



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

PLANTEAMIENTO DE SOLUCIONES EFICACES,
A FAVOR DE LOS CONTRIBUYENTES SOBRE LOS CUALES
SE HA EJERCIDO LA FACULTAD DETERMINADORA, POR PARTE
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SRI)

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

Profesora Guía
Dra. María Cristina Terán Orbea

Autora
Karolina Patricia Salas Borja

Año
2015

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

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

María Cristina Terán Orbea
Doctora en Jurisprudencia
C.C.: 171215428-3

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”.

Karolina Patricia Salas Borja

C.C.: 060353244-1

AGRADECIMIENTO

A la Universidad de las Américas, a mis profesores por los conocimientos brindados a lo largo de toda mi carrera.

A mi tutora Dra. María Cristina Terán por su ayuda y contribución para el desarrollo del presente trabajo de titulación.

DEDICATORIA

A Dios por guiar todos mis pasos, a mis padres por su apoyo y ayuda incondicional, a mis abuelitos por su cariño, a mi familia en especial a María Yolanda y Andrea por estar a mi lado siempre, y a mi compañera Gabana.

RESUMEN

El Servicio de Rentas Internas, entidad administradora de tributos centrales en nuestro país, en ejercicio de su Facultad Determinadora realiza la determinación de la obligación tributaria (vínculo de carácter personal entre la persona y el Estado) con la finalidad de determinar la existencia de la obligación y el monto de la misma que debe ser pagado por el administrado. La investigación se centra en la Determinación por parte del Sujeto Activo, es decir la realizada por la Administración Tributaria Central.

Para detectar el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias, la administración realiza procesos de control tributario: controles masivos e intensivos. Como resultado del control intensivo se emite un Acto Administrativo, llamado “Actas de Determinación”.

El proceso de Auditoria Tributaria, llevado a cabo por la Administración para determinar obligaciones tributarias, no es conocido por el sujeto pasivo o contribuyente pues existen una serie de manuales internos acerca del procedimiento que el contribuyente desconoce, además del desconocimiento del por qué o en base a que la administración realiza estos controles.

A lo largo del procedimiento de Auditoria Tributaria, se encuentran presentes una serie de Derechos y Principios Constitucionales que deben ser cumplidos por la Administración. Al desconocer el contribuyente el proceso y los derechos que posee, se encuentra en una desventaja, por lo que en algunos casos se podrían violentar derechos constitucionales.

La investigación explica y da a conocer todo el procedimiento interno realizado por la Administración, plantea una serie de soluciones legales que benefician a ambas partes, con lo que se mejoraría la recaudación de tributos centrales, importante fuente de ingresos estatales.

Además trata y analiza temas importantes acerca de la Impugnación de las Actas de Determinación.

En el desarrollo del trabajo de investigación se plantean y analizan, temas tributarios de carácter jurídico, relevantes y de actualidad.

ABSTRACT

The Internal Revenue Services, entity that administrate central taxes in our country, in exercise of their faculty determiner, realize the determination of tax liability (personal link between the person and the State) in order to determinate their obligations and the sum of the same fact that must be paid by the administrator. The investigation centers in the determination by the active subject, meaning made by the Central Tax Administration.

To detect the level of noncompliance with tax obligations, the administration makes tax control processes: massive and intensive controls. As a result of the intensive controls, an administrative act is issued, called "Acts of Determination".

The process of Tax Audition, conducted by the Management, to determine tax obligations, is not known by the taxpayer because there are a number of internal manuals that the taxpayer doesn't know, in addition of the ignorance of their reason or why the management make these controls.

Throughout the procedure of Tax Audition, there are present a series of Rights and Constitutional principles that must be met by the Administration. By ignoring this process and the rights held by the taxpayer, the taxpayer has a disadvantage, so in some cases could violate constitutional rights.

The research explains and announces all internal procedures made by the Administration, and proposes a number of legal solutions that benefit both sides, in order to improve the collection of central taxes, which is a major source of state revenues.

Besides, it processes and analyzes important issues about the impugnation of the Determination Acts.

In the development of the research, legal and relevant, tax issues, are raised and discussed.

ÍNDICE

1.	LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA	1
1.1	Concepto	1
1.2	Nacimiento de la obligación tributaria	4
1.3	Exigibilidad de la obligación tributaria.....	6
1.4	Elementos de la obligación tributaria	11
1.5	Extinción de la obligación tributaria	21
1.6	La determinación de la obligación tributaria.....	24
1.7	Sistemas de determinación de la obligación tributaria en el Ecuador	27
1.7.1	Determinación por parte del Sujeto Pasivo	27
1.7.2	Determinación por parte del Sujeto Activo.....	28
1.7.3	Determinación Mixta	38
1.8	Caducidad de la facultad determinadora	39
1.8.1	Plazos para que se opere la Caducidad	40
1.8.2	Interrupción de la Caducidad	43
1.9	Facultad recaudadora.....	47
2.	EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA	49
2.1	El acto administrativo.....	49
2.1.1	Concepto	49
2.1.2	Elementos del Acto Administrativo.....	50
2.1.3	Formalidades del Acto Administrativo.....	53
2.1.4	Presunciones del Acto Administrativo.....	56
2.1.5	Invalidez del Acto Administrativo: Nulidad absoluta y relativa	57
2.1.6	Extinción o Reforma de los Actos Administrativos.....	61
2.2	Actos administrativos de competencia del Servicio de Rentas Internas.....	62
2.2.1	Actos Administrativos y Actos de Mera Administración, resultado de la Facultad Determinadora	63
2.3	Proceso de determinación tributaria mediante controles intensivos, realizado por el departamento de auditoría tributaria del Servicio de Rentas Internas	72
2.3.1	Etapas del Proceso de Determinación realizado por el Departamento de Auditoría.....	73
2.3.1.1	La primera es la etapa de Planificación de la Auditoría Tributaria.....	73

2.3.1.2	La segunda etapa Ejecución de la Auditoría Tributaria	75
2.3.1.3	La tercera etapa es la Consolidación de la Opinión.....	77
2.3.1.4	La cuarta etapa o final es la Comunicación de los Resultados.....	80
2.3.2	Base Legal para el Proceso de Determinación mediante Controles Intensivos.....	81
2.3.3	Clasificación de los Papeles de Trabajo	84
2.3.4	¿Por qué el Servicio de Rentas Internas realiza procesos de control?.....	85
3.	IMPUGNACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO RESULTADO DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA	92
3.1	El derecho del sujeto pasivo a la defensa	92
3.2	Impugnación de los actos administrativos por vía administrativa y judicial	94
3.2.1	Vía Administrativa	94
3.2.1.1	Reclamo Administrativo.....	95
3.2.1.2	Recurso de Revisión	99
3.2.2	Vía Judicial	104
4.	ANÁLISIS Y APORTE.....	117
4.1	Importancia de la difusión de información	117
4.1.1	Análisis de Datos	119
4.1.2	La importancia del Derecho que posee el Sujeto Pasivo a ser Escuchado	120
4.1.3	El Recargo del 20%	121
4.1.4	Derecho del sujeto pasivo a la Impugnación	122
4.2	Derogación tácita del artículo 278 del Código Tributario.....	123
5.	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	127
5.1	Conclusiones	127
5.2	Recomendaciones.....	130
	REFERENCIAS	132
	ANEXOS	137

1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO

Obligación proviene del Latín *Obligare*: *Ob=dos*, y *ligare= atar*, es un vínculo existente entre dos personas, el cual crea una relación jurídica otorgando a una de las partes el derecho o potestad de exigir su cumplimiento al otro. (Echegaray, 1990, 96).

Cabanellas manifiesta que **obligación** es el vínculo legal, voluntario o de hecho que impone una acción o una omisión. Con mayor sujeción a la clasificación legal: el vínculo de Derecho por el cual una persona es constreñida hacia otra a dar, a hacer o a no hacer alguna cosa. (Cabanellas, 1998, p. 611)

”La **obligación Tributaria**, consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho, previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria”. (Fonrouge, 1997, p. 422)

El Código Tributario Ecuatoriano define a la Obligación Tributaria en su Art. 15:

“**Obligación tributaria** es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la Ley” (Código Tributario, 2014, Artículo 15.)

Analizando el artículo citado, se puede desglosar cada elemento que conforma la obligación tributaria, como son: el **vínculo** es la relación existente entre dos

o más sujetos, en la que intervienen dos partes (el Estado y el sujeto pasivo), lo **jurídico** ya que el vínculo creado entre las partes deberá estar determinado debidamente en la Ley, la obligación tributaria siempre será un vínculo de carácter **personal** entre sujetos ya sean en calidad de personas naturales o jurídicas.

Para mejor comprensión del término persona jurídica dentro de materia tributaria, es importante citar la definición de sociedad expresada en la Ley de Régimen Tributario Interno:

“Definición de sociedad.- Para efectos de esta Ley el término sociedad comprende la persona jurídica; la sociedad de hecho; el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, salvo los constituidos por las Instituciones del Estado siempre y cuando los beneficiarios sean dichas instituciones; el consorcio de empresas, la compañía tenedora de acciones que consolide sus estados financieros con sus subsidiarias o afiliadas; el fondo de inversión o cualquier entidad que aunque carente de personería jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Art 98.)

Para mejor comprensión del concepto “obligación tributaria” analizaremos cada uno de sus elementos:

- **Vínculo:** Para Cabanellas es “Atadura, vínculo, nexa” (Cabanellas, 1998, p. 322), es la unión y para que esta exista debe haber mínimo dos partes; entonces podemos concluir diciendo que vínculo es la unión o relación entre dos o más sujetos.
- **Jurídico:** Concerniente a derecho, con un ordenamiento y debidamente normado.

- **Personal:** La relación siempre se da entre entes que tienen la calidad de personas, sean naturales o sociedades.

“Obligación tributaria es la conducta que consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el presupuesto previsto en la norma tributaria” (Delgadillo, 1993, p. 89).

Es decir, la obligación tributaria crea un vínculo de carácter personal, entre dos partes por virtud del cual, el deudor (sujeto pasivo) se obliga a efectuar una prestación a favor del acreedor (sujeto activo), ya sea dando, haciendo u omitiendo; es el fin último al cual tiende la institución del tributo.

En el segundo Inciso del artículo 24 del Código Tributario menciona que se considera sujeto pasivo a “las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la Ley tributaria respectiva”. (Código Tributario, 2014, Artículo 23.).

Por lo mencionado en el artículo citado, puede pensarse o puede nacer la duda de que en un momento dado el vínculo se vuelve de carácter real (Estado-cosa); por lo que es preciso esclarecer que la relación se produce entre el Estado y el dueño o titular de la cosa u objeto, debe quedar claro que la obligación tributaria siempre será un vínculo de *carácter personal*.

La obligación tributaria es el vínculo jurídico existente, entre el acreedor denominado *sujeto activo* que le exige a un deudor o *sujeto pasivo*, debido al poder que posee el Estado, el cumplimiento de una responsabilidad pecuniaria obligatoria denominada tributo, impuesta unilateralmente con el fin de proporcionarle al Estado, los recursos indispensables para el cumplimiento de sus fines.

En ejercicio de su poder de imperio, el Estado exige al sujeto pasivo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; es decir el poder fiscal es una manifestación del poder imperio del Estado; dicho poder, establece sus límites en los principios constitucionales garantizando así los derechos del sujeto pasivo.

“Los ingresos tributarios son aquellos que el Estado obtiene a través de su poder de imperio como ente supremo de la sociedad, tienen derecho a exigir recursos a los particulares, con la única limitante de que se encuentre establecida en ley” (La Actividad Financiera del Estado, 2008, p. 33)

Suele causar confusión sobre quién es el sujeto activo si el Estado o la entidad recaudadora; el Código Tributario en su artículo 23 determina que el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo, por lo que se podría suponer al mencionar *ente público* que el sujeto activo es la administración tributaria, en este caso el servicio de rentas internas (SRI).

Es necesario aclarar que la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 3 claramente nos dice que “**Sujeto activo.-** El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014,, Artículo 3).

Por lo citado anteriormente no existe duda de que el sujeto activo es el *Estado* quien ejerce su derecho a través de la Administración Tributaria.

1.2 NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Como establece el Art. 18 del Código Tributario, la Obligación Tributaria nace al momento en el que se produce el hecho generador; es decir, cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.

Art. 16.- **Hecho generador.**- Se entiende por hecho generador el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo. (Código Tributario, 2014, Artículo 16.)

“El hecho generador constituye el presupuesto legal hipotético y condicionante que en el momento de configurarse en forma práctica (cierto tiempo y lugar con respecto a determinadas personas), da como efecto que el sujeto activo tenga derecho a exigir al sujeto pasivo el pago de un tributo”. (Torres, 2000, p. 24)

Es decir, el hecho generador requiere de la existencia de una ley, que tenga un Presupuesto Hipotético en el que se tipifique este hecho generador, describiendo el objeto imponible en qué consiste, y a que sujetos obliga, detallando el monto de la cuantía o forma de establecerla, indicando la clase de tributo, mencionando en que tiempo y lugar se da el tributo, y las exenciones y deducciones. Cuando el sujeto pasivo está inmerso en el presupuesto establecido en la ley, en ese momento se configura el hecho generador y en consecuencia adquiere la obligación de satisfacer la carga que establece la ley.

El Modelo Latinoamericano de Código Tributario, en su Artículo 18 expresa que: “La Obligación Tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos, y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley”, prestación que deberá satisfacer el contribuyente para cumplir con su obligación tributaria.

La obligación tributaria nace **ilíquida**; para Cabanellas *Obligación ilíquida* es “La que recae sobre una cantidad de dinero o de cosas que no están determinadas, o cuya prestación solo cabe fijar mediante avalúo o estimación (Cabanellas, 1998, p. 625).

La Obligación Tributaria se convierte en *líquida*, mediante la determinación de la misma, pues con ese acto se realiza la liquidación y se establece la cuantía

del tributo, es en ese momento que el sujeto pasivo conocerá de manera concreta el monto de la obligación a pagar.

La obligación tributaria nace una vez que se cumple el presupuesto establecido por la ley que describe una situación concreta. Una vez cumplido el presupuesto, se origina el nacimiento de la deuda u obligación tributaria, pero ello no significa que también nace el derecho que tiene la administración tributaria para cobrar los valores debidos. (Morales, 2011, p. 10)

Por lo antes mencionado, en el momento que nace y se confirma la Obligación Tributaria, surge la duda en el sujeto pasivo: ¿Cuándo debe ser cumplida la obligación?, ¿En qué momento se debe pagar dicha obligación y cuando el sujeto activo tendrá el derecho al cobro? Para resolver estas interrogantes es de vital importancia distinguir el nacimiento de la obligación tributaria y la exigibilidad de la misma, que será explicada a continuación.

1.3 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El Código Tributario en su Art. 19 determina la **exigibilidad**: “La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha regirán las siguientes normas:

- 1ra.** Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,
- 2da.** Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación. (Código Tributario, 2014, Artículo 19).

Analizando el artículo precedente se puede establecer que la obligación tributaria no es exigible desde que se produce el hecho generador, sino desde

el momento que la ley lo establece, lo cual suele causar confusión en el sujeto pasivo; el sujeto activo no podrá ejercer sus facultades para el cobro sino hasta el momento en el que se vuelve exigible la obligación. Es decir la obligación tributaria no es exigible desde su nacimiento, sino desde el momento en que la ley establece su exigibilidad. Solo cuando se vuelve exigible la obligación tributaria la Administración puede ejercer sus facultades determinadora y recaudadora.

El no pago de las obligaciones tributarias de manera oportuna, genera el pago de intereses y multas para el sujeto pasivo, desde su fecha de exigibilidad hasta la extinción de la misma.

Nuestro Código Tributario en su Art. 21 establece: **Intereses a cargo del sujeto pasivo.**- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo. Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, *excluyendo* las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social. (Código Tributario, 2014, Artículo 21).

“Es claro entonces que el cobro de intereses por deudas de carácter tributario, actualmente, es mucho más gravoso que cualquier otra deuda en el sistema financiero, y con el agravante de que la fracción del mes computa como si hubiese transcurrido el mes completo, favoreciendo de este modo al acreedor tributario.” (Durago, 2009, p. 193)

Multa es una de las sanciones por el cometimiento de una infracción tributaria. Para Carlos Giulano Fonrouge, define a la **multa** como la “sanción corriente de orden pecuniario. Son aplicables por la administración, aunque también pueden ser impuestas por órganos de justicia. Su graduación debe efectuarse conforme a la naturaleza y gravedad de la infracción, apreciadas según normas generales, a cuyo efecto de leyes fijan topes máximos y mínimos, para que la autoridad de aplicación pueda valorar razonablemente las circunstancias de cada caso particular. En este sentido, si bien la multa no debe regularse exclusivamente por el monto del impuesto omitido, es de equidad tener en cuenta la intensidad de la lesión causada al Estado; también merece apreciarse la actitud del infractor, ya que la falta de intención de perjudicar la renta fiscal no puede ser equiparada con el que pretendió cometer un fraude” (Fonrouge, 1997, p. 680).

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

Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o Impuesto a la renta a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la

declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

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

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento y en caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro IV del Código Tributario.

Para el cómputo de esta multa no se tomarán en cuenta limitaciones establecidas en otras normas (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014,, Artículo. 100).

EXENCIONES Y EXONERACIONES

Son dispensas legales, la *exención* es la exclusión de la obligación tributaria, mientras que la exoneración va relacionada con el cumplimiento de una condición para la rebaja de un impuesto ya generado.

El Código Tributario en su artículo 31 nos dice que ***exención o exoneración*** tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social. (Código Tributario, 2014, Artículo 31.)

Las exenciones son libraciones que concede la *ley* al deudor, lo que exceptúa a determinados sujetos pasivos al cumplimiento de una obligación tributaria.

“La exención no hace desaparecer la figura de la relación jurídica y económica, lo que ocurre es que queda dispensada luego del pago;

obligación exenta es la que pese a su existencia legal no debe pagarse, por ejemplo el impuesto predial de inmuebles que pertenecen a Embajadas, que por efectos de la extraterritorialidad no se debe pagar, pero si se transfiere a un nacional, el mismo bien da lugar al pago.” (Durango, 2009).

“Las exenciones son aquellos mecanismos tributarios creados por el legislador con posterioridad a la norma reguladora del presupuesto fáctico o hecho imponible de un tributo” (Rezzoagli, 2006)

Es necesario que exista la previsión legal de la **exención** por lo que el artículo 32 del Código Tributario manifiesta que “Sólo mediante disposición expresa de ley, se podrá establecer exenciones tributarias. En ellas se especificarán los requisitos para su reconocimiento o concesión a los beneficiarios, los tributos que comprenda, si es total o parcial, permanente o temporal”. (Código Tributario, 2014, Artículo 32).

El Artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona de manera detallada los ingresos que están exentos, para fines de la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta.

Ejemplos:

- Los ingresos generados por la enajenación ocasional de inmuebles, acciones o participaciones. (Se considera como enajenación ocasional aquella que no corresponda al giro ordinario del negocio o de las actividades habituales del contribuyente).
- El décimo tercer sueldo es exento del Impuesto a la Renta.
- Las instituciones del Estado están exentas de la declaración y pago del impuesto a la renta; las empresas públicas que se encuentren exoneradas

del pago del impuesto a la renta en aplicación de las disposiciones de la Ley Orgánica de Empresas Públicas.

Ejemplos de otros Impuestos:

- Impuesto a los consumos especiales ICE: Estarán exentos del impuesto a los consumos especiales: el alcohol que se destine a la producción farmacéutica; el alcohol que se destine a la producción de perfumes y aguas de tocador.
- Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular IACV: Están exonerados del pago de este impuesto, los vehículos de propiedad de las entidades del sector público, según la definición del artículo 225 de la Constitución de la República.
- Impuesto Ambiental a las Botellas Plásticas no Retornables: Se encuentra exento del pago de este impuesto el embotellamiento de productos lácteos y medicamentos en botellas de plástico no retornables.

Para la investigadora la exoneración no hace desaparecer el vínculo de carácter personal existente entre el sujeto pasivo con el Estado; se produce el hecho generador y nace la obligación tributaria prevista en la ley, sin embargo no debe pagarse pese a su existencia legal.

1.4 ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria que origina el nacimiento de la obligación tributaria se distinguen cuatro elementos: la *ley* mediante la cual se crean, modifican o extinguen los tributos, el *hecho generador* que es el presupuesto establecido en la ley para la creación del tributo, los *sujetos activo y pasivo* que son el Estado y el contribuyente o responsable, y la *base imponible* que es el monto sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto según la ley lo establezca. (Larrea, 2012, p. 14).

Para mejor comprensión analizaremos cada uno de sus elementos:

Ley: El Art. 1 del Código Civil Ecuatoriano establece que es: “La declaración de la voluntad soberana que en la forma suscrita en la Constitución manda, prohíbe o permite” (Código Civil, 2014, Artículo 1)

Mientras que el Art. 6 del Código antes mencionado, manifiesta que la ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial, será obligatoria y se entenderá conocida por todos desde entonces.

El Código Tributario de 1975 en su Art. 3 afirmaba que: “**Reserva de Ley.**- La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado, mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley” (Código Tributario, 2014 Ecuatoriano, 1975)

El principio de legalidad aparece en nuestro país en la Constitución de 1835, que en su artículo 101 decía: “Principio de legalidad de los tributos. No puede exigirse especie alguna de contribución, sino en virtud de un decreto de la autoridad competente, deducido de la ley que autoriza aquella exacción y en todo impuesto se guardará la debida proporción con los haberes e industria de cada ecuatoriano” (Constitución Política, 1835, Art. 101)

La evolución del *principio de legalidad*, en la actualidad no se puede afirmar, que *no hay tributo sin ley previa*, no todos los tributos necesitan de una ley para su creación, modificación, extinción o exoneración; el principio de legalidad en materia tributaria ha sufrido un cambio y se ha flexibilizado.

El artículo 240 de la Constitución de la República otorga a los gobiernos autónomos la facultad legislativa.

“Art. 240.- Los gobiernos autónomos descentralizados de las regiones, distritos metropolitanos, provincias y cantones tendrán facultades

legislativas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales. Las juntas parroquiales rurales tendrán facultades reglamentarias. Todos los gobiernos autónomos descentralizados ejercerán facultades ejecutivas en el ámbito de sus competencias y jurisdicciones territoriales” (Constitución de la República, 2008).

El artículo 270 de la Constitución de la República, hace referencia a los recursos económicos de los gobiernos autónomos descentralizados, y expresa que: “generarán sus propios recursos financieros y participarán de las rentas del Estado, de conformidad con los principios de subsidiaridad, solidaridad y equidad”. Por su parte, los artículos: 179, 181, 186 del Código Orgánico de Organización, Autonomía y Descentralización de forma expresa confiere potestad tributaria a los respectivos niveles de gobierno local en lo que se refiere al establecimiento de tasas y contribuciones especiales.

El artículo 264 numeral 5 de la Constitución de la República, menciona que una de las competencias de los gobiernos municipales es la de: “Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.”

El artículo 301 de la Constitución de la República en su parte pertinente menciona que: “...Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones...”

Podemos observar que, la facultad de crear tributos mediante instrumentos normativos locales, es decir por medio de instrumentos jurídicos de rango reglamentario, flexibiliza notoriamente el principio de Legalidad Tributario, según el cual los tributos pueden crearse únicamente mediante un instrumento jurídico normativo de rango legal.

Art. 4.- Reserva de ley.- Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias

reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código. (Código Tributario, 2014, Artículo 4).

El Art. 11 del Código Tributario nos dice que:

“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación”. (Código Tributario, 2014, Artículo 11).

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

“La ley tributaria ha de dar un tratamiento igualitario, de manera que las personas tengan semejantes capacidades económicas o constitutivas soporten semejantes cargas impositivas las personas debemos ser iguales en igualdad de condiciones de capacidad contributiva” (Andrade, 1999, p. 83)

Hecho Generador: El Art. 16 del Código Tributario determina que “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.”. (Código Tributario, 2014, Artículo 16.)

El Hecho Generador es el objeto material, la actividad económica o todo acto jurídico sometido al gravamen del tributo, el que soporta la carga y sobre la cual se calcula y sirve de medida de la tributación, sin cuya existencia no se

podría concretar la esencia del tributo, fundamental para constituir la obligación. (Larrea, 2012, p. 15)

Se considera como el requisito legal, hipotético y condicionante, cuya configuración en cierto tiempo y lugar y con respecto a determinadas personas, produce como resultado que el sujeto activo tenga derecho a exigir el pago de un tributo al sujeto pasivo.

Sujetos:

Es importante señalar que debido al alcance de la investigación se analizará al Servicio de Rentas Internas como administrador de tributos; sin embargo es importante señalar que en nuestra legislación se reconocen también otras administraciones tributarias como son: el SENA, los GADS o las administraciones nacionales de excepción

Sujeto Activo: El Art. 23 del Código Tributario establece que es el ente público acreedor del tributo”. (Código Tributario, 2014, Artículo 23.)

“El sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Artículo 3).

“Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo”. (Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, 2014, Art. 1.)

“La naturaleza del Estado, el poder soberano que detenta, lo hace el titular o dueño de los derechos que se desprenden de la obligación tributaria, las formas y condiciones de ejercicio adquieren funciones o actividades de diversa índole. El Estado comienza por crear su propio beneficio el tributo a través de la ley, establece asimismo, las normas para ejecutar y hacer viable su aplicación, creando sistemas de determinación a través de las declaraciones de los contribuyentes o facultando a la Administración a establecer la cuantía del tributo creando sus propios medios” (Durago, 2009, p. 145).

Sujeto Pasivo: Ramón Valdés Costa define al sujeto pasivo como “el obligado al pago cualquiera que sea su relación con el fundamento y fin del tributo” (Valdés, 1996, p. 330). El Art. 24 del Código Tributario menciona que:

“Es Sujeto Pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.

Se considerarán también sujetos pasivos, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva”. (Código Tributario, 2014, Artículo 24.)

El sujeto pasivo o deudor es la persona natural o jurídica, sobre la cual se verificó el hecho imponible y por tanto esta llamada al cumplimiento de la obligación tributaria realizando la prestación (pago de los tributos) a favor del sujeto activo impuesto por la ley; además deberá cumplir con sus deberes de carácter formal, como por ejemplo: presentar sus declaraciones, llevar contabilidad, obtener su registro correspondiente entre otras.

Serán sujetos pasivos los contribuyentes y los responsables.

El Art. 25 del Código Tributario expresa que:

“**Contribuyente** es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas”. (Código Tributario, 2014, Artículo 25.)

El contribuyente es el obligado directo con el sujeto activo al cumplimiento de la obligación tributaria, es la persona en quien se ha configurado el hecho generador.

Los Responsables son aquellas personas, que sin tener la obligación directa del pago, están obligados al mismo en forma solidaria por disposición legal, tanto de las obligaciones principales como de las formales, por su calidad de garantes que se formó con el fin de asegurar el pago del tributo. Los responsables no son los titulares de la materia imponible, ni tienen relación directa con el hecho generador, a diferencia del contribuyente. (Larrea, 2012, p. 18).

Los responsables por representación podrán ser: como adquirentes o sucesores de bienes o como agentes de retención o percepción.

El Código Tributario en su Art. 26 define a los Responsables:

“**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 Orgánico Tributario, Artículo 26)

Art. 27 del Código Tributario:

“Responsable por representación.- Para los efectos tributarios son responsables por representación: 1. Los representantes legales de los menores no emancipados y los tutores o curadores con administración de bienes de los demás incapaces; 2. Los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida; 3. Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos que carecen de personalidad jurídica; 4. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y, 5. Los síndicos de quiebras o de concursos de acreedores, los representantes o liquidadores de sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los depositarios judiciales y los administradores de bienes ajenos, designados judicial o convencionalmente. La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión”. (Código Tributario, 2014, Artículo 27).

El Art. 28 del Código Tributario establece que:

“Son responsables como adquirentes o sucesores de bienes: 1. Los adquirentes de bienes raíces, por los tributos que afecten a dichas propiedades, correspondientes al año en que se haya efectuado la transferencia y por el año inmediato anterior; 2. Los adquirentes de negocios o empresas, por todos los tributos que se hallare adeudando el tradente, generados en la actividad de dicho negocio o empresa que se transfiere, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes; 3. Las sociedades que sustituyan a otras, haciéndose cargo del activo y del pasivo, en todo o en parte, sea por fusión, transformación, absorción o cualesquier otra forma. La responsabilidad comprenderá a los tributos

adeudados por aquellas hasta la fecha del respectivo acto; 4. Los sucesores a título universal, respecto de los tributos adeudados por el causante; y, 5. Los donatarios y los sucesores a título singular, respecto de los tributos adeudados por el donante o causante correspondientes a los bienes legados o donados”. (Código Tributario, 2014, Artículo 28).

Serán también responsables según Art. 29 del Código Tributario:

“1. Los **agentes de retención**, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, en razón de su actividad, función o empleo, estén en posibilidad de retener tributos y que, por mandato legal, disposición reglamentaria u orden administrativa, estén obligadas a ello. Serán también agentes de retención los herederos y, en su caso, el albacea, por el impuesto que corresponda a los legados; pero cesará la obligación del albacea cuando termine el encargo sin que se hayan pagado los legados, 2. Los agentes de percepción, entendiéndose por tales las personas naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, estén obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo; y, 3. Los sustitutos del contribuyente, entendiéndose por tales a las personas que, cuando una Ley Tributaria así lo disponga, se colocan en lugar del contribuyente, quedando obligado al cumplimiento de las prestaciones materiales y formales de las obligaciones tributarias”. (Código Tributario, 2014, Artículo 29).

A la Responsabilidad por obligación ajena, pertenecen las personas que debido a sus cargos son responsables de dinero o valores de los responsables directos, a ellos se los conoce como agentes de retención y de percepción.

Es importante mencionar la LODLA “Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos Labores”, que en su artículo 1 manifiesta que:

“Las instituciones del Estado que por ley tienen jurisdicción coactiva, con el objeto de hacer efectivo el cobro de sus acreencias, podrán ejercer subsidiariamente su acción no sólo en contra del obligado principal, sino en contra de todos los obligados por Ley, incluyendo a sus herederos mayores de edad que no hubieren aceptado la herencia con beneficio de inventario. En el caso de personas jurídicas usadas para defraudar (abuso de la personalidad jurídica), se podrá llegar hasta el último nivel de propiedad, que recaerá siempre sobre personas naturales, quienes responderán con todo su patrimonio, sean o no residentes o domiciliados en el Ecuador.

Las medidas precautelares podrán disponerse en contra de los sujetos mencionados en el inciso anterior y sus bienes. Así mismo, podrán, motivadamente, ordenarse respecto de bienes que estando a nombre de terceros existan indicios que son de público conocimiento de propiedad de los referidos sujetos, lo cual deberá constar en el proceso y siempre y cuando el obligado principal no cumpla con su obligación.

Igual atribución tendrán las autoridades de trabajo o los jueces del trabajo para ejecutar las sentencias dictadas dentro de los conflictos colectivos o individuales de trabajo, en su orden”. (LOODLA, 2012, Art. 1)

En cuanto a la obligación de los responsables expresada en esta norma; el tratadista Jorge Zabala Egas, nos dice que lo que la norma del artículo 1 de la LODDLA prescribe es:

“La atribución concedida a las entidades que ejercen potestad pública coactiva para determinar la responsabilidad de nuevos sujetos para garantizar las acreencias del Estado, es decir, crea una nueva garantía bajo la figura de responsabilidad que, en este caso, es para el cobro de créditos tributarios” (Zabala, 2013, p. 36)

Egas manifiesta que la responsabilidad tributaria creada por la LODDLA es subsidiaria, y conlleva a que el patrimonio del contribuyente se una con el del

responsable en igualdad de condiciones, en cuanto a la sujeción de ambos al pago de la deuda.

1.5 EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La extinción de la Obligación Tributaria es el acto jurídico previsto en la ley, mediante el cual la obligación que nació deja de existir cesando así los efectos jurídicos que produce. Es la desaparición del vínculo jurídico tributario entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Las formas de extinción previstas en el Art. 37 del Código Tributario: “La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro”. (Código Tributario, 2014, Artículo 37.)

La Solución o Pago: Es la forma más natural de extinguir la obligación tributaria, y tal como determina el Art 38 del Código Tributario, el pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables. Mediante el pago el deudor queda libre del gravamen, para poder producir ese efecto el pago deberá cumplir varios requisitos determinados en los Artículos 38 al 50 correspondientes al Libro Primero, Capítulo VI, Sección Ira del Código Tributario.

Ejemplo: El contribuyente realiza el pago del tributo de Impuesto a la Renta, perteneciente al ejercicio económico del año 2013.

La Compensación: Cabe cuando existen dos personas que son recíprocamente deudoras y acreedoras, cancelándose deudas entre sí. El Art. 51 del Código Tributario menciona que:

“Deudas y créditos tributarios.- Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.” (Código Tributario, 2014, Artículo 51.)

Ejemplo: El contribuyente pagó en exceso el Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico del año 2013, y tiene un crédito tributario a su favor el mismo que puede compensar con el pago del Impuesto a la Renta del año 2014. En el año 2013 tenía que pagar \$7.000 y pago \$8.500, para el año 2014 tiene crédito a favor de \$1.500 dólares.

La Confusión: Se da en el momento en que la calidad de acreedor y deudor recae sobre la misma persona, configurando lo previsto en el Art 53 del Código Tributario “Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.” (Código Tributario, 2014, Artículo 53)

“Se diferencia de la compensación en que ésta se presenta entre dos personas con obligaciones recíprocas, en las que se intercambian las cualidades de acreedor y deudor, extinguiéndose las obligaciones en los valores coincidentes; en tanto que en la confusión existe una sola persona o sujeto y una sola obligación tributaria, en la que el sujeto queda al mismo tiempo creador y deudor de la obligación” (Durango, 2009, p. 236)

Ejemplo: El Municipio de Quito, expropia el lote de terreno número 1234 de la Urbanización “El Manantial”; por lo que se convierte en sujeto pasivo del impuesto predial.

La Remisión: Conocida también como condonación, ocurre cuando el sujeto activo renuncia a su derecho de exigir el cobro de la deuda. Al respecto el Código Tributario en su Art 54 establece:

“Las deudas tributarias sólo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen. Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.” (Código Tributario, 2014, Artículo 54.)

Ejemplo: Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada el 29 de Diciembre, de 2007.

Décimo quinta: Todos aquellos juicios que se encuentren pendientes de resolución en los Tribunales Distritales de lo Fiscal, iniciados antes del 31 de diciembre de 1993 y cuya cuantía dolarizada según el Art. 11 de la Ley para la Transformación Económica del Ecuador, no superen los US\$ 300 dólares de los Estados Unidos de América serán archivados y se eliminarán de las cuentas contables fiscales, sea que se trate de valores reclamados por el contribuyente o por cobrar a favor del fisco.

La Prescripción: Según Cabanellas es “La consolidación de un situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo” (Cabanellas, 1998, p. 302).

Es la forma de liberarse de una obligación o de adquirir un derecho por el transcurso del tiempo y condiciones establecidas en la ley.

Art. 55 del Código Tributario: “**Plazo de prescripción** de la acción de cobro.- La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

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

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.” (Código Tributario, 2014, Artículo 55.)

Ejemplo: Un contribuyente durante 6 años no ha declarado sus impuestos mensuales IVA, los mismos que se han extinguido porque no existe ninguna acción de cobro en contra de él.

1.6 LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La Determinación de la Obligación Tributaria es:

“El Acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida

de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación” (Fonrouge, 1997, p. 553)

La determinación es el procedimiento que se debe seguir para declarar la existencia de una obligación tributaria nacida con anterioridad y cuantificarla. Es una actividad posterior al nacimiento de la obligación, que tiene como única finalidad tender al cumplimiento de dicha obligación. (Valdés, 1994, p. 314)

Según este autor “El acto de determinación no crea el derecho, pues esta ya nace con el acaecimiento de hecho previsto en la ley, y tiene efectos jurídicos variables según cada legislación, declarando la existencia y cuantía de la obligación tributaria” (Valdés, 2001, p. 381)

Esta opinión se comparte con la emitida por Araujo Falcao Amílcar cuando afirma que:

“La determinación se limita a reconocer, valorar cualitativa y cuantitativamente, liquidar en suma, la obligación preexistente, que nace al producirse el hecho generador y que en el mismo momento de su génesis se amolda al régimen normativo y a las características fácticas que marcarán definitivamente su fisionomía” (Fonrouge, 1999, p. 78)

El Código Tributario menciona en el Art. 87 Concepto.- “La **determinación** es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”. (Código Tributario, 2014, Artículo 87.)

El Art 62 del Código Tributario Uruguayo define a la determinación como “el acto administrativo que declara el nacimiento de la obligación tributaria y su cuantía”

Giuliani Fonrouge explica que la determinación es el proceso que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y constituye parte importante en la dinámica de la obligación, su finalidad es declarativa y formal. La Liquidación constituye la etapa final del proceso de determinación y es la planilla o cuenta que lo resume y lo exterioriza. (Fonrouge, 1999, p. 150)

“Cuando se efectúa una determinación, se reconoce que el hecho ocurrido coincide con el supuesto de ley, es decir con el hecho generador, si no se da esa coincidencia, se produce el fenómeno de la no sujeción y obviamente no procede la declaración tributaria. Luego se debe cuantificar y valorizar la materia imponible de acuerdo a las normas previstas o a los procedimientos idóneos y comúnmente aceptados. La exigencia de llevar contabilidad puede ser de importancia para ciertos tributos”. (Troya, 2014).

“La finalidad natural y más importante asignada a los tributos es que el Estado obtenga recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, de allí que la administración tributaria tenga como función principal ejercer la función impositiva de aplicar la ley para recaudar los tributos, creados en ejercicio del imperio del Estado. Para la recaudación oportuna de los recursos tributarios es necesario que se conozca primeramente el monto de la obligación que debe ser cubierta por los particulares, que se hace realidad en la práctica a través de la figura conocida en derecho tributario como **la determinación de la obligación tributaria**”. (Toscano, 2006, pp. 25-26)

En conclusión, la determinación de la obligación tributaria es un acto de verificación de la existencia de la cuantía o de su inexistencia; es de naturaleza declarativa, y reconoce la obligación más no la crea, pues la obligación tributaria nace de la ley.

1.7 SISTEMAS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

El Código Tributario en su Art. 88 menciona los Sistemas de Determinación:

“La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto”. (Código Tributario, 2014, Art. 88).

1.7.1 Determinación por parte del Sujeto Pasivo

La Determinación por parte del sujeto pasivo ocurre cuando el contribuyente o a su vez el responsable presenta la declaración de sus impuestos según lo establece la ley o reglamentos.

La declaración realizada tiene carácter *definitivo* (una vez presentada la declaración no podrá modificarse, únicamente si existiese errores de hecho o de cálculo) y *vinculante* (el sujeto activo adquiere un compromiso de veracidad del contenido de la declaración y será responsable por los datos erróneos o falsos declarados, asumiendo las sanciones) para el sujeto pasivo, pero en caso de haber incurrido en uno o varios errores, estos pueden ser rectificadas dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con antelación no se hubiera establecido y notificado el error por parte de administración tributaria.

El Art. 89 del Código Tributario menciona que:

“La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se

configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”. (Código Tributario, 2014, Art. 89.)

Establecido el hecho generador el sujeto pasivo realizará la determinación presentando su respectiva declaración ante la administración tributaria dentro del plazo establecido por la ley.

Existen excepciones por lo que algunos contribuyentes o responsables no deberán presentar sus declaraciones tributarias, la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 42 menciona que:

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

1. Los contribuyentes domiciliados en el exterior, que no tengan representante en el país y que exclusivamente tengan ingresos sujetos a retención en la fuente; 2. Las personas naturales cuyos ingresos brutos durante el ejercicio fiscal no excedieren de la fracción básica no gravada, según el artículo 36 de esta Ley; y, 3. Otros que establezca el Reglamento. Todas las demás personas están obligadas a presentar declaración aún cuando la totalidad de sus rentas estén constituidas por ingresos exentos”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Art. 42).

1.7.2 Determinación por parte del Sujeto Activo

Facultad Determinadora de la Administración Tributaria Central

“Una de las características del Estado de Derecho es el sometimiento de la autoridad a la ley, su responsabilidad frente a las normas jurídicas y el

principio de que los gobernantes y la administración no pueden hacer sino lo que les está expresamente mandado, en función de atribuciones y competencias señaladas en un precepto legal concreto” (El Comercio, 2004, p. A5)

El profesor Argentino Eduardo Arroyo confirma que las facultades de la Administración:

“... están rigurosamente alcanzadas por el *principio de legalidad*, de modo que necesitan ser configuradas por el Congreso Nacional a través de la ley correspondiente, siendo la misma la que determina su alcance y contenido” (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en Arroyo, 2000, p. 239)

En las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se acordó reconocer que:

“La ley debe regular en forma detallada y precisa las facultades de la administración con el propósito de preservar adecuadamente tanto los derechos de los particulares como las necesidades del Estado para la debida recaudación de los tributos” (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, en Arroyo, 2000, p. 233)

“El Principio de Legalidad: la Administración está sometida a la Ley, a cuya ejecución limita sus posibilidades de actuación” (García & Fernández, 1999, p. 427)

El Principio de Legalidad se encuentra previsto en el Artículo 226 de la Constitución de la República del Ecuador del año 2008 y menciona que:

“Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de

una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución”. (Constitución, Art. 226)

El Artículo 5 del Código Tributario menciona que el régimen tributario se regirá por el principio de legalidad. (Código Tributario, 2014, Art. 5)

Por lo explicado anteriormente, podemos decir que la Administración Tributaria Central (SRI); es una Institución del Estado, regulada por el Derecho Público por lo que todas sus actuaciones deben estar sujetas al *Principio de Legalidad*; es decir solo puede ejecutar actos que la Ley la faculte o permita.

En el artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, en el numeral 2 se le otorga la facultad de “Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad” (Ley de Creación del SRI, 2014, Art .2)

El Artículo 68 del Código Tributario menciona que una de las atribuciones de la Administración Tributaria Central es la:

“Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se

estime convenientes para esa determinación”. (Código Tributario, 2014, Artículo 68)

La determinación es un procedimiento tributario específico que concluye con el acto de determinación, el cual es un acto administrativo cuyo contenido es netamente tributario, por cuanto tiene como finalidad la fijación de una obligación tributaria. (Arroyo, 1996, p. 239)

Por lo que concluyo diciendo que la Administración Tributaria Central (SRI) realiza el procedimiento de determinación apegada al principio de Legalidad, ya que la Ley le atribuye esa potestad.

Determinación por el sujeto activo

Se configura la determinación por parte del sujeto activo cuando la administración tributaria cuantifica la obligación de los sujetos pasivos, debido a que posee legítimamente la facultad de hacerlo.

Cuando determina la administración tributaria, se realizará un recargo del veinte por ciento tal como lo expresa el Art. 90 del Código Tributario:

“Determinación por el sujeto activo.-El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”. (Código Tributario, 2014, Artículo 90.)

La Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 23 menciona que la Determinación por parte de la Administración puede ser directa o presuntiva:

a) Determinación Directa: Se realiza en base a la información obtenida por la administración tributaria, la misma que se obtiene por la declaración del contribuyente, por la contabilidad o registros o cualquier documento que la administración tenga en su poder, existe también información que se obtiene por la base de datos que posee la administración o por el cruce de información con otros contribuyentes y responsables, entidades públicas, documentación que posean terceros con los que se mantiene relación de acuerdo con la actividad gravada. (Código Tributario, 2014, Artículo 91.)

“La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente. La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo.

La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

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

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

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal. Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad". (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Artículo 23)

Procedimiento para efectuar una determinación directa.

En los Artículos 258 y siguientes del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece el procedimiento a seguir en una determinación directa, resumiéndolo así:

- 1. Orden de Determinación:** Se emitirá y se notificará al contribuyente, en la que se dispondrá el inicio del proceso de auditoría, identificando a la autoridad que la emite y al sujeto pasivo, así como el alcance de la auditoría y el auditor responsable, entre otros requisitos.

- 2. Requerimiento de Información:** Siempre que sea pertinente al proceso de auditoría, así como copias certificadas de los registros contables, incluso información a terceros.
- 3. Inspección Contable:** De los registros contables y sus respectivos soportes y archivos, en el domicilio fiscal del propio sujeto pasivo o en el lugar en donde mantenga tal información.
- 4. Acta Borrador:** Se levantará una vez concluido el análisis de las declaraciones, informes y demás documentos utilizados en el proceso de auditoría. De manera motivada se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del fisco o del contribuyente por concepto de impuestos, multas e intereses, cuando aplique. Se la discutirá con el contribuyente 20 días para que fundamente sus reparos.
- 5. Acta de Determinación Definitiva:** Suscrita por el Director Regional o Provincial, según el caso, la misma que deberá ser notificada al sujeto pasivo.
- 6. Cobro de las Obligaciones:** Una vez que el acta de la Determinación se encuentre firme, se constituirá en documento suficiente para el cobro de las obligaciones tributarias que no hubieren sido satisfechas dentro de los plazos previstos por el Código Tributario incluso por la vía coactiva. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Art. 258 y siguientes)

b) Determinación Presuntiva: Se realiza cuando no existen los elementos suficientes para efectuar una determinación directa, ya sea por falta de declaración por parte del contribuyente pese a la notificación que se le hubiese hecho o cuando la información entregada no es aceptable o no es confiable.

Esta determinación está basada en indicios, circunstancias, hechos, y cualquier elemento establecido en la ley que facilite establecer la cuantía del tributo. (Código Tributario, 2014, Artículo 92.)

En caso de que el contribuyente se negare a entregar los documentos o registros contables, previos tres requerimientos escritos, luego de 30 días laborales la administración tributaria determinará de manera presuntiva.

En caso de que terceros posean en su poder documentos relacionados, la administración podrá ordenar que comparezcan como testigos y deberán entregar la documentación que tengan para poder determinar la obligación del otro sujeto. Las personas a las que la ley excluye de esta obligación son los ministros de culto, a los profesionales en cuanto tengan derecho a guardar secretos profesionales, al cónyuge o a parientes dentro del cuarto grado ya sea de afinidad o consanguinidad.

“La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa: 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición; 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas; 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas; 4.- Cuentas bancarias no registradas; y, 5.- Incremento injustificado de patrimonio. En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos. Cuando el

contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Artículo 23)

El Art. 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno menciona los Criterios Generales para la determinación Presuntiva: “Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

- 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica;
- 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
- 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;
- 4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;
- 5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;

6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y, 7.-Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley. Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global”. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Artículo 24)

El cuerpo legal citado anteriormente nos explica en su Artículo 25 la *Determinación presuntiva por Coeficientes* y nos explica que se llevara a cabo cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva señalados en el artículo precedente, y se aplicarán coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijadas anualmente por el Director General del SRI, mediante una resolución que deberá ser dictada los primeros días del mes de enero de cada año. (Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Artículo 24).

Procedimiento para efectuar una determinación presuntiva.

En los Artículos 266 y siguientes del Reglamento para la aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, se establece el procedimiento a seguir en una determinación presuntiva.

Los fundamentos para la determinación presuntiva, estarán previstos en el Código Tributario, en la Ley de Régimen Tributario Interno, en el reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen y demás normas tributarias aplicables.

El inicio del proceso de determinación presuntiva lo dispondrán: el Director General, los Directores Regionales y Provinciales, en su caso; se deberá notificar al sujeto pasivo con la orden de determinación, la misma que contendrá los fundamentos para su emisión. En caso de que se hubiere iniciado un proceso de determinación directa y la autoridad tributaria considere pertinente utilizar la forma de determinación presuntiva, se notificará esta decisión al sujeto pasivo.

El reglamento nos dice que una vez finalizado el proceso de determinación en el que se utilizó la forma presuntiva, se emitirá el acta borrador correspondiente, luego de lo cual se seguirá el mismo procedimiento aplicable para la de determinación directa. Las actas borrador y actas finales contendrán los mismos requisitos establecidos para los casos de determinación directa. (Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, Art 266 y siguientes)

1.7.3 Determinación Mixta

El impuesto a pagar lo fija la Administración, pero la determinación la realizan en conjunto el sujeto activo y pasivo.

El Art. 93 del Código Tributario menciona la Determinación mixta: “Es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”. (Código Tributario, 2014, Artículo 93.)

Existe un procedimiento para la determinación, por medio del mismo los Directores Regionales y Provinciales del Servicio de Rentas Internas ordenarán el inicio del proceso de auditoría con la notificación de la orden de determinación.

El departamento de Auditoría podrá solicitar al sujeto pasivo la información relacionada al proceso, copias certificadas de los registros contables y a cualquier entidad o persona información relacionada con las obligaciones objeto de la auditoría.

El o los auditores encargados tendrán la facultad de verificar la contabilidad y archivos en el domicilio del contribuyente; una vez concluida la inspección se levantará el acta correspondiente.

Al culminar la revisión, cruce de información, análisis de declaraciones, informes y documentos se levanta el acta borrador, en la que se determinan los valores a favor del fisco o del contribuyente.

El acta borrador es revisada con el sujeto pasivo. En el caso de existir observaciones se otorga 20 días para ser fundamentadas.

Posterior al análisis de las observaciones se elabora el acta definitiva firmada por el director regional o provincial y se procederá a notificar al sujeto pasivo.

Al ser un derecho otorgado por un tiempo definido, la determinación podrá caducar cuando su titular la ha ejercido dentro de este lapso.

1.8 CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

La caducidad de la Facultad Determinadora se refiere a la pérdida de dicha potestad por no haberla ejercido en los plazos que la ley determina. La caducidad en materia tributaria es una Institución Autónoma de Derecho Público que halla su origen en la necesidad de limitar el ejercicio de las facultades de la administración, limitación en el tiempo que según Dino Jarach “responde a un principio de orden público; es decir limitar la acción de los administradores y la situación de obediencia que el poder público impone a los

administrados; por tal razón, la extinción de los poderes del fisco opera de pleno derecho” (Liceo Profesional Cima, 2009, p. 243)

Suele confundirse la institución de la caducidad con la prescripción; la prescripción es un modo de extinguir las obligaciones tributarias que opera por no ejercer la acción de cobro en el plazo señalado para el efecto, mientras que la caducidad es la pérdida por el transcurso del tiempo de la facultad de la administración para determinar obligaciones tributarias. En la prescripción se extingue por ausencia de acciones para el cobro, en la caducidad la administración pierde la potestad para establecer con respecto al sujeto pasivo la existencia de un hecho generador, y la cuantía del tributo.

Rodrigo Garcés Moreno menciona “Que entre la caducidad y prescripción existe y se levanta la tajante diferencia que hay entre el Derecho Sustantivo y el Procesal porque en la prescripción ha muerto el título y en la caducidad ha perecido la serie” (Garcés, p. 49).

El Código Tributario diferencia a estas dos instituciones, menciona a la caducidad en el Art. 94 refiriéndose a que caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria sin que se requiera previo pronunciamiento; mientras que en relación a la Prescripción el Art. 55 del mismo código señala que por medio de esta se extingue la acción de cobro de créditos tributarios, intereses y multas.

1.8.1 Plazos para que se opere la Caducidad

El Código Tributario en su Art. 94 establece los plazos para que opere la caducidad; y menciona que caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En **tres años**, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;

Ejemplo Práctico: Un sujeto pasivo (noveno dígito del RUC: 1) está obligado a presentar la declaración mensual de IVA correspondiente a mayo de 2012, hasta el 10 de junio de 2012. Para efecto de la caducidad contaremos tres años a partir de la fecha de la declaración así tendremos:

- Primer año: Desde el 10 de junio de 2012 hasta el 10 de junio de 2013
- Segundo año: Desde el 10 de junio de 2013 hasta el 10 de junio de 2014 y,
- Tercer año: Desde el 10 de junio de 2014 hasta el 10 de junio de 2015.

Si la Administración Tributaria pretendiera llevar a cabo un acto de determinación el 11 de Junio del 2015 correspondiente al IVA de mayo de 2012. No sería posible por cuanto ha caducado la facultad determinadora de la Administración Tributaria. (SRI, 2008)

2. En **seis años**, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,

Es pertinente mencionar que dentro del cuerpo legal concerniente a la materia no se halla una definición o concepto acerca de lo que se considera “declaración en parte” ocasionando una incertidumbre en el contribuyente. La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en sentencia de 20 de junio de 2004, pronunciada en el recurso

de casación seguido por el Servicio de Rentas Internas contra Distribuidora Dismasan establece:

“Ha sido criterio de esta Sala en casos análogos (causa 69/2002 propuesto por Jaime Zurita Basantes contra el Servicio de Rentas Internas) que la extinción de la obligación tributaria por prescripción opera en siete años por falta de declaración o cuando la declaración haya sido hecha incompleta, entendiéndose que es incompleta cuando exista ocultación de un rubro o un tipo de renta y no por omisiones o inexactitudes de rubros que obren en la declaración, pues si no toda prescripción sería de siete años, lo cual va en contra del texto y del espíritu de la ley” (Registro Oficial No. 556, de 2005)

3. En **un año**, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

El numeral tres hace referencia a la determinación realizada por la Administración y notificada debidamente al contribuyente, pero en que posteriormente la Administración detecta la existencia de un error por lo que vuelve a determinar la obligación; para lo cual solo tiene el plazo de un año.

En lo que a **caducidad** se refiere es importante que el contribuyente tome en cuenta que:

- En materia tributaria “plazo” y “término” son sinónimos de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 12 del Código Tributario.
- Cuando se trate de meses o años, los plazos son continuos es decir que deben tomarse en cuenta tanto los días hábiles como feriados, sábados y domingos.

- Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.

1.8.2 Interrupción de la Caducidad

El Artículo 95 del Código Tributario dispone que: “Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de *20 días hábiles*, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de *15 días consecutivos*. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Si al momento de notificarse con la orden de determinación *faltare menos de un año para que opere la caducidad*, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria”

Para mejor comprensión del contribuyente, a continuación citaré un ejemplo práctico del artículo mencionado anteriormente:

Ejemplo Práctico: La facultad determinadora de la Administración, correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio económico del año 2011 de un contribuyente que ha presentado su declaración el 8 de abril del año

2012, caducará el 8 de abril de 2015. Por lo tanto si la orden de determinación ha sido notificada el día 15 de junio de 2014, es decir *faltando menos de un año para que opere la caducidad*; el proceso de determinación no podrá extenderse por más de un año, contado a partir de la fecha en que se notificó la orden de determinación, es decir hasta el 15 de junio del año 2015, sin tomar en cuenta que originalmente la orden habría caducado el 8 de abril de 2015. (SRI, 2008)

“Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.”

Ejemplo Práctico: Tomando como base el ejemplo anterior, si la orden de determinación hubiese sido notificada el 10 de enero del 2014, es decir faltando más de un año para que opere la caducidad; el proceso de determinación puede extenderse hasta la fecha en la que caducaría la facultad determinadora es decir hasta el 8 de abril del año 2015. (SRI, 2008)

Es preciso mencionar que el Artículo 95 mencionado anteriormente; expresa que la caducidad puede interrumpirse por la notificación con la orden de determinación, no obstante aclara que esta orden no producirá efecto legal alguno si los actos de de fiscalización no se inician dentro de 20 días hábiles o si, iniciados se suspendieren por más de 15 días consecutivos.

Es evidente la dificultad del contribuyente para verificar que cada quince días se han realizado actos de fiscalización; además desconoce el procedimiento interno que efectúa la Administración Tributaria para dar cumplimiento a la norma citada.

Como investigadora he realizado una entrevista a una funcionaria del Departamento de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas con la finalidad de clarificar el procedimiento interno, en lo referente a los actos de fiscalización, la funcionaria indico que: “Durante todo el proceso de determinación tributaria, se reporta al superior inmediato quien revisa y firma, mediante **Informes de avance de determinación** preparados y suscritos por el funcionario responsable de la determinación con una periodicidad máxima de quince días consecutivos contados desde la fecha de notificación de la Orden de Determinación, hasta la notificación del acta de determinación definitiva, todos los actos ejecutados que se realicen para la fiscalización, como son: papeles de trabajo, revisiones de información del propio contribuyente y de terceros, requerimientos de información, informes, etc. Los informes de avance de determinación deberán ser archivados en el expediente del caso, considerando que estos podrán ser solicitados por el sujeto pasivo en cualquier momento, por lo que tanto el informe como todos los actos citados en éste, están archivados al día.” (Dirección Provincial de Chimborazo del Servicio de Rentas Internas, Funcionaria del departamento de Auditoría Tributaria)

A diferencia que la verificación del contribuyente de la iniciación del proceso de fiscalización dentro de 20 días hábiles posteriores a la notificación de la orden de determinación que da inicio al proceso determinativo, es notorio ya que recibe una notificación de una diligencia de inspección o un requerimiento de información.

Se recomienda al contribuyente ejercer su derecho de verificación al expediente fiscal durante el proceso determinativo con la finalidad de comprobar el cumplimiento del artículo 95 por parte del funcionario ejecutor.

Si bien es cierto, la Administración no tiene la obligación de notificar al sujeto pasivo los avances del proceso de determinación, pues no son actos administrativos, sin embargo el contribuyente posee el derecho de ser informado y conocer los avances realizados dentro del proceso.

El Artículo 92 de la Constitución de la República en su primer inciso expresa que:

“Toda persona, por sus propios derechos o como representante legitimado para el efecto, tendrá derecho a conocer de la existencia y a acceder a los documentos, datos genéticos, bancos o archivos de datos personales e informes que sobre sí misma, o sobre sus bienes, consten en entidades públicas o privadas, en soporte material o electrónico. Asimismo tendrá derecho a conocer el uso que se haga de ellos, su finalidad, el origen y destino de información personal y el tiempo de vigencia del archivo o banco de datos”.

El tercer inciso del artículo ibídem, dispone que:

“La persona titular de los datos podrá solicitar al responsable el acceso sin costo al archivo, así como la actualización de los datos, su rectificación, eliminación o anulación. En el caso de datos sensibles, cuyo archivo deberá estar autorizado por la ley o por la persona titular, se exigirá la adopción de las medidas de seguridad necesarias. Si no se atendiera su solicitud, ésta podrá acudir a la jueza o juez. La persona afectada podrá demandar por los perjuicios ocasionados”. (Constitución de la República, 2008, Artículo 92)

El Servicio de Rentas Internas, no podrá negarse a proporcionar esta información al contribuyente; de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00694 de noviembre del 2010; la misma que resuelve que, en aplicación de lo previsto por la Ley Orgánica de Transparencia y Acceso a la Información Pública, su Reglamento, y la Ley de Régimen Tributario Interno, listar como información reservada la siguiente:

- b) Declaraciones e información de contribuyentes, responsables o terceros, relacionada con obligaciones tributarias.

El Art. 2 de la misma resolución indica: Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 1, la información listada en la presente resolución podrá ser requerida a la Administración Tributaria cuando tal requerimiento se refiera a información del propio contribuyente y la misma sea solicitada directamente por éste, por su apoderado o representante legal. (SRI, 2010).

1.9 FACULTAD RECAUDADORA

Una vez determinada la cuantía de la obligación tributaria; la facultad recaudadora, tiene como fin la recolección pecuniaria de los tributos.

“La fase Recaudadora es la fase final de la secuencia lógica que sigue el sistema tributario, desde el nacimiento de la obligación tributaria, pasando por la fase de determinación que vuelve líquida la obligación y la recaudación que culmina el proceso.” (Rodas, 2006, p. 88)

El Código Tributario en su Artículo 71 nos dice que: “**Facultad recaudadora.**- 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, 2014, Artículo 71)

La Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en su Artículo 2 numeral 2 faculta a la Administración Tributaria Central a: “Efectuar la determinación, **recaudación** y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad” (Ley de Creación del SRI, 2014, Art. 2)

Para que la Administración pueda emitir la orden de cobro, debe existir una deuda en firme, es decir cuando la obligación tributaria fuere determinada y

líquida. Mientras se hallare pendiente de resolución un reclamo o recurso administrativo, no podrá emitirse título de crédito. (Código Tributario, 2014, Art. 149)

La facultad Recaudadora no puede llevarse a cabo, si existe impugnación del acto de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo o contribuyente, puesto que en fase recaudadora ya no se discute sobre la obligación tributaria, simplemente se puede oponer excepciones al cobro de la misma.

2. EL ACTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA

2.1 EL ACTO ADMINISTRATIVO

En la presente investigación es preciso mencionar y entender el “acto administrativo”, pues los resultados de la determinación directa realizada por la Administración Tributaria, son actos administrativos que emanan del funcionario encargado de la determinación.

2.1.1 Concepto

“Acto Administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa” (Dromi, 1983, p. 187)

Miguel Acosta Romero conceptúa el acto administrativo como: “la manifestación unilateral de voluntad de un órgano administrativo competente, encaminada a crear, reconocer, modificar, transmitir, declarar, o extinguir derechos u obligaciones” (Acosta, 1995, p. 143)

“Es una declaración de un órgano del poder ejecutivo en ejercicio de su función administrativa que produce efectos jurídicos con relación a terceros; y que cuando cumple con su ciclo de formación y contiene todos los elementos esenciales se dice que es perfecto. Su eficacia surgiría de su capacidad de producir efectos jurídicos” (Díaz, 1961, 127)

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en su artículo 65 lo define como: “ACTO ADMINISTRATIVO.- Es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.” (ERJAFE, 2012, Art. 65).

2.1.2 Elementos del Acto Administrativo

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, expone los elementos de existencia, validez y eficacia de los actos administrativos:

- Elementos Subjetivos,
- Elementos Objetivos; y
- Elementos Formales. (Delgadillo, 2000, p. 212)

El **Elemento Subjetivo** “lo constituye el *órgano administrativo* emisor del acto, en ejercicio de la función administrativa, por el que crea, modifica, transmite, reconoce, o extingue derechos u obligaciones, en forma concreta o individual, cuya validez depende de que el sujeto que ejerce la función administrativa debe tener **competencia y voluntad**. La primera se traduce en las facultades que el ordenamiento jurídico le confiere, y la segunda en un querer o en una actitud consiente y deseada, que se produce en la persona titular del órgano administrativo” (Patiño & Armida, 2011, p. 95)

Roberto Dromi nos dice que:

“La **competencia** es la esfera de atribuciones de los entes y órganos, determinada por el derecho objetivo o el ordenamiento jurídico positivo. Es decir, el conjunto de facultades y obligaciones que un órgano puede y debe ejercer legítimamente” (Dromi, 1998, p. 241)

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función expresa que:

“La competencia administrativa es la medida de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo. La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se ejerzan en la forma prevista en este estatuto.”(ERJAFE, 2012, Art. 84).

“La **competencia administrativa** se mide en razón de:

- a) La materia que se le atribuye a cada órgano, y dentro de ella según los diversos grados;
- b) El territorio dentro del cual puede ejercerse legítimamente dicha competencia; y,
- c) El tiempo durante el cual se puede ejercer válidamente dicha competencia.” (ERJAFE, 2012, Art. 85)

El Código Tributario al respecto manifiesta que: “La **competencia administrativa** tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.” (Código Tributario, 2014, Artículo 75)

La doctrina habla de **voluntad expresa** y de **voluntad tácita**. Existe voluntad expresa cuando el funcionario público manifieste o exteriorice su deseo o sentir; la voluntad es tácita cuando el silencio administrativo por disposición legal produce efectos jurídicos del acto administrativo, esto es previsto en nuestro ordenamiento jurídico desde el 1 de enero de 1995. (Disposición final de la Ley 51, Registro Oficial No. 349:31-dic-1993; reformada por Decreto Ley 05; Registro Oficial No. 396: 10-mar-1994 y por la Ley 99-24 Registro Oficial Suplemento No.181: 30-abr-1999)

Los **elementos objetivos**: “Los elementos objetivos del acto administrativo son *el objeto, el motivo y el fin*, que deben ser lícitos, posibles y determinados o determinables de acuerdo con la ley, expresando en forma clara y precisa para que el gobernado, destinatario del mismo, esté en aptitud de conocer plenamente su contenido” (Patiño & Armida, 2011, p. 95)

El **objeto** “se identifica con el contenido del acto, es lo que consiste la declaración administrativa, indica la sustancia del acto jurídico y sirve para distinguir un acto de otro: multa, concesión, requisa, etc.” (Patiño & Armida, 2011, p. 114)

El **motivo** del acto administrativo “es el antecedente que lo provoca y funda sus realizaciones; son las circunstancias de hecho y de derecho en virtud de las cuales la autoridad administrativa exterioriza el acto” (Patiño & Armida, 2011, p. 114).

“El acto administrativo debe tener el **fin** de la función administrativa, que es la utilidad pública. De esa forma no perseguir sino un fin de interés público, no una finalidad extraña a lo que marca la ley y profundizando tampoco otro fin distinto de aquel concreto, que la naturaleza y condiciones del acto imponen” (Patiño & Armida, 2011, p. 114,115)

Los **elementos formales** “están conformados por la observancia del procedimiento previsto para la confección del acto, su expresión por escrito y comunicación a los interesados” (Patiño & Armida, 2011, p. 96)

“La **forma** es la materialización del acto administrativo, el modo de expresión de la declaración ya formada. Por la forma el acto administrativo se convierte en físico y objetivo; asegura su prueba y permite conocer su contenido” (Patiño & Armida, 2011, p. 116)

El ERJAFE en su Artículo 123 menciona:

“Forma.

1. Los actos se producirán por escrito.
2. En los casos en que los órganos administrativos ejerzan su competencia de forma verbal, la constancia escrita del acto, cuando sea necesaria, se efectuará y firmará por el titular del órgano inferior o funcionario que la reciba oralmente, expresando en la comunicación del mismo la autoridad de la que procede. Si se tratara de resoluciones, el titular de la competencia deberá autorizar una relación de las que haya dictado de forma verbal, con expresión de su contenido.

3. Cuando deba dictarse una serie de actos administrativos de la misma naturaleza, tales como nombramientos, concesiones o licencias, podrán refundirse en un único acto, resuelto por el órgano competente, que especificará las personas u otras circunstancias que individualicen los efectos del acto para cada interesado”. (ERJAFE, 2012, Art. 123)

El Código Tributario en su Artículo 81 menciona acerca de la forma y contenido de los actos “Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.” (Código Tributario, 2014, Art. 81)

Otros autores agrupan de diferente manera los elementos constitutivos del Acto Administrativo; plantean que los elementos son: Esenciales y Accidentales.

Los elementos esenciales son los estrictamente necesarios, para que el acto administrativo sea considerado válido y eficaz; estos elementos son: la competencia, la causa, el objeto, la finalidad y la forma.

Los accidentales son aquellos que concurren a la realización del acto en forma meramente accesoria o facultativa; son: el término, la condición, y el modo.

2.1.3 Formalidades del Acto Administrativo

Motivación:

La Constitución de la República menciona, que en todo proceso en el que se determinen obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso, y considera a la motivación como una garantía básica.

“Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados” (Literal L, Art. 76, Constitución)

Como se mencionó anteriormente los actos resultantes de la determinación directa realizada por la Administración son actos administrativos que emitidos por el funcionario responsable de la determinación en ejercicio de sus funciones. Por lo que dichos actos deberán estar debidamente motivados, cumpliendo así con una garantía básica del debido proceso.

El Código Tributario al respecto en su Art. 81 expresa: Forma y contenido de los actos.- “Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, **serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado** y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley” (Código Tributario, 2014, Art. 81)

Notificación:

“La Notificación es el hecho de poner en conocimiento del interesado el acto y su contenido” (Balbín, 2010)

El Art. 105 del Código Tributario brinda un concepto de *notificación* y menciona que: “es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.” (Código Tributario, 2014, Art. 105)

La Constitución en su Art. 86 menciona las disposiciones por las que se regirán las Garantías Jurisdiccionales, y referente a la notificación expresa: Las notificaciones se efectuarán por los medios más eficaces que estén al alcance del juzgador, del legitimado activo y del órgano responsable del acto u omisión. (Constitución, numeral 2, literal d).

Dentro de los deberes de la Administración se encuentra:

“6. Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella;” (Código Tributario, 2014, Art. 103)

“Art. 85.- **Notificación** de los actos administrativos.- Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los petitionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código.

El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.” (Código Tributario, 2014, Art 85)

“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, 2014, Art. 115)

La motivación y la notificación constituyen elementos esenciales para la validez del acto administrativo; sin el cumplimiento de estas solemnidades o requisitos, el acto administrativo por falta de motivación se consideraría nulo, y por falta de

notificación produciría indefensión en el administrado, violando así derechos al debido proceso y garantías jurisdiccionales.

2.1.4 Presunciones del Acto Administrativo

El Artículo 68 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva establece como presunciones del acto administrativo:

- Legitimidad
- Ejecutoriedad

El Código Tributario por su parte, establece en su artículo 82 las presunciones del acto administrativo, y claramente podemos ver que coincide con las presunciones mencionadas en el ERJAFE.

“Art. 82.- **Presunción** del acto administrativo.- Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

Sin embargo, ningún acto administrativo emanado de las dependencias de las direcciones y órganos que administren tributos, tendrán validez si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado.” (Código Tributario, 2014, Art 82)

El acto administrativo se presume investido de **legitimidad**, cuando ha sido expedido de acuerdo a las normas sustantivas y adjetivas adecuadas.

Es preciso mencionar que, la legitimidad implica el sometimiento del acto a las normas legales pertinentes, mientras que la validez supone que el acto administrativo ha sido expedido por la autoridad competente.

“La **ejecutoriedad** aparece en el acto administrativo cuando se ha cumplido todo el proceso de formación del mismo y el ordenamiento jurídico le otorga además de la obligatoriedad de su cumplimiento, la posibilidad de su pronta realización; aunque puede acontecer que comience luego de haberse cumplido alguna condición o plazo como elemento modal del acto” (Dromi, 1997, pp. 95-96)

El Artículo 84 del Código Tributario menciona que “Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa”. (Código Tributario, 2014, Art. 84)

La presunción de ejecutoriedad no podría existir sin la legitimidad, pues solo si se presume legítimo puede ser ejecutoriado; si el acto administrativo es declarado ilegítimo no podrá ejecutarse.

2.1.5 Invalidez del Acto Administrativo: Nulidad absoluta y relativa

Como se mencionó anteriormente la falta de motivación conlleva a la nulidad del acto administrativo e incluso acarrea una sanción al funcionario público responsable, según lo establecido en el Art. 76 de la Constitución de la República.

Es evidente que la Constitución del 2008, es decir la que se encuentre vigente al momento, es mucho más severa que la Constitución del año 1998, con respecto a la nulidad por falta de motivación, pues en la Constitución anterior no se contemplaba una sanción a las servidoras o servidores públicos responsables del acto administrativo.

El ERJAFE en su artículo 122, también expresa que la falta de motivación del acto administrativo producirá nulidad absoluta del mismo.

El efecto de la nulidad del acto administrativo es la inexistencia del mismo, es decir la declaratoria de la nulidad produce efectos retroactivos, se regresa al momento en el que se dictó el acto viciado y el acto nulo no produce efecto jurídico alguno.

“El Acto inexistente por ser carente de toda vigencia jurídica, puede ser retirado por cualquier poder estatal. No puede crear conflicto de poderes; no son pasibles de sanciones de nulidad porque no existen. Estos actos son hechos que deben ser retirados materialmente sin necesidad de un proceso previo, no deben ser acatados ni tampoco impuestos por faltarle imperactividad. No son prescriptibles, ni son confirmables porque no viven en el mundo del Derecho y no se les puede aplicar sus normas” (Fiorini, 1969, p. 88)

Roberto Dromi, señala que la invalidez de los actos administrativos es causada por: La Nulidad Absoluta o de pleno derecho y la Nulidad Relativa o anulabilidad.

Nulidad Absoluta o de Pleno Derecho: La nulidad absoluta o de pleno derecho de los actos administrativos se origina por un vicio grave que obligatoriamente debe estar establecido en la ley.

El Artículo 139 del Código Tributario, establece las causales para la nulidad de los actos administrativos, y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte:

1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,
2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo. (Código Tributario, 2014, Art. 139).

Al establecerse las causales de la nulidad en el cuerpo jurídico pertinente a la materia, el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria que se dicte con los vicios establecidos en los numerales uno y dos del artículo 139, acarreará nulidad absoluta.

El ERJAFE en el artículo 129 enumera los casos en que los *actos* de la Administración Pública son *nulos* de pleno derecho:

- “a. Los que lesionen, de forma ilegítima, los derechos y libertades consagrados en el artículo 24 de la Constitución Política de la República;
- b. Los dictados por órgano incompetente por razón de la materia, del tiempo o del territorio;
- c. Los que tengan un contenido imposible;
- d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta;
- e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos de la administración, sean colegiados o no;
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y,
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal”. (ERJAFE, 2012, Art. 129)

El acto administrativo absolutamente nulo, no puede ser convalidado.

El cuerpo legal mencionado anteriormente menciona los vicios que impiden la convalidación del Acto Administrativo y por consecuencia se consideraran nulos de pleno derecho:

- "a) Aquellos actos dictados por un órgano incompetente por razones de materia, territorio o tiempo;
- b) Aquellos actos cuyo objeto sea imposible o constituya un delito; y, c) Aquellos actos cuyos presupuestos fácticos no se adecuen manifiestamente al previsto en la norma legal que se cita como sustento.

Tampoco son susceptibles de convalidación aquellos actos cuyo contenido tenga por objeto satisfacer ilegítimamente un interés particular en contradicción con los fines declarados por el mismo acto, así como los actos que no se encuentren debidamente motivados” (ERJAFE, 2012, Art. 94)

Nulidad Relativa o anulabilidad: Según García de Enterría, todos los vicios no contemplados dentro del ordenamiento jurídico pueden ser convalidados o subsanados. Es decir la nulidad relativa es susceptible de convalidación.

El ERJAFE expresa los vicios susceptibles de convalidación, y menciona que todos los demás actos que incurran en otras infracciones al ordenamiento jurídico que no se encuentren señaladas en el art. 94 anteriormente citado, son anulables y por tanto podrán ser convalidados.

“La convalidación de los actos regirá desde la fecha en que se expide el acto convalidatorio”. (ERJAFE, Art. 95)

“Convalidación:

1. La administración podrá convalidar los actos anulables, subsanando los vicios de que adolezcan.
2. El acto de convalidación producirá efecto desde su fecha, salvo lo dispuesto anteriormente para la retroactividad de los actos administrativos.
3. Si el vicio consistiera en incompetencia no determinante de nulidad, la convalidación podrá realizarse por el órgano competente cuando sea superior jerárquico del que dictó el acto viciado.

4. Si el vicio consistiese en la falta de alguna autorización, podrá ser convalidado el acto mediante el otorgamiento de la misma por el órgano competente”. (ERJAFE, 2012, Art. 134)

En otras palabras la anulabilidad o nulidad relativa del acto administrativo, puede ser subsanable y tiene efectos “*ex nunc*” es decir desde que se expide el acto convalidado o subsanado surte efectos jurídicos.

2.1.6 Extinción o Reforma de los Actos Administrativos

“La extinción es la cesación de los efectos jurídicos del acto administrativo, por ende, la extinción del mismo” (Dromi, 1997, p. 88)

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, menciona que los actos administrativos se extinguen o reforman en sede administrativa de oficio o a petición del administrado.

Los actos Administrativos se extinguirán por el cumplimiento de alguna modalidad accidental a ellos, tales como plazo o condición.

Los actos administrativos podrán extinguirse o reformarse en sede administrativa por razones de legitimidad o de oportunidad.

- **Por razones de Oportunidad:** Cuando existen razones de orden público que justifican declarar extinguido dicho acto administrativo.

El acto administrativo que declara extinguida un acto administrativo por razones de oportunidad no tendrá efectos retroactivos. La extinción la podrá realizar la misma autoridad que expidiera el acto o quien la sustituya en el cargo, así como cualquier autoridad jerárquicamente superior a ella.

- **Por razones de Legitimidad:** Cuando se encuentre que dicho acto contiene vicios que no pueden ser convalidados o subsanados.

El acto administrativo que declara extinguido un acto administrativo por razones de legitimidad tiene efectos retroactivos. (ERJAFE, 2012 Art. 89 al 93)

2.2 ACTOS ADMINISTRATIVOS DE COMPETENCIA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

El SRI como órgano de Administración Pública expide actos administrativos, y en su actuación diaria para dar cumplimiento a sus funciones, realiza hechos administrativos y actos de simple administración.

A manera de ejemplo, se puede mencionar algunos actos administrativos expedidos por el Servicio de Rentas Internas:

- Resoluciones expedidas por la Unidad de Devoluciones de IVA en las cuales se puede aprobar la devolución total o parcial o la no devolución.
- Resoluciones de cancelación de RUC y Resoluciones de inactividad
- Liquidaciones de pago
- Resoluciones sancionatorias
- Actas de determinación
- Resoluciones que confirman o no actas de determinación
- Notificaciones de clausura
- Resoluciones que acepten total o parcialmente o niegan los reclamos por pago indebido
- Resoluciones que acepten total o parcialmente o niegan los reclamos por pago en exceso.

Es decir, todas aquellas declaraciones unilaterales que realice el SRI y que produzcan efectos jurídicos individuales en forma directa serán consideradas actos administrativos.

La presente investigación centrará su estudio en los actos administrativos, que resultan del proceso de determinación por parte del sujeto activo; en especial las Actas de Determinación.

2.2.1 Actos Administrativos y Actos de Mera Administración, resultado de la Facultad Determinadora

Dentro del proceso de determinación, como se mencionó anteriormente la Administración en ejercicio de sus funciones emite actos de simple o mera administración y actos administrativos.

Es preciso establecer diferencias existentes entre el acto administrativo y el acto de simple administración; al inicio del presente capítulo se mencionaron algunos conceptos de acto administrativo; y se puede afirmar que, acto administrativo es la declaración unilateral expedida por una funcionaria o funcionario público en ejercicio de sus funciones administrativas que produce efectos jurídicos individuales de forma directa.

Mientras que los actos de simple administración “Son toda declaración unilateral interna o inter orgánica, realizada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma indirecta en vista de que solo afectan a los administrados a través de los actos, reglamentos y hechos administrativos, dictados o ejecutados en su consecuencia” (ERJAFE, 2012, Art. 70)

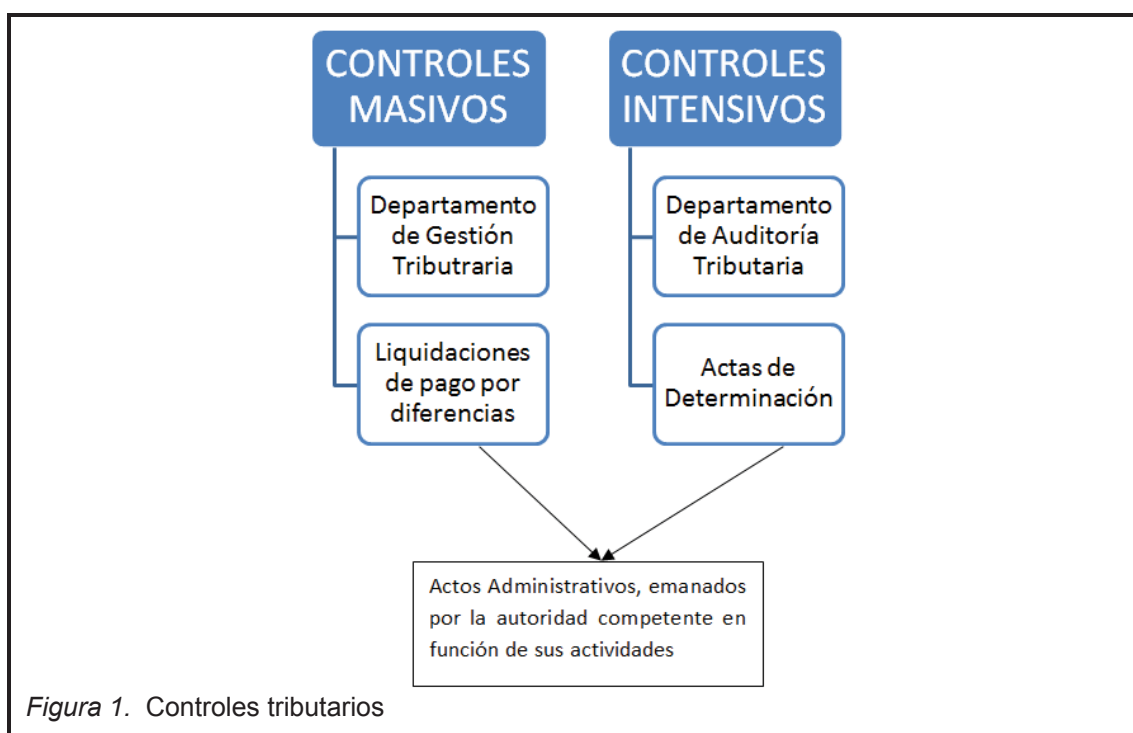
José Vicente Troya menciona que “los actos de simple administración no sirven de modo directo para que la administración tributaria ejercite sus cometidos de determinar y recaudar las obligaciones tributarias” (Troya, 2014, p. 219).

La Constitución en el artículo 173 establece que todo acto administrativo podrá ser impugnado, tanto en la vía administrativa como en la judicial; mientras que el ERJAFE en el artículo 74 expresa que los actos de simple administración no son propiamente impugnables.

Los actos administrativos resultado de la Facultad Determinadora serán: las *Liquidaciones de Pago por Diferencias*, y las *Actas de Determinación Tributaria*, para llegar a dichos actos la Administración en función de su facultad determinadora emite una serie de actos de simple administración y sigue procedimientos establecidos en diferentes cuerpos legales referentes a la materia.

“Dentro de los procesos sustantivos de la Administración, se encuentra el proceso de control tributario, el cual está orientado a detectar el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, ya sean contribuyentes o responsables y además desarrollar las diferentes acciones que le permitan imponer sanciones por las conductas irregulares que han generado dichos sujetos”. (SRI, 2008, p. 4)

El control tributario realizado por la administración se agrupa en dos grandes segmentos: Controles Masivos y Controles Intensivos, los mismos que podemos resumirlos para mejor comprensión en la siguiente figura:



Controles Masivos: Son desarrollados por el Departamento de Gestión Tributaria cuya finalidad es buscar la eficiencia en la recaudación a través de la excelencia operativa y sistemas de control; dicho departamento se encarga de llevar a cabo el procedimiento de regularización masiva de las obligaciones formales y la consistencia y congruencia entre las declaraciones de impuestos realizadas por el contribuyente y la información reportada por terceros.

El control masivo es conocido como control de “escritorio”, pues el funcionario encargado desde su puesto de trabajo lo realiza mediante cruces informáticos entre las bases que mantiene la Administración, tanto del propio contribuyente como de terceros.

Estos controles constituyen un acto de determinación que tiene como objetivo la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, cuyos resultados se consolidan en un documento final denominado “Liquidación de pago por diferencias”, que constituye a su vez un acto administrativo.

Liquidación de pago por diferencia en la declaración: De acuerdo con lo establecido en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, 2014, en los artículos 273 al 277:

El Servicio de Rentas Internas notificará a los sujetos pasivos las diferencias las diferencias que hayan detectado en sus declaraciones, tanto de aquellas que impliquen valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses y multas, como aquellas que disminuyan el crédito tributario o las pérdidas declaradas, y los conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustantivas y cancelen las diferencias o disminuyan las pérdidas o crédito tributario determinado, o en su caso, justifiquen las diferencias notificadas en un plazo no mayor a *veinte días* contados desde el día siguiente de la notificación.

La Administración al notificar al sujeto pasivo las diferencias detectadas, está cumpliendo con una garantía jurisdiccional establecida en el Art. 86 de la Constitución.

El sujeto pasivo podrá justificar, dentro del plazo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, las diferencias notificadas por la Administración Tributaria con los documentos probatorios pertinentes.

Pues la Administración Tributaria debe reconocer y admitir los gastos pertinentes presentados por el sujeto pasivo.

Dar la oportunidad al sujeto pasivo de ser escuchado y de presentar los respectivos documentos probatorios constituye un derecho de la persona a la defensa que es una garantía básica del debido proceso, tal como se encuentra establecido en el artículo 76 de la Constitución.

Si el sujeto pasivo luego de ser notificado con la comunicación por diferencias, no efectuare la correspondiente declaración sustitutiva ni justificare las mismas en el plazo otorgado, el Director General, Zonal, Provincial, según el caso, emitirá la liquidación de pago por diferencias, que será notificada al sujeto pasivo, y en la cual se establecerán en forma motivada, la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses y multas y recargos que correspondan.

La liquidación de pago por diferencias en la declaración contendrá los mismos requisitos previstos para el acta de determinación que se mencionarán posteriormente.

Al ser la Liquidación de Pago por diferencias, un acto administrativo podrá ser impugnado por vía administrativa o judicial según lo establece la Constitución de la República.

Controles Intensivos: Son ejecutados por el Departamento de Auditoría Tributaria, se basan en un plan anual de selección de contribuyentes a intervenir. El control tiene como finalidad reducir la evasión e implementar cultura tributaria a través del riesgo que se puede generar en los contribuyentes, es un control más minucioso y profundo que implica la revisión y análisis de libros contables del contribuyente e inspección de documentos que respalda los resultados reportados por los contribuyentes.

Son conocidos como controles de campo o la investigación de campo realizada en las oficinas del sujeto pasivo.

Como resultado del control intensivo se emiten “**Actas de Determinación**”, las mismas que constituyen un acto administrativo.

Ningún cuerpo legal referente a la materia define “Acta de Determinación”, Alvaro Mejía Salazar nos dice que “**Acta de Determinación** es aquel acto administrativo que contiene el resultado definitivo del proceso de verificación realizado por la administración tributaria, sobre la base de las cuentas y declaraciones tributarias de un contribuyente. Este acto administrativo mediante el cual se concretiza la facultad determinadora de la administración, ha de ser debidamente motivado y contendrá cada una de las observaciones o conformidades que haya arrojado el proceso fiscalizador, con la respectiva liquidación de la obligación en el evento de que se haya determinado diferencias”. (Mejía, 2012)

Acta de Determinación: El proceso de determinación inicia con la emisión y notificación al contribuyente con la orden de determinación, documento con el cual se interrumpe la caducidad de la facultad determinadora, en forma seguida el funcionario responsable del proceso solicitará información al contribuyente o dispondrá una inspección contable a fin de recabar información suficiente para obtener el conocimiento del negocio o actividad del contribuyente y efectuar la determinación de la obligación tributaria, este proceso se lo expone en forma más detallada a continuación.

El Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en los artículos 259 al 263 menciona el procedimiento:

a) Orden de Determinación: El Director General, los directores zonales y los directores provinciales del Servicio de Rentas Internas, según correspondan, dispondrán el inicio del proceso de determinación mediante la emisión y notificación al sujeto pasivo de la respectiva orden de determinación; que deberá contener:

1. Identificación de la autoridad que la emite.
2. Número de la orden de determinación.
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.
6. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
7. Obligaciones tributarias a determinar.
8. Funcionario responsable del proceso de determinación.
9. Lugar y fecha de emisión.
10. Razón de la notificación.

Un claro ejemplo de Acto de Simple Administración es la orden de determinación, la misma que no es impugnabile por el sujeto pasivo.

b) Requerimiento de Información: El Director General, los directores regionales, los directores provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo bajo determinación o a terceros toda la documentación impresa o en medio digital necesaria para efectuar la determinación de la obligación tributaria.

Además, de las personas señaladas el funcionario responsable del proceso durante las inspecciones contables o comparencias podrá requerir información que considere necesaria.

Respecto a la documentación recibida se elaborará una acta en dos ejemplares la cual será firmada por el sujeto pasivo determinado o su representante debidamente autorizado y por el funcionario responsable u otro facultado para el efecto, una copia de este ejemplar será entregado al sujeto pasivo.

c) Diligencias de Inspección: El funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios; así como, de sus respectivos soportes y archivos tanto físicos como digitales, en el domicilio fiscal del contribuyente o donde mantenga esta información; así como, podrá realizar revisiones de los sistemas informáticos utilizados por el contribuyente y obtener los respaldos que considere necesarios para fines de control tributario.

Para lo cual deberá notificar con un oficio al sujeto pasivo bajo determinación, la realización de la inspección, en este oficio se señalará la fecha y hora y los funcionarios que asistirán a la misma. Al finalizar la inspección se realizará un acta en la que se señalará la documentación solicitada durante la inspección y aquella que quede pendiente de entrega de ser el caso, el acta será firmada en dos ejemplares por el funcionario responsable del proceso y por el sujeto pasivo o su representante debidamente autorizado, y por el contador general de ser el caso, una copia del acta será entregada al sujeto pasivo.

d) Actas de Determinación: Una vez que se ha finalizado con el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes y demás documentos se elaborará la correspondiente acta borrador de

determinación tributaria, en la cual se establecerá debidamente motivada los valores a favor del Fisco o valores a favor del contribuyente.

Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos:

1. Identificación de la autoridad que la emite,
2. Número de acta de determinación,
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo,
4. Número de RUC o de cédula de ciudadanía del sujeto pasivo,
5. Nombres y apellidos y número de Ruc o de cédula de identidad del representante legal,
6. Nombres y apellidos y numero de RUC del contador,
7. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo,
8. Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria,
9. Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas,
10. Valor del impuesto causado y a pagar,
11. Valor de las multas y recargos que correspondan,
12. Tasas de interés por mora tributaria,
13. Lugar y fecha de emisión del acta de determinación,
14. Firma del funcionario responsable del proceso de determinación.

El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso y el contribuyente, el que será notificado con un oficio solicitando su comparecencia en esta revisión del acta borrador se explicará al sujeto pasivo las diferencias encontradas, formas de cálculo y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta borrador, una vez concluida la misma se elaborará una acta en la que conste la razón de la comparecencia; así como, las observaciones realizadas por el sujeto pasivo en el transcurso de la revisión.

Posterior a la revisión del acta borrador el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días hábiles para aceptar las glosas o para fundamentar sus reparos, para lo cual deberá presentar a la

Administración los respectivos documentos de descargo, realizándose un acta en la que se incluirá la información y documentación recibida, reservando a la Administración la revisión y análisis de la misma.

Al leer el acta borrador, escuchar al contribuyente y aceptar las pruebas de descargo, la Administración cumple y respeta los derechos y garantías básicas establecidas en la Constitución, mencionadas anteriormente.

Transcurrido el plazo mencionado anteriormente, el funcionario responsable realizará el análisis de la información presentada por el sujeto pasivo y elaborará el acta de determinación final, la misma que será suscrita por el Director General, Regional o Provincial, esta acta será notificada al sujeto pasivo.

La Liquidación de pago por diferencias y el Acta de determinación llevan implícita la orden de cobro para iniciar la Recaudación.

La Liquidación de pago por diferencias y el Acta de determinación, son actos administrativos que gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por lo que están llamados a cumplirse, pero serán ejecutivos desde que se encuentren firmes; por esta razón el contribuyente dentro de los plazos previstos en la ley tiene el derecho de impugnar estos actos.

Por lo antes mencionado podríamos decir que, la determinación del valor de la obligación tributaria se efectúa a través de un procedimiento de carácter administrativo, por tal razón es revocable de oficio o a petición de parte, es un acto reglado mas no discrecional, por tanto es impugnabile por el interesado en este caso por el sujeto pasivo.

Los actos administrativos resultantes de la determinación, son impugnables en la vía administrativa o en la vía judicial.

2.3 PROCESO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA MEDIANTE CONTROLES INTENSIVOS, REALIZADO POR EL DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA TRIBUTARIA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

“Dentro de las funciones de la Administración Tributaria, la función de fiscalización (determinación tributaria mediante controles intensivos), es una de las de mayor complejidad y tiene por objetivo, en un sentido amplio, controlar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes”. (SRI, 2011, p. 3)

El Departamento de Auditoría Tributaria del Servicio de Rentas Internas, en base a la facultad determinadora que posee el SRI realiza auditorías tributarias o determinaciones tributarias mediante controles intensivos a diversos tipos de contribuyentes con el fin de cumplir con las metas institucionales.

La misión del Departamento de Auditoría es: “Promover el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mediante controles intensivos a los contribuyentes de mayor importancia tributaria, bajo principios éticos, técnicos y legales” (SRI, 2010, p. 8)

“El proceso de Determinación Tributaria mediante controles intensivos requiere de la aplicación de distintas técnicas de Auditoría, mismas que de una u otra manera, en mayor o menor grado se han ido desarrollando a nivel nacional; en tal virtud un auditor se ve avocado a desarrollar un trabajo técnico, que muchas de las veces es de carácter empírico”. (SRI, 2011, p. 3)

El proceso de Determinación Tributaria inicia en el departamento de Auditoría una vez que el Área de Programación y Control Tributario de la Dirección Nacional asigna a éste mediante memorando la programación anual de contribuyentes que son seleccionados para determinar.

Ejemplo de Memorando de Asignación de casos para Determinación: **Anexo 1**

2.3.1 Etapas del Proceso de Determinación realizado por el Departamento de Auditoría

Para mejor comprensión y conocimiento del sujeto pasivo, estableceremos 4 etapas dentro del proceso de determinación realizado por el Departamento de Auditoría Tributaria:

2.3.1.1 La primera es la etapa de Planificación de la Auditoría Tributaria

Inicia una vez que el auditor responsable del caso notifica al sujeto pasivo la orden de determinación. En esta etapa se realiza una estrategia global para la ejecución de la auditoría considerando el análisis en las bases de datos e información interna que posee el SRI.

La Norma Internacional de Auditoría No. 4 (SEC 300) nos dice que “La Planificación del trabajo de auditoría, ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planificación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El auditor debería desarrollar y documentar un plan global de auditoría, describiendo el alcance y conducción esperados de la auditoría.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de auditoría incluyen:

1. Conocimiento del Negocio
2. Comprensión de los Sistemas de Contabilidad y Control Interno
3. Riesgo e Importancia Relativa
4. Naturaleza, tiempos y alcance de los Procedimientos
5. Coordinación, dirección, supervisión y revisión
6. Otros asuntos” (Norma Internacional de Auditoría NIA 4 (SEC 300), 2002).

“En la fase de planificación de la auditoría, el auditor deberá tomar las decisiones adecuadas para obtener una seguridad razonable en la detección de incumplimientos de la normativa, que por su importe, individual o acumulado con otros errores, pudiera afectar a los estados financieros y declaración de impuestos de manera cuantitativamente significativa. El auditor deberá planificar la auditoría de manera tal que el riesgo de detección quede limitado a un nivel bajo, y que a su juicio profesional, considere apropiado para emitir un criterio al respecto mediante glosas para el caso de una determinación tributaria”. (SRI, 2011, p. 7)

Como resultado de esta etapa el auditor tributario elabora un memorando de planificación de la auditoría, el cual resume los primeros hallazgos que fueron detectados en el análisis de la información existente, elabora un cronograma de planificación de la auditoría. El tiempo de ejecución de este memorando y por tanto de esta etapa es por lo general de 2 meses.

Las actividades realizadas por el Departamento de Auditoría en esta etapa son las siguientes:

1. Elaboración y notificación de la orden de determinación:

- El auditor responsable realiza la orden de determinación.
- Supervisión (jefe de equipo, soporte legal, jefe de área y jefe del departamento) revisa y firma la orden de determinación.
- Se ingresa la orden de determinación al sistema, y se envía a la Dirección Regional para que firme, posterior se envía a la Secretaria Regional para su notificación en el domicilio del sujeto pasivo.

Ejemplo de Orden de Determinación: **Anexo 2**

2. Elaboración de la primera inspección contable:

- El auditor responsable elabora el oficio de inspección contable.
- Supervisión (jefe de equipo, jefe de área) revisa y firma el oficio de inspección.
- Se entrega el oficio al equipo de apoyo para su ingreso al sistema y su posterior envío a la Secretaria Regional para la notificación en el domicilio del contribuyente.
- Se lleva a cabo la primera inspección contable en el domicilio del sujeto pasivo y se explica el proceso de auditoría que será llevado a cabo.
- Se elabora un acta de la primera inspección contable.

3. Recopilación y análisis de la información interna del SRI

- Se recopila la información interna que posee el SRI en su base de datos.
- Se solicita informes de auditoría externa.
- Análisis de la información y elaboración de papeles de trabajo iniciales.

4. Elaboración del Memorando de Planificación:

- Elaboración del cronograma de la auditoría tributaria.
- Elaboración del Memorando de planificación.
- Revisión y firma del Memorando de planificación por parte de supervisión (Jefe de Equipo, Soporte Legal, Jefe de Área). El memorando va dirigido al jefe del Departamento de Auditoría Tributaria.

2.3.1.2 La segunda etapa Ejecución de la Auditoría Tributaria

Una vez finalizada la etapa de planificación, el auditor tributario debe desarrollar la estrategia establecida en el memorando de planificación, organizar su tiempo para realizar requerimientos de información e inspecciones

contables en el domicilio del contribuyente, para obtener información mediante cruces con terceros, análisis de declaraciones, contabilidad que le permita eliminar o sustentar los riesgos e inconsistencias encontrados en la etapa de planificación.

Las actividades realizadas por el Departamento de Auditoría en esta etapa son las siguientes:

1. Elaboración y notificación de requerimientos de información:

- El auditor encargado elabora los requerimientos de información (tanto a terceros como al propio sujeto pasivo auditado)
- Supervisión (jefe de equipo, jefe de área) revisan y firman los requerimientos de información.
- Se entrega al equipo de apoyo los requerimientos para ingresarlos en el sistema, para su posterior envío a la Secretaría Regional para su notificación al domicilio del contribuyente.

2. Revisión de la Información Solicitada:

- El auditor recibe la información solicitada en los requerimientos de información y elabora un acta entrega-recepción.
- Revisa y analiza la información entregada.
- Revisa la documentación en el domicilio del contribuyente, con el fin de detectar posibles riesgos existentes de elusión o evasión tributaria.

3. Elaboración y ejecución de la Inspección Contable:

- El auditor elabora el oficio de inspección contable.
- Supervisión (Jefe de equipo y jefe de área) revisa y firma el oficio de inspección.

- Se envía el oficio al equipo de apoyo para su ingreso en el sistema, para su posterior envío a la Secretaria Regional para la notificación en el domicilio del contribuyente.
- Se lleva a cabo la inspección contable en el domicilio del contribuyente (se revisa registros contables, procesos y sistemas relacionados con lo tributario; esta inspección se ejecuta durante el tiempo que el auditor considere necesario).
- Al finalizar la inspección, se realiza un acta de la inspección contable realizada.

4. Elaboración de papeles de trabajo:

- Con la información obtenida en la inspección contable se elaboran nuevos papeles de trabajo o se complementan los papeles de trabajo realizados en la etapa de planificación.

2.3.1.3 La tercera etapa es la Consolidación de la Opinión

El auditor consolida los resultados obtenidos en la etapa de ejecución mediante la elaboración de un Acta Borrador de Determinación Tributaria, en la que se exponen los fundamentos de hecho y de derecho correspondientes a las glosas o diferencias encontradas a favor de la administración.

Una vez que el acta borrador es aprobada por la supervisión, el auditor realiza la revisión, y da lectura de la misma con el contribuyente auditado, posterior a la lectura y revisión el sujeto pasivo tiene 20 días según lo establece el Art. 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno para aceptar las glosas o presentar los documentos de soporte o explicaciones que justifiquen las diferencias establecidas en el acta borrador.

Respetando así el derecho a la defensa, derecho constitucional establecido en el Art. 76 de la Constitución de la República como garantía básica del debido proceso.

Posterior a ello, el auditor responsable analiza la información presentada por el contribuyente y elabora el acta final de determinación¹, una vez que la misma es aprobada por la supervisión, se procede a la notificación del acta de determinación al contribuyente.

Las actividades realizadas por el Departamento de Auditoría en esta etapa son las siguientes:

1. Elaboración del Acta Borrador:

- Con la información y los papeles de trabajo establecidos en la etapa de ejecución el auditor elabora el acta borrador de determinación.
- Supervisión (jefe de equipo, jefe de área) revisan el acta borrador y realizan correcciones u observaciones de la misma.
- El auditor realiza las correcciones y cambios indicados por la supervisión.
- Una vez corregida el acta borrador, se presenta al jefe del departamento para su aprobación.

2. Elaboración del oficio de comparecencia:

- El auditor elabora el oficio de comparecencia, con la finalidad de que el contribuyente se acerque a las oficinas correspondientes del Servicio de Rentas Internas para la lectura del acta borrador en la hora y fecha señaladas por el auditor.
- Supervisión revisa y firma el oficio de comparecencia.
- Se ingresa el oficio al sistema, para la posterior notificación al sujeto pasivo en su domicilio por parte de la Secretaria Regional.

¹ El Acta final de Determinación tributaria, es revisada y firmada por el Director o Directora Regional, es firmada también por el Secretario Regional para proceder a la notificación de la misma al sujeto pasivo en su domicilio.

3. Entrega y lectura del acta borrador:

- Durante la lectura del acta borrador, el auditor entrega al contribuyente auditado una copia del acta borrador y explica las diferencias encontradas, los análisis realizados y los fundamentos de hecho y de derecho citados en el acta.
- Al finalizar la lectura el auditor realiza un acta de entrega en la cual se exponen las glosas detectadas en el acta borrador de determinación y las observaciones realizadas por el contribuyente, este documento es firmado por el auditor y por el sujeto pasivo.

Ejemplo Acta de Lectura –Revisión Acta Borrador: **Anexo 3**

4. Recepción y análisis de justificativos del acta borrador:

- El auditor recibe la información que el contribuyente presenta como justificativos al acta borrador y elabora un acta de recepción de documentos.
- El auditor analiza la información presentada por el sujeto pasivo.

5. Elaboración del Acta final de Determinación:

- Con toda la información recabada, el auditor elabora el acta final de determinación.
- Supervisión (jefe de equipo, jefe de área) revisan el acta de determinación y realizan correcciones u observaciones d la misma.
- El auditor realiza los cambios sugeridos por la supervisión.
- Una vez corregida el acta, se entrega al jefe del departamento para su aprobación.
- Se ingresa el acta de determinación al sistema, y se entrega a la Secretaria General para la notificación correspondiente de la misma al domicilio del contribuyente auditado.

2.3.1.4 La cuarta etapa o final es la Comunicación de los Resultados

Se lleva a cabo una vez que se notifica el acta definitiva de determinación, posterior a ello el auditor debe elaborar un informe dirigido al jefe del Departamento de Auditoría en donde se resumen todas las glosas y diferencias detectadas en la auditoría realizada.

Las actividades realizadas por el Departamento de Auditoría en esta etapa son las siguientes:

1. Elaboración del informe final:

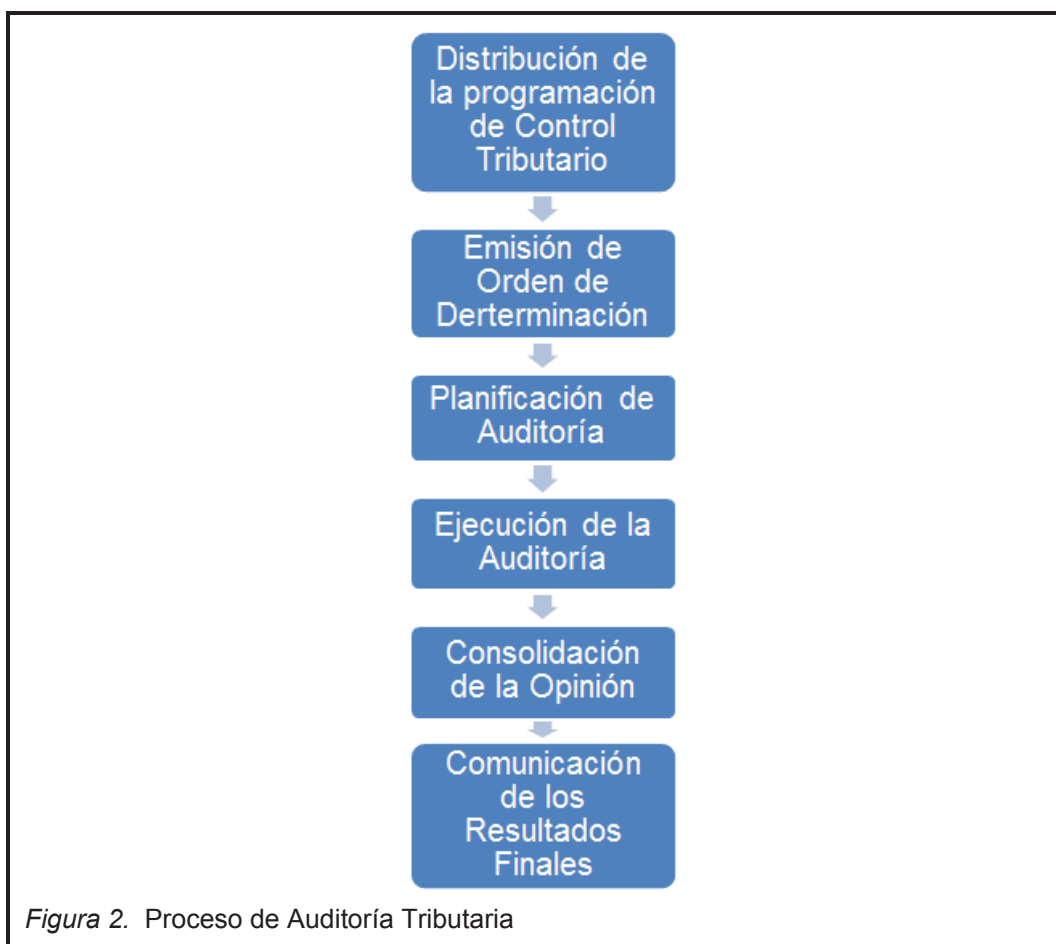
- El auditor elabora el informe final dirigido al jefe departamental.
- Supervisión (jefe de equipo, jefe de área) revisan y firman el informe final.
- Se entrega el informe final al jefe del departamento para su revisión y firma.

Ejemplo del Informe Final: **Anexo 4**

2. Elaboración y entrega del expediente:

- El auditor organiza la información obtenida durante la auditoría en base a la Guía Técnica de Organización y documentación de papeles de trabajo aplicado a determinaciones tributarias para controles intensivos.
- Se organiza el expediente en carpetas de cartón y se enumera el mismo.
- El auditor realiza el acta entrega recepción de documentos, en la que se detalla toda la información contenida en el expediente tanto física como en medios magnéticos.

Para mejor comprensión se resumirá gráficamente, el proceso de Determinación Tributaria realizado por el Departamento de Auditoría del Servicio de Rentas Internas.



2.3.2 Base Legal para el Proceso de Determinación mediante Controles Intensivos

El proceso de Determinación Tributaria realizado por el Departamento de Auditoría, tendrá su base legal en las siguientes normas:

1. Constitución de la República: Sección Quinta, Art. 83 numeral 15.
2. Código Tributario: Art. 68, 87 y siguientes.
3. Decretos Ejecutivos.
4. Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 22, 23, 87.

5. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 67, 258 y siguientes.

6. Normas Internacionales de Auditoría:

- NIA 1(SEC 200): Objetivo y Principios Generales que Gobiernan una Auditoría de Estados Financieros.
- NIA 4(SEC 300): Planeación.
- NIA 6 (SEC 400): Evaluación de Riesgo y Control Interno.
- NIA 15 (SEC 401): Auditoría en un Ambiente de Sistemas de Información por Computadora.
- NIA 19 (SEC 530) Muestreo en la auditoría y otros procedimientos de pruebas selectivas.
- NIA 25 (SEC 320): La importancia Relativa de la Auditoría.
- NIA 30(SEC 310): Conocimiento del Negocio.

7. Normas Ecuatorianas de Auditoría:

- NEA 1: Objetivo y Principios Generales que Regulan una Auditoría de Estados Financieros
- NEA 2 Términos del Trabajo de Auditoría.
- NEA 8: Conocimiento del Negocio.
- NEA 9: Carácter Significativo de la Auditoría.
- NEA 10: Evaluación de Riesgo y Control Interno.

8. FASB: Financial Accounting Standards Board. (SRI, 2011).

Papeles de Trabajo

En capítulos anteriores y en el presente capítulo de este trabajo de Investigación, se ha mencionado acerca de los *papeles de trabajo*; y se entiende que en ellos se muestran y quedan constancia de los avances realizados dentro del proceso de Determinación.

Para mejor comprensión, se expondrán aspectos importantes relacionados con los papeles de trabajo encontrados en la “Guía Técnica: Organización y Técnicas de Documentación de Papeles de Trabajo aplicadas a Determinaciones Tributarias Mediante Controles Intensivos” del Servicio de Rentas Internas (2012)

“Papeles de trabajo son todos aquellos documentos presentados por el contribuyente, por terceros, los elaborados por el auditor, los obtenidos de los archivos físicos y bases de datos del Servicio de Rentas Internas, y cualquier otro utilizado en el examen.

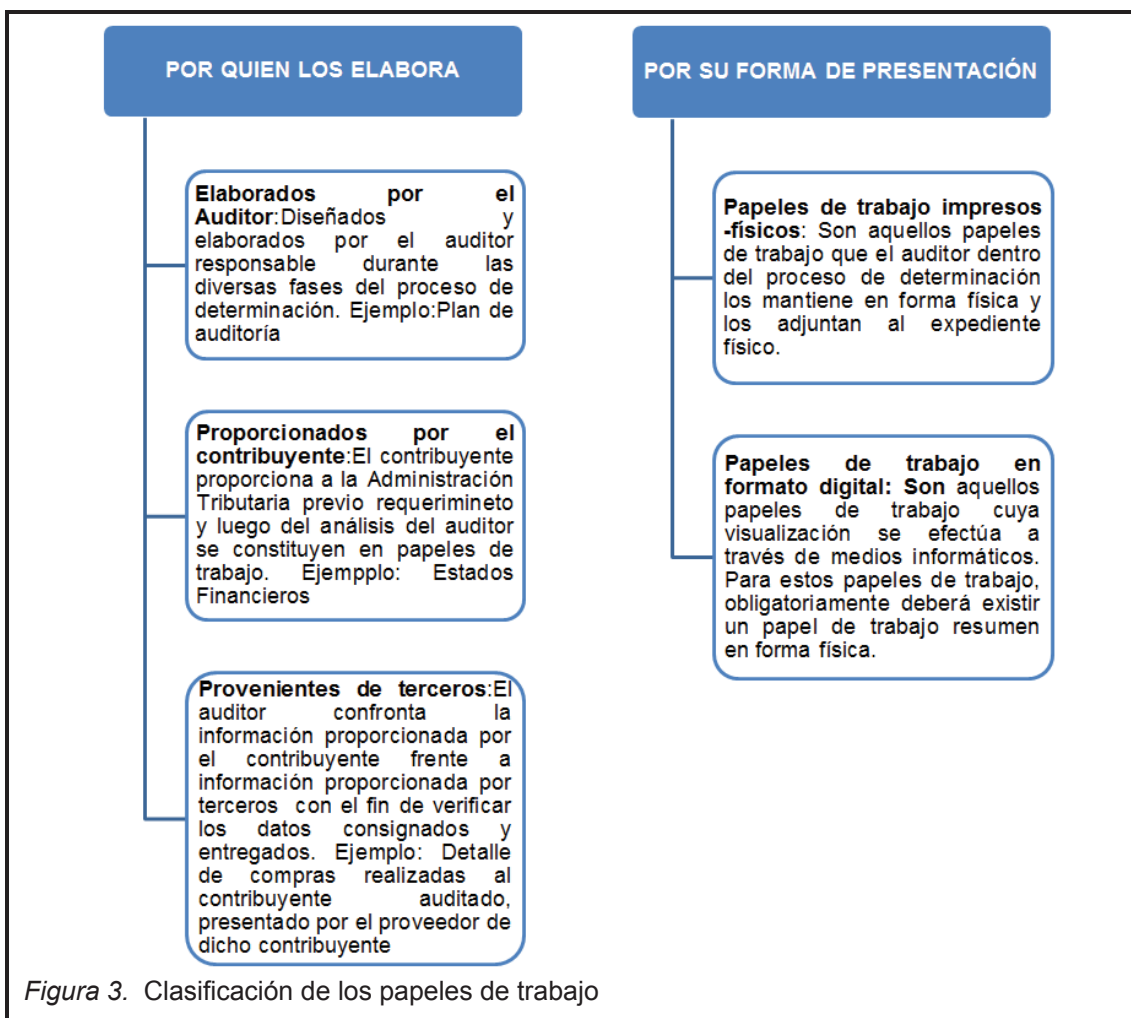
Los papeles de trabajo permiten documentar las evidencias acumuladas a lo largo del proceso de auditoría, evidencias que constituyen el sustento de los hallazgos, en base a los cuales el auditor arriba a una opinión sobre los hechos examinados” (SRI, 2012, p. 11)

Se puede afirmar que los papeles de trabajos cumplen un rol importante, pues dentro del proceso de auditoría tributaria se determinan resultados o hallazgos y son los papeles de trabajo los que permiten documentar la evidencia encontrada, también guardan un registro de las acciones del auditor dentro del proceso que muestran los resultados obtenidos de los análisis, investigación y controles realizados, por lo que constituyen una fuente de información.

Los papeles de trabajo servirán en instancias posteriores al proceso de determinación, como son los reclamos, recursos y procesos judiciales, pues constituyen un instrumento de prueba o de defensa.

“Para efectos de la ejecución de un proceso de determinación tributaria, los papeles de trabajo se clasifican de acuerdo a los siguientes criterios: 1) por quien los elabora y 2) por su forma de presentación” (SRI, 2012, p. 12)

2.3.3 Clasificación de los Papeles de Trabajo



Dentro del proceso de Determinación es importante tomar en cuenta que: “Como resultado de los descargos presentados por el contribuyente luego de la lectura o notificación del acta borrador de determinación tributaria, el papel de trabajo deberá ser modificado o actualizado incorporando los descargos y resultados finales. En tal sentido, es importante tener en cuenta los siguientes lineamientos:

- El papel de trabajo que respalda los resultados consignados en el acta borrador, se tendrá como un preliminar.

- Si no existen cambios entre el acta borrador y el acta definitiva, se mantendrá únicamente el papel de trabajo que respalda los resultados consignados en el acta borrador, y éste se tendrá como papel de trabajo definitivo.
- Si el contribuyente presenta descargos que modifican los resultados consignados en el acta borrador de determinación tributaria, tales descargos se incorporarán al papel de trabajo preliminar y se establecerán los resultados finales, con lo cual se tendrá el papel de trabajo definitivo. (SRI, 2012, p. 12)

Es decir en el papel de trabajo deberá constar la fecha de elaboración que corresponde al papel de trabajo antes de la elaboración del acta borrador, y deberá contener de igual forma la fecha de actualización que corresponderá a la modificación del papel de trabajo por los descargos provenientes del acta borrador, siempre y cuando existan descargos.

En el proceso de determinación mediante controles intensivos, se genera una gran cantidad de documentación, y se requiere que la misma sea fácilmente identificable; para facilitar la localización de la información, los papeles de trabajo deberán ser marcados con índices que indiquen de manera clara y específica la sección del expediente donde serán archivados, logrando así una rápida localización cuando se requieran los mismos.

- Ejemplo de Papel de Trabajo: **Anexo 5.**

2.3.4 ¿Por qué el Servicio de Rentas Internas realiza procesos de control?

El sujeto pasivo con frecuencia se pregunta: ¿Por qué la Administración Tributaria realiza controles?, ¿Por qué el SRI me audita?; es preciso resolver

estas interrogantes con la finalidad de que el contribuyente clarifique sus dudas y tenga una mejor comprensión de los procedimientos internos que realiza la Administración.

El Art. 300 de la Constitución de la República menciona: “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...” (Constitución de la República, 2008)

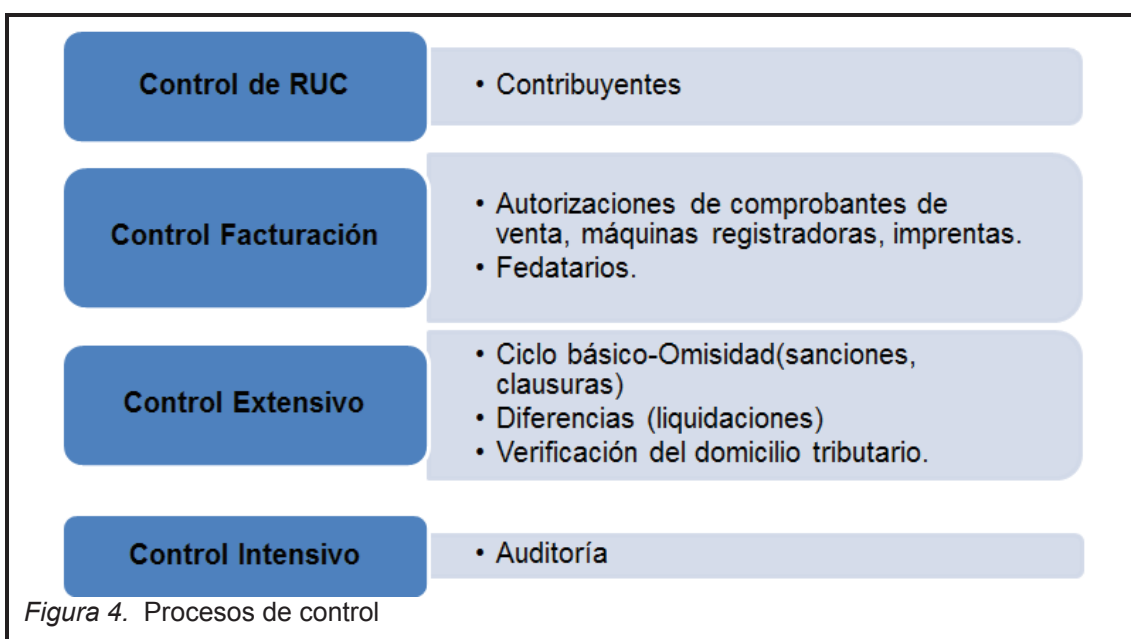
El Servicio de Rentas Internas, para dar cumplimiento a los principios del régimen tributario establecidos en la Constitución, especialmente al de eficiencia recaudatoria realiza procesos de control, que permiten identificar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Mediante los procesos de control la Administración detecta el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos y además desarrolla las diferentes acciones que le permiten imponer sanciones por las conductas irregulares que han generado dichos sujetos; es importante mencionar que todas las actividades que la Administración realiza son en ejercicio de sus facultades establecidas en el Código Tributario.

Los resultados obtenidos por la Administración, mediante los procesos de control siempre se deben contrastar con la información que el sujeto pasivo presente, respetado así la Garantía Constitucional del Derecho a la Defensa, de ser escuchado en el momento oportuno, estipulado en el literal c, numeral 7, del Art. 76 de la Constitución de la República.

“En relación al Control, es el proceso que determina si se están alcanzando –y en qué medida– los objetivos (en términos de eficiencia y eficacia), y qué riesgos se están enfrentando” (CEAT, 2008, p. 31)

Se puede establecer que los procesos de control son cuatro:



“Dentro del conjunto de mecanismos de lucha contra el fraude, es de suma importancia contar con procedimientos de auditoría que consisten en investigaciones tendientes a efectuar liquidaciones incorporando elementos no declarados o corrigiendo los que lo fueron incorrectamente. La Administración debe convencer a la sociedad de que el incumplimiento no es rentable, que si se defrauda, la Administración investiga, liquida y sanciona los incumplimientos, y que las deudas determinadas y sanciones impuestas van a ser cobradas, incluso por medios coactivos. En ello están en juego evidentemente los ingresos públicos pero también la imagen institucional”. (SRI, 2008, p. 4)

Es importante que el sujeto pasivo conozca que la selección para auditar a un contribuyente **NO ES DISCRECIONAL**; pues la Administración realiza una selección en base a diferentes parámetros:

- Riesgo sectorial
- Riesgos específicos
- Diferencias detectadas entre información propia y de terceros

- Grandes Contribuyentes
- Grupos Económicos
- Peticiones de Organismos de Control
- Denuncias

“El inicio de un procedimiento de determinación tributaria, plantea como cuestión previa, el análisis del riesgo tributario y por supuesto de las manifestaciones de fraude más relevantes, todo esto en orden a la construcción de un sistema de indicadores de riesgo que considere principalmente: una experiencia de actuaciones anteriores de auditoría de las que se puedan obtener conclusiones sobre manifestaciones concretas de riesgo tributario; las diferencias entre los datos propios y los declarados por terceros que afectan al propio contribuyente y otra información externa que se logre obtener sobre diferentes tipos de operaciones (societaria, financiera, inmobiliaria, de comercio exterior, etc.), es decir sin apoyar esta valoración de riesgo excesivamente en los propios datos declarados por el contribuyente” (SRI, 2008, p. 4)

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, es un organismo internacional que brinda asistencia técnica especializada para la actualización y modernización de las administraciones tributarias. Busca obtener resultados cuantificables en el mejoramiento de los sistemas tributarios.

Tiene un total de 38 países miembros alrededor del mundo, 31 países americanos, 5 países europeos, un país africano y un país asiático, cabe recalcar que Ecuador es uno de sus países miembros.

Es un organismo de gran importancia en lo que a las administraciones tributarias se refiere, puesto que gracias a su asistencia técnica, investigaciones y publicaciones se ha convertido en un referente para las administraciones.

Las pautas para los perfiles de riesgo, utilizados para la selección de contribuyentes que serán auditados por la administración; son Principios Internacionales que ha adoptado nuestra administración tributaria basado en pautas asistidas por el CIAT para sus países miembros, lo que quiere decir que la Administración no ha establecido los parámetros de manera arbitraria, sino son tendencias internacionales.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, en varias publicaciones y documentos menciona acerca de la identificación de perfiles de riesgo para la selección de sujetos pasivos que serán sometidos a control.

El CIAT en su monografía “Control Integral y Selección de Contribuyentes en el ámbito de la Fiscalización” en el año 2009; menciona que para la Administración Tributaria, el riesgo se refiere a la probabilidad de ocurrencia de sucesos que configuren una violación a la normativa tributaria.

“La selección de los sujetos que serán sometidos a control deriva de la evaluación del grado de riesgo que cada uno de ellos puede representar. Dicha selección se articula en fases sucesivas, que pasan de la observación general de las actividades desarrolladas por el sujeto analizado a cada una de las operaciones económicas realizadas, identificando, en base a la información disponible, los indicadores que pueden revelar el riesgo de violación a las normas fiscales o fraude. El fin último de todo ello es lograr la mayor eficacia de los controles y una mejor asignación de los recursos dedicados. (CIAT, 2008, p. 6)

“Los riesgos varían en extensión y gravedad. Por ello, se debe optar por cuáles se les asignará un tratamiento, ya que los recursos de una administración tributaria son limitados y no puede atender todos los riesgos. En la ponderación de riesgos y contribuyentes, puede optarse por definir categorías de atención o tratamiento del mismo, efectuando una conjunción de la importancia fiscal del contribuyente y la gravedad del

riesgo en sí. Cada categoría implicará el tipo de fiscalización a realizar” (CIAT, 2009, pp. 9-10)

En ocasiones el sujeto pasivo cuestiona el por qué no se realiza auditorías a contribuyentes pequeños; si bien la Constitución en su Art. 11 numeral 2 nos dice que todas las personas son iguales y tendrán los mismos derechos, deberes y oportunidades. El costo de un proceso de auditoría para la Administración es elevado, y se espera obtener un óptimo resultado del mismo, por lo que auditar a contribuyentes pequeños significaría un gasto alto para la Administración, pero es importante recalcar una vez más que la selección del sujeto pasivo para un proceso de auditoría no es discrecional.

“No todo contribuyente es atractivo de fiscalizar, ya que muchos no presentan perfiles de riesgo o parámetros sospechosos de fraude, por lo que no es necesario para la administración desviar los escasos recursos disponibles hacia esos objetivos. Por el mismo motivo, se requiere cada vez más, la aplicación de inteligencia fiscal para lograr eficiencia y eficacia en la detección del fraude, la evasión y el contrabando; y aplicar entonces dichos escasos recursos en una selección inteligente de los sectores/contribuyentes que presenten mayor riesgo”. (CIAT, 2009, p. 7)

“La selección debe realizarse pensando en los medios y recursos a invertir versus los resultados esperados. Una selección que contemple mayormente, casos de contribuyentes cuyas auditorías o revisiones puedan hacerse a través de la auditoría documental, no tendrían cabida para ejecutarse a través de una auditoría de campo. Esta última representaría en términos de tiempo y subutilización de recursos, un costo muy alto para la Administración”. (CIAT, 2008, p. 38)

Al concluir el desarrollo este capítulo, se puede decir que es evidente la existencia de guías de procedimientos donde explican de manera detallada para una mejor comprensión los procesos llevados a cabo en un control

intensivo y por ende en el proceso de auditoría; pero el problema es que estos manuales o guías son creados y están al alcance simplemente de los funcionarios, pues al no ser difundidos por parte de la administración, no pueden ser conocidos por el sujeto pasivo provocando un desconocimiento de los procesos y poniéndolo en una desventaja frente a la Administración.

Los manuales internos existentes al no estar publicados en el registro oficial, obligan solo a los funcionarios más no al sujeto pasivo; sin embargo la difusión de los mismos sería de gran ayuda para una mejor comprensión del contribuyente acerca de los controles intensivos que son parte del proceso de determinación, logrando cumplir de mejor manera los principios tributarios establecido en el Art. 300 de la Constitución.

Se concluye también diciendo la selección de contribuyentes para procesos de auditoría no es discrecional, que nuestra administración se guía en parámetros técnicos que no los establece por si sola sino que se basa en referentes internacionales adoptados por las distintas administraciones tributarias alrededor del mundo.

3. IMPUGNACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO RESULTADO DE LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

3.1 EL DERECHO DEL SUJETO PASIVO A LA DEFENSA

El derecho a la defensa de la persona constituye el núcleo del derecho al debido proceso aplicable a todas las actuaciones administrativas y judiciales.

El debido proceso es un principio procesal sustantivo según el cual toda persona tiene derecho de ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso.

Es común que en ocasiones el contribuyente piense que la administración tributaria se excede en el ejercicio de las facultades que la ley le concede, acarreando el correspondiente perjuicio a los sujetos pasivos de la relación tributaria. Por eso la ley ha previsto, como mecanismo regulador de estas relaciones, medios idóneos para que dichos excesos puedan ser controlados.

La Administración Tributaria debe considerar de suma importancia que el sujeto pasivo tenga la información y orientación necesaria, para ejercer su derecho a la defensa el mismo que se encuentra contenido en la Constitución y demás leyes pertinentes a la materia, con el fin de sostener una adecuada relación entre la administración y el contribuyente.

La Constitución reconoce el derecho de los particulares de dirigir quejas y peticiones a las autoridades y de recibir la atención o respuestas pertinentes y en el plazo adecuado. En su artículo 76 reconoce, las garantías del debido proceso:

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

1. Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.
2. Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.
7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:
 - a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.
 - b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.
 - c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.
 - d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.
 - g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.
 - h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.
 - i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.
 - k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.
 - l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o

principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho.

Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados” (Constitución, Art. 76)

Como se ha mencionado en reiteradas ocasiones todo acto administrativo es impugnabile, en materia tributaria la ley ha previsto dos caminos a través de los cuales el contribuyente, el responsable o terceros, pueden dirigirse con la autoridad correspondiente, ya sea para formular reclamos, plantear recursos administrativos y ejercer acciones contenciosas en contra del sujeto activo. Estas dos vías son: La vía Administrativa y la vía Contenciosa.

3.2 IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS POR VÍA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

Guillermo Cabanellas define a la impugnación como “el acto de combatir o refutar una actuación administrativa” (Cabanellas, 1998, p. 180), Cabrera menciona que la impugnación “es una facultad o derecho que la ley otorga al administrado para conseguir la enmienda de los errores que los funcionarios hayan incurrido en sus actuaciones públicas” (Cabrera, 1996, p. 289), Devis Echandía afirma que la impugnación “es un remedio jurídico contra una injusticia” (Devis, 1997, p. 505)

Se puede entender a la impugnación como un derecho que posee todo administrado, para tratar de rectificar una actuación considerada errónea, emitida por un ente público.

3.2.1 Vía Administrativa

La vía administrativa consiste en acudir ante la autoridad de la administración tributaria, de la cual emanó el acto administrativo resultado de la determinación,

con el fin de presentarle reclamaciones, consultas y recursos previstos en el código tributario contra las decisiones que emitió.

El sujeto pasivo que se encuentre inconforme o se sienta afectado por actos de determinación de obligación tributaria, por vía administrativa podrá presentar a la Administración un reclamo o un recurso de revisión.

3.2.1.1 Reclamo Administrativo

“**Reclamo** es la acción administrativa prevista en la ley, mediante la cual los sujetos pasivos tributarios o terceros interesados, se oponen a actos de determinación de obligaciones tributarias practicados por la administración, por considerárselos contrarios a la Ley” (Toscano, 2006, p. 138)

En el Código Tributario anterior a la Ley Reformatoria para La Equidad Tributaria en el Ecuador año 2007, ya se contemplaba la determinación complementaria; sin embargo con mencionada reforma, se sustituye el anterior Art.131 del Código Tributario.

El artículo 131 vigente, menciona la facultad de la Administración Tributaria de determinar complementariamente al contribuyente; cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, facultando a la autoridad administrativa a suspender el trámite y realizar la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, emitiendo la correspondiente Orden de Determinación. La suspensión del trámite de la petición o reclamo por ende, suspende el plazo de los ciento veinte días que tiene la Administración para emitir la correspondiente resolución.

Realizada la determinación complementaria, continuará recurriendo el plazo para emitir la Resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y

contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.

Por lo establecido en el Art. 131 del Código Tributario, pondrá a pesar o generará la duda en el sujeto pasivo si inicia o no el reclamo, pues la Administración Tributaria posee la facultad de realizar determinaciones complementarias y podría así demorar los trámites de reclamos presentados por los contribuyentes.

La Administración Tributaria tiene dentro de sus funciones la resolución de las reclamaciones que contra ella se presenten, por gozar de competencia administrativa para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.

Los reclamos administrativos son aquellos en los que los contribuyentes, responsables o terceros, dan a conocer a la Administración Tributaria, su inconformidad con el acto administrativo resultado del proceso de determinación, a fin de que el acto sea reformado.

El Código Tributario en los Artículos 115 al 134 menciona que:

Los contribuyentes, responsables o terceros que se sientan afectados en todo o en parte por actos de determinación de obligación tributaria emanados de la Administración Tributaria, pueden manifestar su inconformidad, dentro del plazo de 20 días hábiles, contados desde el día siguiente al de recibir la notificación respectiva.

En toda reclamación administrativa comparecerán los reclamantes, personalmente o por medio de su representante legal o procurador, éste debe legitimar su personería desde que comparece. En caso de solicitar un término a la administración para legitimar la personería, y de no hacerlo en el plazo concedido, se tendrá como no presentado el reclamo.

La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

1. La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;
2. El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.
3. La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;
4. Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;
5. La petición o pretensión concreta que se formule; y,
6. La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

En caso de que el reclamante lo solicitare, o la autoridad lo crea necesario para el esclarecimiento de los hechos, se concederá un término de prueba por un lapso no mayor de treinta días, contados desde la notificación de la providencia antes descrita.

En este procedimiento son admisibles todos los medios de prueba establecidos por la ley, exceptuando la confesión judicial de funcionarios y empleados públicos considerando que la confesión es una declaración que hace una persona contra sí misma, en materia tributaria no se aplicaría por cuanto no

son asuntos de interés personal del funcionario, simplemente está aplicando la ley, por lo que se pueden presentar como pruebas: instrumentos públicos y privados, declaraciones de testigos, inspección judicial, dictamen de peritos o de intérpretes.

La autoridad administrativa antes de vencerse el plazo para resolver el reclamo, podrá en caso de ser necesario, señalar día y hora para la realización de una audiencia, en la que el interesado podrá alegar en su defensa o se podrán aclarar puntos concernientes a la reclamación.

Adicional a las pruebas que aporten los reclamantes, la administración podrá recabar las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Las resoluciones del reclamo administrativo, deben expedirse dentro del plazo máximo de 120 días, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa.

El plazo en materia tributaria es distinto a la materia contenciosa administrativa, puesto que cuenta la Ley 05 propia de la materia para regular el plazo de 120 días.

Hasta el 31 de diciembre del año 1994, se encontraba vigente la Ley No.51 donde se disponía que:

“... En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse...”. (Ley 51, año 1994).

El 1 de enero del año 1995 la Ley No. 05, la misma que modifica los plazos antes establecidos, “la administración fiscal tendrá el plazo de 120 días hábiles para pronunciarse...” (Ley 05, año 1995).

Es decir el plazo se amplía 30 días más, por lo que se interpreta que para que opere el Silencio Administrativo en un reclamo deberán transcurrir 120 hábiles. Si cumplidos los 120 días para responder el reclamo, la administración no se ha pronunciado al respecto de manera expresa, motivada y fundamentada, se produce la aceptación tácita, según el Decreto-Ley No. 05.

La resolución que emita la Administración será por escrito, deberá estar debidamente motivada enunciando las normas o principios jurídicos en las que se haya fundado y explicado de pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho. Decidirá además, todas las cuestiones planteadas por los interesados y otras derivadas del expediente.

Para que la resolución surta efecto es indispensable que se notifique al interesado. La fecha de notificación es la que cuenta para poder impugnar a futuro dicha resolución.

Es importante tener claro que, una vez emitida el Acta final de Determinación, el Reclamo es la única vía administrativa de impugnación, puesto que ya no existe el recurso ordinario de reposición que fue derogado con la Ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas.

3.2.1.2 Recurso de Revisión

“**Recurso de Revisión** es el recurso de carácter extraordinario que se da en contra de resoluciones definitivas o firmes” (Cabanellas, 1998, p. 202)

Para una mejor comprensión del Recurso de Revisión en materia tributaria, es importante establecer las diferencias existentes entre los recursos ordinarios y los extraordinarios.

Los recursos ordinarios son considerados como los más comunes, y su finalidad es reparar cualquier irregularidad surgida dentro de un procedimiento, ya sea por errores de hecho o de derecho.

Se entiende por recurso ordinario, a la herramienta jurídica que permite al administrado realizar su impugnación y obtener de la administración un proceso donde se decida el acierto o no de su posición.

Los recursos ordinarios son interpuestos por el administrado, y la administración tiene la obligación de acoger la impugnación y otorgarle el trámite establecido legalmente; es decir la administración verifica los requisitos de admisibilidad del recurso, luego de lo cual se iniciará el procedimiento.

Hasta el año 1999 el Código Tributario ecuatoriano contemplaba el recurso de Reposición, con la Ley N° 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas, promulgada en el suplemento del R.O. 181 del 30 de abril de 1999, se derogó íntegramente la Sección 2ª del Capítulo IV del Título II del Código Tributario, con lo cual se suprimió dicho recurso.

El objetivo del Recurso de Reposición, era que se revoque, modifique o aclare un acto administrativo emanado de la administración, su conocimiento le correspondía al mismo funcionario del cual emana el acto.

Los recursos extraordinarios se conceden en cuestiones específicas y establecidas por la ley. Los elementos que lo caracterizan son:

- Impugnación de actos firmes o ejecutoriados.
- Procede solo en casos establecidos en la Ley.
- Competencia de la máxima autoridad administrativa correspondiente.
- Potestad facultativa de la Administración.

El recurso de Revisión en materia tributaria es extraordinario; pues este recurso faculta al Director General del Servicio de Rentas Internas como máxima

autoridad, para que pueda revisar los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas, y solo puede ser presentado en los casos expresados en la ley, en el Art. 143 del Código Tributario.

En el recurso extraordinario el administrado no posee la capacidad para iniciar la tramitación misma del recurso como ocurre en un recurso ordinario, pues únicamente se encuentra facultado por ley para insinuar la instauración de un proceso de revisión de un acto administrativo; es a la Administración a quien le corresponde iniciar el proceso de revisión, y lo tendrá que hacer la máxima autoridad.

Una vez insinuado el recurso por el administrado, es potestad facultativa de la máxima autoridad iniciar o no el proceso; el recurso de revisión es facultativo de la administración tributaria.

Sin embargo existe una **Resolución de la Corte Nacional de Justicia** del año 2009, en la que se resuelve: “Declarar la existencia del siguiente precedente jurisprudencial obligatorio, por la triple reiteración de fallos sobre un mismo punto de derecho:

En aplicación del artículo 144 del Código Tributario, se determina que cuando el recurso de revisión ha sido insinuado por el particular, al amparo del art. 143 del Código Tributario, la Autoridad Tributaria competente dará el trámite correspondiente, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo”. (Registro Oficial 93 de 22-XII-2009, p. 2)

Es decir la Administración tiene la obligación de atender el Recurso de Revisión, no puede ordenar sin más archivo, es decir se debe dar trámite al recurso.

Este recurso puede ser planteado por toda persona natural o jurídica que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada. El recurso de revisión puede ser

iniciado de oficio o por insinuación del sujeto pasivo que sea interesado o afectado.

Es un recurso extraordinario de la Administración Tributaria para examinar sus actos, encaminado a efectuar un control de legalidad.

El Recurso de Revisión sólo cabe en los casos expresamente mencionados en la ley, el Art. 143 establece los siguientes casos:

- Cuando los actos o resoluciones hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de que este informe sea improcedente, la autoridad deberá ordenar el archivo del trámite;
- Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución;
- Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos;
- Cuando los documentos públicos o privados que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones, contuvieren error evidente, estuvieren diminutos o alterados en alguna de sus partes esenciales; o cuando por pruebas posteriores se pueda presumir grave y concordantemente la falsedad de tales documentos;
- Cuando el acto o resolución ha sido dictado en base a declaraciones testimoniales, las mismas que con posterioridad, por sentencia ejecutoriada, han sido calificadas como falsas;
- Cuando el acto o resolución ha sido dictado mediando delito por parte de los funcionarios y empleados públicos participantes en él, declarado en sentencia judicial ejecutoriada.

El sujeto pasivo que desee interponer el recurso de revisión o para la revisión de oficio de un acto firme o de una resolución ejecutoriada, podrán hacerlo hasta dentro de tres años contados desde la fecha en que se dictó el acto o resolución en los casos en que ha existido errores de hecho o de derecho, aparición, nulidad o declaración de documentos falsos y hasta treinta días en los casos de sentencia que declare el falso testimonio o por delito de funcionarios; siempre y cuando, no hayan transcurrido cinco años desde la notificación del acto o resolución.

Tramitación del Recurso:

- Informe Jurídico previo que establece la procedencia, se dicta providencia y se avoca conocimiento del recurso de revisión por parte del Director General del Servicio de Rentas Internas.
- Instauración de un expediente sumario, el cual concluirá en un plazo no menor a cinco días ni mayor a 20 días para la presentación de las pruebas que disponga la administración o las que presenten los interesados, terminado este plazo se dicta acta de providencia con la cual se cierra el sumario.
- Se cierra el sumario y se dictará resolución motivada.

Respetando las Garantías Constitucionales básicas del debido proceso, el Derecho a la Defensa, y el Derecho a ser oído tal como se menciona en el artículo 76 de la Constitución.

En caso de que la administración no respete la respectiva tramitación del recurso se estaría violando el debido proceso.

La autoridad administrativa dictará resolución en el plazo de noventa días, en la que se confirmará, modificará o sustituirá el acto revisado. En el caso de que

no se resuelva dentro del plazo señalado no se produciría la aceptación tácita ya que este recurso es facultativo de la Administración.

Las resoluciones que se dicten en recursos de revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que exista otro recurso en vía administrativa, por lo que en el caso de mostrar inconformidad con la misma el sujeto pasivo puede acudir a la vía contenciosa tributaria, teniendo el plazo de veinte días para impugnar esta resolución ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario. (Código Tributario, 2014, Artículos 143 al 148).

3.2.2 Vía Judicial

La vía contenciosa es aquella en la que el sujeto pasivo acude ante el órgano jurisdiccional competente para presentar su impugnación. El órgano jurisdiccional competente para resolver la controversia existente entre la administración y el sujeto pasivo son los Tribunales Contencioso Tributario.

Las sentencias que emanen del órgano jurisdiccional mencionado, producen efecto de cosa juzgada y por tanto no pueden modificarse o revocarse, salvo el caso que se haya interpuesto recurso de casación.

La Constitución establece en el Art. 173 que todo acto administrativo, en este caso el acta de determinación podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

La Ley de Modernización del Estado, en su artículo 38 establece, que ya no se exige como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial ante el Estado y demás entidades del sector público, el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho es facultativo del sujeto pasivo.

El artículo mencionado de la Ley de Modernización expresa: “Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera

de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de **actos**, contratos, hechos administrativos, y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o Código Tributario, en su caso". (Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, 2013, Artículo 38)

Tal como señalan los numerales 3,4 y 5 del Art. 220 del Código Tributario; las acciones de impugnación pueden ser propuestas por los contribuyentes o los interesados directos, contra un acto administrativo, resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones del sujeto pasivo o las peticiones de compensación o de facilidades de pago; así como, de las que se propongan contra decisiones administrativas dictadas en el recurso de revisión.

Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario:

El Tribunal Fiscal de la República nació en el año de 1959, con una jerarquía igual a la Corte Suprema de Justicia, con jurisdicción nacional, como órgano de única o última instancia e integrado por tres Salas. En el año de 1992, mediante disposición Constitucional, se crean los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario No. 1, en la ciudad de Quito, No. 2, en Guayaquil, No. 3, en Cuenca, No. 4, en Portoviejo, con la finalidad de descentralizar la Justicia Tributaria y darle mayor alcance. En el año 2007 se crea un Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo en la ciudad de Loja, con competencia en materia tributaria.

En el Tercer Suplemento del Registro Oficial 268 de 16 de junio de 2014, por la Resolución No. 094-2014 de El Pleno del Consejo de la Judicatura, en aplicación de su artículo 6, cambia la denominación de "Tribunales Distritales Fiscales" por "Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario".

El Tribunal Contencioso Tributario es un órgano de Justicia Tributaria, cuya misión es dar al contribuyente y al Estado Ecuatoriano lo que les corresponde en Derecho, haciendo que ambos acaten normas tributarias vigentes. (Función Judicial, s.f.).

El tribunal es la única y última instancia.

“Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

- 3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;
- 4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;
- 5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;
- 6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales” (Art. 220, código tributario)

El Art. 220 en su numeral 4 menciona que el Tribunal conocerá acciones que se formulen en contra de un acto administrativo, por lo que al ser las Actas de Determinación un acto administrativo, serán impugnables ante los Tribunales de lo Contencioso Tributario.

El sujeto pasivo deberá impugnar en base al artículo 220 del Código Tributario, ya se directo al tribunal o posterior al reclamo en vía administrativa.

La Demanda: (Código Tributario, 2014, Artículos del 229 al 247)

Se define como la “Petición formulada en un juicio por una de las partes. Procesalmente, en su acepción principal para el Derecho, es el escrito por el cual el actor o demandante ejercita en juicio civil una o varias acciones o entabla recurso en la jurisdicción contencioso administrativa” (Cabanellas, 1998, p. 117)

Los contribuyentes, responsables o terceros que se sientan perjudicados con un acta de determinación producto del ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria, pueden impugnarla ante la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, para lo cual tiene el plazo de 20 días contados desde el día siguiente de la notificación.

La demanda contendrá:

1. El nombre y apellido de la persona natural demandante, con indicación, del domicilio tributario;
2. La mención de la resolución o acto que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho que se arguyan, expuestos con claridad y precisión;
3. La petición o pretensión concreta que se formule;
4. La designación de la autoridad demandada, esto es de la que emane la resolución o acto impugnado, con expresión del lugar donde debe ser citada;
5. La cuantía de la reclamación;
6. El señalamiento del domicilio judicial para notificaciones; y,
7. La firma del compareciente, y la firma de su abogado defensor.

La demanda se presentará en la secretaría de la jueza o juez de lo Contencioso Tributario del domicilio de la persona a nombre de quien se propone la acción. Al secretario le corresponde anotar en el original la fecha y hora de presentación y el número que corresponde a la causa.

La acción de impugnación deberá ser presentada con una caución equivalente al 10% de su cuantía, que de ser depositada en numeraria será entregada a la Administración Tributaria demandada, en caso de no depositarse esta caución la jueza o juez de lo Contencioso Tributario no podrá calificar la demanda, dándose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado.

Conjuntamente con la demanda deberá presentarse:

- Documento que justifique la personería del demandante
- Copia certificada del acto que se impugne, y
- La constancia del pago de la caución.

Admitido el trámite de la demanda la jueza o juez de lo Contencioso Tributario dispone se cite al demandado, otorgándole el plazo de 15 días para contestarla, pudiendo otorgarse un plazo adicional de 5 días cuando el demandado lo solicitare.

Es preciso aclarar que el artículo 7 correspondiente al afianzamiento, se introduce en el Código Tributario a continuación del Art. 233, con la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del año 2007. La Corte Constitucional mediante sentencia publicada en el Registro Oficial No. 285 del 23 de septiembre del 2010, declara la constitucionalidad condicionada del Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria.

En Sentencia de la Corte Constitucional N° 030-SCN-CC, del 02 de diciembre del 2010, se declara la constitucionalidad condicionada del Art. 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

“En el caso sub examine, esta Corte constata que el afianzamiento en materia tributaria no es una norma inconstitucional por cuanto persigue un fin constitucional que es legítimo, es decir, la inconstitucionalidad deriva de la forma como fue prevista por el legislador (momento en que se

requiere de la rendición de la caución), mas no de lo que regula o pretende regular. Por lo tanto, se declara la constitucionalidad de la disposición impugnada, pero bajo la condición de que la caución del 10% sea presentada una vez calificada la demanda, preservando así el derecho constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela judicial efectiva” (Corte Constitucional N.º 030-SCN-CC, p.12)

Prueba: (Código Tributario, 2014, Artículos del 257 al 260)

Podría definirse como la: “Demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho. Persuasión o convencimiento que se origina en otro, y especialmente en el juez o en quien haya de resolver sobre lo dudoso o discutido” (Cabanellas, 1998, p. 327)

La jueza o juez de lo Contencioso Tributario de oficio o a petición de parte concederá el plazo de diez días para la prueba.

El actor tiene la obligación de probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y sobre los cuales la autoridad demandada se expresa negándolos.

Son admisibles todos los medios de prueba, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

En un juicio de impugnación de actos administrativos, resultado de la determinación tributaria, la discusión se centra en valores, es decir en las glosas en las que el sujeto pasivo está en desacuerdo; por lo que una de las pruebas más importantes son los registros contables del contribuyente.

Sentencia: (Código Tributario, 2014, Artículos del 273, 278)

“La palabra sentencia procede del latín sintiendo; por expresar la sentencia lo que siente u opina quien dicta. Por ella se entiende la

decisión que legítimamente dicta el juez competente, juzgando de acuerdo con su opinión y según la ley o norma aplicable.” (Cabanellas, 1998, p. 363)

Dentro de 30 días de notificadas las partes y concluida la tramitación la jueza o juez de lo Contencioso Tributario pronunciarán sentencia.

La sentencia debe ser debidamente motivada y decidirá claramente sobre los puntos sobre los que se trabó la litis.

Es importante mencionar el Art. 272 del Código Tributario que da la facultad al juez de examinar lo ocurrido en fase administrativa.

“Art. 272.- Declaración de nulidad.- Al tiempo de pronunciar sentencia, el tribunal examinará los vicios de nulidad de los que adolezca la resolución o el procedimiento impugnado, y declarará tal nulidad, siempre que los vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto. En caso contrario, entrará a resolver la causa sobre lo principal.

Asimismo, el tribunal examinará las actuaciones cumplidas en la etapa contencioso-tributaria, y, de haber omisión de solemnidades, declarará la nulidad de todo lo actuado a partir de dicha omisión y dispondrá la reposición del proceso al estado que corresponda, siempre que la omisión pudiere influir en la decisión de la causa.” (Código Tributario, 2014, Art. 272)

Es decir faculta al juez a ver y analizar más allá de lo que se pide en la demanda.

Corte Nacional de Justicia

La Corte Nacional de Justicia es el máximo órgano de justicia ordinaria, encargado de administrar justicia, respetando estrictamente las normas

constitucionales, los principios generales del derecho y legales del ordenamiento jurídico nacional e internacional, a través del conocimiento y resolución de recursos de casación, revisión de fuero y los demás que establezca la ley, con el fin de garantizar el ejercicio de la justicia, la igualdad ante la Ley y la seguridad jurídica.

El artículo 182 de la Constitución de la República, menciona que la Corte Nacional de Justicia estará integrada por juezas y jueces en el número de veinte y uno, y se organizarán en salas especializadas.

El artículo 183 del Código Orgánico de la Función Judicial señala las Salas Especializadas que integran la Corte Nacional de Justicia:

- “1. De lo Contencioso Administrativo;
2. De lo Contencioso Tributario; (3 juezas o jueces)
3. De lo Penal, Penal Militar, Penal Policial y Tránsito;
4. De lo Civil y Mercantil;
5. De lo Laboral; y,
6. De la Familia, Niñez, Adolescencia y Adolescentes Infractores”. (Código Orgánico de la Función Judicial, 2014, Art. 183)

El mismo artículo a su vez menciona que, “El Pleno de la Corte Nacional de Justicia designará a las Juezas y los Jueces Nacionales que integrarán cada Sala, en el número que la necesidad del servicio de justicia lo requiera, tomando en cuenta su especialidad.

Esta resolución podrá modificarse en cualquier tiempo, sin que en ningún caso, el número de jueces por Sala sea inferior a tres...El Presidente de la Corte Nacional de Justicia, integrará al menos una Sala” (Código Orgánico de la Función Judicial, 2014, Art. 183)

La sede de la Corte Nacional de Justicia es en la ciudad de Quito y su jurisdicción abarca todo el territorio nacional. (Corte Nacional, s.f.)

Casación:

Se puede considerar a la casación como el **recurso extraordinario de impugnación**, interpuesto por las partes procesales ante la Corte Nacional de Justicia, porque existe violación a ley y tal violación afecta sus intereses particulares; podemos decir que la casación es la demanda que se realiza en contra de una sentencia.

El recurso de casación en materia tributaria se crea con la publicación del Código Tributario, Registro Oficial # 968 del 23 de diciembre de 1975; este recurso permitía corregir errores de derecho cometidos por una de las Salas del Tribunal Fiscal ante el Tribunal de Casación que era conformado hasta la reforma constitucional de 1992 por los Magistrados de las otras dos Salas del Tribunal Fiscal que no habían conocido el caso.

La Ley No. 27 del 18 de mayo 1993, cambia el sistema y con la nueva Ley de Casación se regula este recurso ante las diferentes Salas de la Excma. Corte Suprema de Justicia, entre las que se incluye la materia tributaria. Luego de cuatro años se hacen importantes reformas publicadas en e R.O No. 039 de 8 de abril de 1997, las mismas que son codificadas el 24 de marzo de 2004 según aparece en el Suplemento del Registro Oficial No. 299 de esa fecha.

El artículo 329 del Código Tributario, el cual fue derogado con la expedición de la Ley de Casación, mencionaba el término de diez días desde la fecha en que fue notificada la sentencia, para proponer el recurso de casación y solo tendrá lugar por violación de leyes tributarias.

Las causales por las que se pueden presentar el recurso de Casación se encuentran estipuladas en el Art. 3 de la Ley de Casación: "Art. 3 Causales. El recurso de casación sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

- 1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales

obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;

- 2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente;
- 3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;
- 4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y,
- 5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles”. (Ley de Casación, Art. 3)

Podemos ver que en el recurso de casación solo se discuten la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho y procesales; el sujeto pasivo no podrá presentar este recurso por estar inconforme con valores o acontecimientos suscitados con la Administración, o a su vez tampoco podrá presentar este recurso por no estar de acuerdo con la sentencia dictado por los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario.

El trámite del recurso de casación ante cualquiera de las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia, se encuentra señalado desde el artículo 4 hasta el artículo 16 de la Ley de Casación.

El Código Tributario menciona en su artículo 309 que: “El recurso de casación en materia tributaria se tramitará con sujeción a lo dispuesto en la Ley de Casación”

La sentencia dictada por el Tribunal es de obligatorio cumplimiento para el sujeto pasivo, es decir la sentencia debe ejecutarse, salvo el caso de que en mencionado recurso se pida que se suspenda.

El artículo 10 de la Ley de Casación expresa que: “Salvo que el proceso verse sobre el estado civil de las personas, o el recurso haya sido interpuesto por los organismos o entidades del sector público, la admisión a trámite del recurso no impedirá que la sentencia o auto se cumpla” (Ley de Casación art. 10.)

Es decir en caso de que sea una administración tributaria la que recurra la sentencia estará exenta de rendir caución, pero en el caso de las personas naturales o jurídicas deberán rendir una caución suficiente para que la sentencia no se ejecute.

En materia tributaria la ejecución de la sentencia dictada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, corresponde a la administración tributaria, sin embargo si se presenta un recurso de casación solicitando que se fije la caución suficiente a fin de que se suspenda la sentencia, quedará suspendida la ejecución de la misma y se fijará en la misma calificación del recurso que el recurrente rinda caución suficiente y necesaria para que no se ejecute la sentencia.

Art. 11 CAUCIÓN.- “Salvo las excepciones contenidas en el artículo anterior, quien haya interpuesto recurso de casación podrá solicitar que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido rindiendo caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.

El monto de la caución será establecido por el juez o el órgano judicial respectivo, en el término máximo de tres días y al momento de expedir el auto por el que concede el recurso de casación o tramita el de hecho; si la caución fuese consignada en el término de tres días posteriores a la notificación de este

auto, se dispondrá la suspensión de la ejecución de la sentencia o auto y en caso contrario se ordenará su ejecución sin perjuicio de tramitarse el recurso.

La Corte Suprema de Justicia dictará un instructivo que deberán seguir los tribunales para la fijación del monto de la caución, en consideración de la materia y del perjuicio por la demora”. (Ley de Casación, Art. 11)

El artículo 12 de la Ley de Casación menciona acerca de la cancelación y liquidación de la caución: “La caución se cancelará por el tribunal a quo si el recurso es aceptado totalmente por la Corte Suprema de Justicia; en caso de aceptación parcial el fallo de la Corte determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al recurrente y la cantidad que será entregada a la parte perjudicada por la demora; si el fallo rechaza el recurso totalmente, el tribunal a quo entregará a la parte perjudicada por la demora, el valor total de la caución”. (Ley de Casación, Art. 12)

Se puede concluir este capítulo diciendo que, existen vías de impugnación estipuladas en cuerpos legales referentes a la materia precautelando así el derecho a la defensa que tiene el sujeto pasivo. Existe una sola instancia en vía administrativa, y una en vía judicial, a las que puede acceder el contribuyente que se sienta perjudicado o inconforme con los resultados de un acto de determinación (acta de determinación) emitido por el Servicio de Rentas Internas, es importante mencionar que los ejecutados por la vía administrativa no implica el pago de una caución (afianzamiento).

Se ha podido constatar que existen una serie de derechos y garantías constitucionales referentes al debido proceso, que deben ser respetadas durante todo el proceso de determinación directa es decir desde la notificación hasta la impugnación por parte del sujeto pasivo, es importante la difusión de los mismos para que el contribuyente pueda exigir su cumplimiento durante el proceso en caso de que fueran omitidos por la administración.

La administración respeta los derechos y garantías constitucionales del debido proceso, durante el proceso de determinación, sin embargo al no estar difundidos no son conocidos por el sujeto pasivo por lo que podría ocurrir que en ocasiones la administración viole estos derechos por la falta de conocimiento del administrado, por esta razón la difusión y clarificación de todo el proceso de determinación es de gran importancia para beneficio de ambas partes.

4. ANÁLISIS Y APOORTE

4.1 IMPORTANCIA DE LA DIFUSIÓN DE INFORMACIÓN

En el desarrollo del presente trabajo de investigación, se ha analizado la Facultad Determinadora ejercida por el Servicio de Rentas Internas, el análisis se ha enfocado principalmente en las Actas de Determinación Tributaria, desde la orden de determinación hasta la impugnación de la misma por medio de las vías previstas en las normas concernientes a la materia; durante la investigación se menciona también acerca de las Liquidaciones de Pago por Diferencias por ser el resultado de un proceso de Determinación.

Mediante la investigación realizada dentro de la Administración Tributaria, en lo que al proceso de Determinación se refiere, se ha podido comprobar y evidenciar que existen una serie de factores que el sujeto pasivo o contribuyente desconoce, poniéndolo en una desventaja notoria frente a la Administración.

Se ha constatado, que los Manuales Internos del Servicio de Rentas Internas y la aplicación de los mismos en cada parte del proceso, no atentan contra Normas y Principios Constitucionales; sin embargo el sujeto pasivo desconoce los derechos que posee dentro de un proceso de determinación, en especial dentro del proceso de auditoría, por tal desconocimiento muchas veces no hace uso de sus derechos y puede darse el caso que se violenten los mismos.

Por tratarse de Derechos Constitucionales, que deben ser respetados y precautelados, se propone la difusión de información acerca del Proceso de Determinación y Procedimiento de Auditoría que posee la Administración, es decir que los manuales y documentos internos, puedan ser conocidos por los contribuyentes, para lograr que el procedimiento que se lleva en la determinación sea entendido por el sujeto pasivo, con lo que se conseguirá que el contribuyente haga uso de sus Derechos Constitucionales durante todo el

proceso, y si está en desacuerdo con lo determinado haga un uso adecuado de su Derecho Constitucional de Impugnación.

Para justificar la necesidad de difundir la información interna que posee la administración al sujeto pasivo, la investigadora ha realizado entrevistas en dos ciudades del país: Quito y Riobamba, donde se comprueba el desconocimiento del contribuyente acerca del proceso y de sus derechos.

Se entrevistó a un representante de una empresa que fue notificada con una orden de determinación para iniciar con el proceso de auditoría, a dos representantes de empresas que se encuentran dentro del proceso y a dos contribuyentes que impugnaron el acta de determinación definitiva.

El representante al que se le notificó con el orden de determinación, mencionó que un servidor de la administración le comentó acerca del proceso y le pidió colaboración, sin embargo él desconocían el porqué les auditaban y mucho menos conocía los procedimientos internos y los derechos que poseían, y que dicho desconocimiento les generaba desconfianza del proceso.

Los representantes de las empresas que se encontraban en el proceso de auditoría, mencionaron que ellos colaboran y entregan la información requerida por la Administración, pero que desconocen lo que ocurre en el proceso y que en muchas ocasiones se encuentran en desacuerdo con las actuaciones de la administración, pues ellos simplemente entregan la documentación o la información requerida por la Administración, pero no tienen la posibilidad de explicar acerca de la misma.

Los contribuyentes que impugnaron por vía judicial, manifestaron que estaban en total desacuerdo con los valores a pagar y que efectivamente desconocían el procedimiento llevado a cabo por la Administración, y por no confiar plenamente en el proceso y al estar inconforme con los valores decidieron impugnar, además expresaron que presentar un reclamo a la misma Administración en la mayoría de los casos no sirve de nada. Un contribuyente

expresó su desacuerdo con el depósito que tuvo que realizar del 10% de la caución para poder presentar la demanda.

4.1.1 Análisis de Datos

Mediante un análisis realizado en la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas en la ciudad de Quito, se logró establecer que alrededor del 80 % de las Actas de Determinación emitidas por el por el Departamento de Auditoría son impugnadas ya sea por vía administrativa o judicial.

Desde el año 2005 al 2015, se han impugnado por Vía Judicial 698 Actas de Determinación. Entre los años 1990 y 2015 se han presentado 2 187 Reclamos, y entre el año 2004 hasta la actualidad se han presentado 688 Recursos de Revisión” (SRI, s.f.)

Posterior a las entrevistas realizadas y al análisis de datos, fácilmente se puede constatar que en la mayoría de los casos el sujeto pasivo impugna las Actas de Determinación, y tan solo alrededor de un 20 % cancelan el valor de las obligaciones tributarias establecidas en el Acta de Determinación definitiva.

Al proponer la difusión de información interna de la administración, la clarificación de todo el proceso, el poner en conocimiento del sujeto pasivo todos sus derechos y garantías; se busca que al tener el sujeto pasivo un panorama claro del proceso, se genere en él confianza en el trabajo que lleva a cabo el Servicio de Rentas Internas, y además colabore de una mejor manera dentro del proceso logrando obtener mejores resultados.

Si se respetan los Derechos Constitucionales del contribuyente durante todo el proceso, y todas las actuaciones realizadas por la Administración dentro del mismo son apegadas a la Ley, las impugnaciones de las Actas de Determinación por Vía Judicial reducirían puesto que el contribuyente podría justificar las diferencias existentes dentro de la misma fase administrativa, de logrando así una mejor recaudación e ingresos estatales.

Es preciso recordar que el principal ingreso estatal no petrolero, es el Ingreso Tributario; y mientras los valores correspondientes a las obligaciones tributarias determinadas en el Acta se encuentren dentro de un proceso de impugnación no pueden ser cobrados.

Esto quiere decir que mientras no termine el proceso de impugnación, la administración no puede ejercer la acción de cobro, pues en la impugnación se discute la existencia o no de la obligación, y para ser cobrada debe estar en firme; por ende no puede recaudar el dinero correspondiente a las obligaciones determinadas con las que el sujeto pasivo se encuentra en desacuerdo.

4.1.2 La importancia del Derecho que posee el Sujeto Pasivo a ser Escuchado

Como se mencionó en capítulos precedentes, el contribuyente tiene el Derecho a ser escuchado y a presentar observaciones a la Administración en la lectura del Acta Borrador, sin embargo el Contribuyente debería ser escuchado por la Administración durante todo el proceso para reducir las impugnaciones por vía judicial.

El ser escuchado como se analizó a lo largo de la investigación es un Derecho Constitucional contemplado en el Art.76 de la Constitución, por lo que la Administración debería mantener informado al contribuyente de lo que ocurre en el proceso y brindarle la posibilidad de ser escuchado con el fin de que el sujeto pasivo pueda justificar glosas, es decir que tenga la posibilidad de justificar las diferencias en la fase administrativa, evitando una futura impugnación judicial.

Con el fin de evitar la corrupción, la administración mantiene alejado al auditor encargado del proceso de determinación del contribuyente, pero esto no debería impedir que el sujeto pasivo sea escuchado a lo largo de todo el proceso, teniendo así la posibilidad de justificar diferencias.

Como se mencionó en el capítulo I, es evidente la dificultad del contribuyente para verificar que cada quince días se han realizado actos de fiscalización, es decir los avances realizados dentro del proceso. Con la investigación se pudo comprobar que el contribuyente tiene el derecho de verificar su expediente fiscal durante todo el proceso amparado en el Artículo 92 de la Constitución de la Republica, por lo que por Resolución No. NAC-DGERCGC10-00694 de noviembre del 2010 el Servicio de Rentas Internas, no podrá negarse a proporcionar esta información al contribuyente.

Luego de toda la investigación y análisis, se pudo comprobar la hipótesis planteada, es decir se comprobó el desconocimiento del sujeto pasivo del procedimiento interno llevado por la administración, el desconocimiento de los Derechos que posee por lo que no puede muchas veces ejercer los mismos.

Por todo lo analizado durante la investigación, se recalca la importancia de la difusión de información, para lograr mejores resultados del Proceso de Determinación beneficiando a ambas partes.

4.1.3 El Recargo del 20%

El día 23 de Marzo del año en curso, la investigadora realiza una entrevista a la Abogada Karla Robalino, funcionaria del Departamento Jurídico del Servicio de Rentas Internas Regional Norte, ella indicó que: “La impugnación de las Actas de Determinación, impide o mejor dicho demora el cobro del valor de las obligaciones, la mayoría de Actas de Determinación son impugnadas, si se lograra reducir el número de impugnaciones la recaudación evidentemente sería mejor ya que no se tendría que esperar durante años para poder cobrar los valores, he visto procesos que se han demorado hasta 12 años; además que si el contribuyente pagara por las glosas del Acta en las que está de acuerdo o realizara un abono se ahorraría el recargo, por lo que pienso que al realizar el pago ya sea total o parcial se benefician las dos partes, y más aun si el contribuyente está consciente de que la administración no le ha perjudicado durante el proceso de auditoría” (SRI, 2015)

El Art. 90 del Código Tributario menciona "... La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal" (Código Tributario, Art. 90). Sin embargo la norma no explica que una vez leída el acta borrador y presentadas las observaciones, el sujeto pasivo puede realizar el pago del total o el pago de las glosas con las que se encuentra de acuerdo ahorrándose así el 20% de recargo puesto que no está emitida ni notificada el Acta de Determinación definitiva, es decir no se ha emitido el acto administrativo.

En el Art. 90 del Código Tributario, solo se menciona el recargo del 20%, pero la norma no es clara que en los casos que el contribuyente pague el total o el valor de las glosas con las que se encuentran de acuerdo, se ahorraría el valor del recargo al no estar emitido el acto administrativo definitivo.

Una vez más se ve justificada la necesidad de la difusión de la información, y la importancia que el sujeto pasivo conozca todo el procedimiento que no se encuentra claro en las normas de la materia, para poder ejercer de mejor manera sus derechos.

Al realizar el pago posterior a la lectura del Acta a borrador, mejora la recaudación ya que la administración recauda el valor de las obligaciones determinadas de manera inmediata, y el sujeto pasivo cancela su deuda sin recargo alguno siempre y cuando se encuentre de acuerdo, caso contrario podrá hacer uso de su derecho a la impugnación contemplado en la Constitución.

4.1.4 Derecho del sujeto pasivo a la Impugnación

En el caso de que el sujeto pasivo se encuentre en desacuerdo con una o varias glosas del Acta de Determinación, como se analizó en capítulos precedentes existen vías de impugnación que se encuentran estipuladas en cuerpos legales referentes a la materia, en ocasiones a pesar de que existen vías de impugnación los contribuyentes no acceden a ellas.

Impugnar por vía administrativa no tiene ningún costo, sin embargo el sujeto pasivo no confía en presentar una impugnación ante la misma Administración que le determinó, por lo que se prefiere la intervención de un tercero imparcial y el contribuyente opta por la impugnación por la vía judicial.

Otra propuesta para reducir el número de impugnaciones judiciales, es recomendar a la Administración que haga uso de su Facultad Resolutiva cuando el sujeto pasivo presente un reclamo. En la mayoría de los casos cuando el contribuyente presenta un reclamo a la Administración está simplemente confirma los valores contenidos en las actas.

Al confirmar la Administración las actas en la mayoría de los casos cuando el contribuyente presenta un reclamo, ha generado desconfianza en el sujeto pasivo por lo que se prefiere acudir directo a la vía judicial.

Si la Administración realmente resolviera los reclamos, el sujeto pasivo tendría confianza de presentarlo y no acudir directo a la vía judicial, reduciendo así las impugnaciones judiciales y resolviendo en vía administrativa.

4.2 DEROGACIÓN TÁCITA DEL ARTÍCULO 278 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

En el capítulo III se mencionó, que la Sentencia dictada por el Tribunal es de obligatorio cumplimiento, es decir la sentencia debe ejecutarse.

El Código Tributario en su Artículo 278:

“Incumplimiento de la sentencia.- El funcionario o empleado que, por interés personal, afecto o desafecto a una persona natural o jurídica, rehusare o se negare a cumplir, o impidiere el cumplimiento de las sentencias, resoluciones o disposiciones del Tribunal Distrital de lo Fiscal, será sancionado por prevaricato, con arreglo al Código Penal; más, los daños y perjuicios causados, los indemnizará la administración a que

pertenezca dicho funcionario o empleado, con derecho de repetición de conformidad con lo dispuesto en el Art. 20 (53) de la Constitución Política de la República, por la cuantía que, a solicitud del interesado, señale el mismo tribunal” (Código Tributario, 2014, Art. 278)

El artículo citado expresa que el funcionario que se rehusare o se negare a cumplir, o impidiere el cumplimiento de las sentencias, resoluciones o disposiciones del Tribunal Distrital de lo Fiscal, será sancionado con el delito de prevaricato.

El Código Penal anterior vigente hasta el 3 de febrero del 2014 fecha en la que se publica en el Registro Oficial el nuevo Código Integral Penal, contemplaba en su Art. 277 el delito de prevaricato para los funcionarios públicos:

“Art. 277.- Son prevaricadores y serán reprimidos con uno a cinco años de prisión... 4. Los empleados públicos de cualquier clase que, ejerciendo alguna autoridad judicial, gubernativa o administrativa, por interés personal, afecto o desafecto a alguna persona o corporación, nieguen, rehúsen o retarden la administración de justicia, o la protección u otro remedio que legalmente se les pida o que la causa pública exija, siempre que estén obligados a ello; o que, requeridos o advertidos en forma legal, por alguna autoridad legítima o legítimo interesado, rehusen o retarden prestar la cooperación o auxilio que dependan de sus facultades, para la administración de justicia, o cualquiera necesidad del servicio público...” (Código Penal vigente hasta el 3 de febrero 2014)

Por lo que el Artículo 278 del Código Tributario, se encontraba en concordancia con lo establecido en el Código Penal, en lo que se refiere al delito de prevaricato por el incumplimiento de la sentencia.

El Código Integral Penal, publicado en el Registro Oficial el 3 de febrero del 2014, en su artículo 268 y 269 tipifica el delito de prevaricato y expresa que:

“Artículo 268.- Prevaricato de las o los jueces o árbitros.- Las o los miembros de la carrera judicial jurisdiccional; las o los árbitros en derecho que fallen contra ley expresa, en perjuicio de una de las partes; procedan contra ley expresa, haciendo lo que prohíbe o dejando de hacer lo que manda, en la sustanciación de las causas o conozcan causas en las que patrocinaron a una de las partes como abogadas o abogados, procuradoras o procuradores, serán sancionados con pena privativa de libertad de tres a cinco años.

Se impondrá además la inhabilitación para el ejercicio de la profesión u oficio por seis meses.

Artículo 269.- Prevaricato de las o los abogados.- La o el abogado, defensor o procurador que en juicio revele los secretos de su persona defendida a la parte contraria o que después de haber defendido a una parte y enterándose de medios de defensa, la abandone y defienda a la otra, será sancionado con pena privativa de libertad de uno a tres años” (Código Orgánico Integral Penal, 2015)

Se puede constatar que en el Código Integral Penal, ya no se contempla el delito de prevaricato para los funcionarios públicos como en el Código Penal anterior.

Por lo que el Artículo 278 del Código Tributario es inaplicable, porque contradice y no se encuentra en armonía con lo tipificado en el Código Orgánico Integral Penal.

En caso del incumplimiento de una orden, y en lo que se refiere al incumplimiento de la sentencia, solo se podrá aplicar el Artículo 132 del Código Orgánico de la Función Judicial.

“Art. 132.- FACULTADES COERCITIVAS DE LAS JUEZAS Y JUECES.- En cumplimiento de lo que dispone el artículo 75 de la Constitución de la República las juezas y jueces pueden:

1. Imponer multa compulsiva y progresiva diaria destinada a que la parte o quien corresponda, cumpla sus mandatos con arreglo al contenido de su decisión, sin perjuicio de las consecuencias legales que, al momento de la resolución de las causas, produce la contumacia de la parte procesal. La multa será establecida discrecionalmente por el tribunal, jueza o juez dentro de los límites que fija este Código, pudiendo ser reajustada o dejada sin efecto si se considera que la desobediencia ha tenido o tiene justificación.

Las cantidades serán determinadas considerando la cuantía o la naturaleza del asunto y las posibilidades económicas del obligado, de tal manera que signifiquen una efectiva constricción psicológica al cumplimiento de lo dispuesto.

Siguiendo estos lineamientos, los jueces podrán imponer multas de entre una quinta parte de una remuneración básica unificada, y una remuneración básica unificada diaria, sin que en ningún caso exceda de veinticinco remuneraciones básicas unificadas; la sanción se aplicará sin perjuicio del cumplimiento del mandato; y,

2. Remitir los antecedentes a la Fiscalía General, si estimare que la resistencia a la orden judicial pueda encuadrar en infracción penal” (Código Orgánico de la Función Judicial, 2014).

Por lo que en caso de incumplimiento de un funcionario, de la sentencia dictada por el tribunal ya no se puede aplicar lo establecido en el cuerpo penal vigente, por lo que existe una derogación tácita del Art. 278 del Código Tributario, por su inaplicabilidad, al no estar en concordancia y armonía con el Código Orgánico Integral Penal.

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

- La obligación tributaria siempre será un vínculo de carácter personal.
- En materia tributaria a la persona jurídica se la establece como “Sociedad”, cuya definición se encuentra expresada en la Ley de Régimen Tributario Interno.
- El sujeto activo es el Estado, más no la entidad recaudadora; el Estado ejerce su derecho a través de la Administración Tributaria.
- El Estado exige al sujeto pasivo el cumplimiento de sus obligaciones tributaria, en ejercicio de su Poder de Imperio.
- La obligación tributaria nace ilíquida, se convierte en líquida mediante la determinación de la misma.
- La obligación tributaria no es exigible desde su nacimiento, sino desde el momento en que la ley establece su exigibilidad.
- La evolución del Principio de Legalidad es evidente, en la actualidad no se puede afirmar, que no hay tributo sin ley previa. Se ha flexibilizado el principio de Legalidad Tributario, porque actualmente se crean tributos mediante instrumentos jurídicos de carácter reglamentario, ya no son creados solamente mediante instrumentos normativos de carácter legal.
- Se considerará que una declaración es incompleta cuando exista ocultación de un rubro o un tipo de renta y no por omisiones o inexactitudes de rubros que obren en la declaración.

- La responsabilidad tributaria creada por la “Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos de los Trabajadores” es subsidiaria, conlleva a que el patrimonio del contribuyente se una con el del responsable en igualdad de condiciones.
- La determinación de la obligación tributaria es un acto de verificación de la existencia de la cuantía o de su inexistencia; es de naturaleza declarativa, reconoce la obligación más no la crea, pues la obligación tributaria nace de la ley.
- La prescripción es un modo de extinguir las obligaciones tributarias que opera por no ejercer la acción de cobro en el plazo señalado, mientras que la caducidad es la pérdida por el transcurso del tiempo de la facultad de la administración para determinar obligaciones tributarias.
- En materia tributaria “plazo” y “término” son sinónimos.
- La facultad Recaudadora no puede llevarse a cabo, si existe impugnación del acto de determinación tributaria por parte del sujeto pasivo o contribuyente, pues la existencia de la obligación se encuentra en discusión.
- Todas aquellas declaraciones unilaterales que realice el Servicio de Rentas Internas y que produzcan efectos jurídicos individuales en forma directa serán considerados actos administrativos.
- Los actos administrativos resultado de la Facultad Determinadora serán: las Liquidaciones de Pago por Diferencias, y las Actas de Determinación Tributaria.
- Todo acto administrativo podrá ser impugnado, tanto en la vía administrativa como en la judicial, tal como lo indica la norma Constitucional.

- El Servicio de Rentas Internas, para dar cumplimiento a los principios del régimen tributario establecidos en la Constitución, especialmente al de eficiencia recaudatoria realiza procesos de control, que permiten identificar el incumplimiento de las obligaciones tributarias.
- El control tributario realizado por la administración se agrupa en dos grandes segmentos: Controles Masivos y Controles Intensivos.
- Como resultado de los Controles Masivos se emiten: Liquidación de pago por diferencia en la declaración; mientras que como resultado de los Controles Intensivos se emiten: Actas de Determinación.
- El sujeto pasivo debe conocer que la selección para auditar a un contribuyente NO ES DISCRECIONAL; pues la Administración realiza una selección en base a diferentes parámetros.
- Las pautas para los perfiles de riesgo, utilizados para la selección de contribuyentes que serán auditados por la administración; son Principios Internacionales que ha adoptado nuestra administración tributaria basado en pautas asistidas por el CIAT.
- Existen guías de procedimientos donde se explica de manera detallada los procesos llevados a cabo en un control intensivo; estos manuales o guías son creados y están al alcance simplemente de los funcionarios, creando una desventaja a los administrados.
- El recurso de Revisión en materia tributaria es extraordinario; la Administración tiene la obligación de atender el Recurso de Revisión, no puede ordenar sin más archivo, es decir se debe dar trámite al recurso.
- La caución del 10% se presentará una vez calificada la demanda, preservando así el Derecho Constitucional de acceso a la administración de justicia y tutela efectiva.

- Durante todo el proceso de Determinación están presentes principios y derechos constitucionales del sujeto pasivo que deben ser cumplidos, respetados y no violados por la Administración; sin embargo en la mayoría de los casos el contribuyente no conoce el proceso y mucho menos los derechos que deben precautelarse dentro de él.
- Alrededor del 80 % de las Actas de Determinación emitidas por el Departamento de Auditoría son impugnadas ya sea por vía administrativa o judicial.
- Se reconoce la derogación tácita del artículo 278 del Código Tributario, por no estar en concordancia con el Código Orgánico Integral Penal.

5.2 RECOMENDACIONES

- Por el derecho del acceso a la información contemplado en la Constitución, se recomienda al contribuyente ejercer su derecho de verificación, cada 15 días, al expediente fiscal durante el proceso determinativo con la finalidad de comprobar el cumplimiento del artículo 95 por parte del funcionario ejecutor. El Servicio de Rentas Internas, no podrá negarse a proporcionar esta información al contribuyente; de acuerdo a lo dispuesto en la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00694 de noviembre del 2010.
- Los manuales internos existentes al no estar publicados en el registro oficial, obligan solo a los funcionarios más no al sujeto pasivo; sin embargo se recomienda la difusión de los mismos por parte de la administración, pues sería de gran ayuda para una mejor comprensión del contribuyente acerca de los controles intensivos que son parte del proceso de determinación, logrando cumplir de mejor manera los principios tributarios establecido en el Art. 300 de la Constitución.

- Se recomienda a los contribuyentes que muestren inconformidad con los resultados del Acta de Determinación, agoten la Vía Administrativa antes de acceder a la Vía Judicial pues es importante realizar un análisis costo-beneficio de seguir un proceso de impugnación judicial por los gastos que este conlleva.
- Difundir y dar a conocer los Derechos y Principios Constitucionales que posee el sujeto pasivo durante todo el proceso de determinación, con el fin de que la administración no violente los mismos.
- En caso de que el sujeto pasivo se encuentre de acuerdo con el Acta Borrador, realizar el pago total o parcial de las obligaciones para ahorrarse el valor 20% de recargo.
- Se recomienda a la Administración hacer uso de su Facultad Resolutiva, cuando el contribuyente presente un reclamo, pues en la mayoría de los casos cuando el contribuyente presenta un reclamo a la Administración está simplemente confirma los valores contenidos en las actas.

REFERENCIAS

- Acosta, H. (1996). *Teoría General del Proceso y la Prueba*. Bogotá, Colombia: Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez.
- Acosta, M. (1995). *Teoría General del Derecho Administrativo*. (12va. Ed.). México D.F., México: Porrúa.
- Andrade, R. (s.f.). *Legislación Económica del Ecuador*.
- Arroyo, E. (1996). Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. Montevideo, Uruguay.
- Balbín, C. (2010). *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Tomo III.
- Cabanellas, G. (1998). *Diccionario enciclopédico de Derecho Usual*. Editorial Heliasta.
- Código Civil. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Código Orgánico de la función Judicial. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Código Orgánico Integral Penal. (2015). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Código Orgánico Tributario. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Código Tributario, Capítulo II, Del Nacimiento y Exigibilidad de la Obligación Tributaria. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Código Tributario. (2014). *Reformado Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y prevención del Fraude Fiscal*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Constitución de la República del Ecuador. (2008). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Constitución de la Republica. (2008). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Constitución Política. (1835). Registro Auténtico 1835; 13-AGO-1835. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.

- Corte Nacional de Justicia. (2012). Recuperado el 10 de marzo de 2015 de <http://www.cortenacional.gob.ec>
- Curso Especializado en Administración tributaria (CEAT). (2008). *Los Procesos de la Administración Tributaria. Los Procesos Sustantivos: La Fiscalización.*
- Curso Especializado en Administración tributaria (CEAT). (2009). *Control Integral y Selección de Contribuyentes en el ámbito de la Fiscalización.*
- Delgadillo, L. (1993). *Elementos de Derecho Administrativo.* (2da. Ed.). México D.F., México:Limusa-Noriega Editores.
- Delgadillo, L. (2000). *Principios de Derecho Tributario.* (4ta. Ed.). México D.F., México: Imusa Noriega Editores.
- Devis, H. (1997). *Teoría General del Proceso y de la Prueba.* Buenos Aires-Argentina: Editorial Universidad.
- Díaz, M. (1961). *El Acto Administrativo.* Buenos Aires, Argentina.
- Dirección Provincial de Chimborazo del Servicio de Rentas Internas. (2015). Funcionaria del departamento de Auditoria Tributaria.
- Director General del Servicio de Rentas Internas. (2010). *Resolución No. NAC-DGERCGC10-00694.*
- Disposición final de la Ley 51, Registro Oficial No. 349:31-dic-1993; reformada por Decreto Ley 05; Registro Oficial No.396: 10-mar-1994 y por la Ley 99-24 Registro Oficial Suplemento No.181: 30-abr-1999)
- Dromi, R. (1983). *Instituciones del Derecho Administrativo.* (7ma. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial Astrea
- Dromi, R. (1997). *El Acto Administrativo.* (3ra. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Ciudad Argentina Editorial.
- Dromi, R. (1998). *Derecho Administrativo.* (7ma. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Editorial de Ciencia y Cultura.
- Durago, G. (2009). *Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana.* Ecuador.
- Echegaray, E. (1990). *Diccionario General Etimológico de la Lengua.* Tomo I. Madrid, España:
- El Comercio. (s.f.). *La Discrecionalidad.*
- ERJAFE. (2012). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.

- Fiorini, B. (1969). *Teoría Jurídica del Acto Administrativo*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo Perrot
- Fonrouge, C. (1997). *Curso de Derecho Financiero*. Tomo II. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero*. Volumen I. (6ta. Ed.). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Fonrouge, C. (1997). *El hecho generador de la obligación tributaria*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Fonrouge, C. (1999). *Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social*. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.
- Función Judicial de Pichincha. (s.f.). Recuperado el 10 de marzo de 2015 de <http://funcionjudicial-pichincha.gob.ec>
- García de Enterría, E. & Fernández, T. (1999). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid, España: Civitas.
- Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario. “Recomendación 1” *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Montevideo, Uruguay: Citado por Arroyo Eduardo.
- Larrea, M. (2012). *La determinación de la obligación tributaria, sus formas y efectos*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Ley de Casación. (2013). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Ley de Creación del SRI. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Ley de Modernización del Estado Privatizaciones y Prestación de Servicio Público por parte de la Iniciativa Privada. (2013). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Ley de Régimen Tributario Interno. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Ley Orgánica para la Defensa de los Derechos de los Trabajadores, (LODDLTA). (2012). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador. (2007). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Liceo Profesional Cima. (2009). *Curso superior de Derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Tomo I.

- Mejía, A. (2012). *Diccionario Tributario, Corporación de Estudios y Publicaciones*. Quito, Ecuador.
- Morales, R. (2011). *La prescripción tributaria, estudio comparado Ecuador - Países Andinos*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Patiño, R. & Armida, J. (2011). *Temas Selectos de Derecho Administrativo*. México D.F., México: Editorial Porrúa.
- Registro Oficial 93 de 22-XII-2009. *Resolución de 25 de noviembre de 2009*.
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Reglamento para la aplicación de Ley de Régimen Tributario Interno. (2014). Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- Rezzoagli, L. (2006). *Beneficios Tributarios y Derechos Adquiridos*. México D.F., México: Cárdenas Celasco Editores
- Rodas, W. (2006). *La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador*.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Guía de Procedimientos: Determinación tributaria para controles intensivos*. Quito, Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Guía Técnica: Organización y Técnicas de Documentación de Papeles de Trabajo aplicadas a Determinaciones Tributarias Mediante Controles Intensivos*. Quito, Ecuador.
- Servicio de Rentas Internas. (2012). *Guía Técnica: Planificación de Auditoría aplicable en Determinaciones Tributarias mediante Controles Intensivos*. Quito, Ecuador.
- Torres, F. (2000). *La Obligación Tributaria y Civil: concepto, elementos, nacimiento, exigibilidad y análisis comparativo*. Quito, Ecuador: Universidad Andina Simón Bolívar.
- Toscano, L. (2006). *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Quito, Ecuador: Pudeleco.
- Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario, Corporación de estudios y publicaciones CEP*. Quito, Ecuador.
- Troya, J. (s.f.). *El Derecho formal o administrativo tributario*.
- Valdés, R. (1994). *Tributario comentado*. Montevideo, Uruguay: Ediciones Jurídicas Amalio.

Valdés, R. (1996). *Curso de derecho tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Valdés, R. (2001). *Curso de derecho tributario*. Bogotá, Colombia: Temis.

Zabala, J. (2013). *Informe Jurídico*. Guayaquil, Ecuador.

ANEXOS

ANEXO 1

MEMORANDO DE ASIGNACIÓN DE CASOS PARA DETERMINACIÓN

DIRECCIÓN REGIONAL XXX DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS TRIBUTARIA
DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA TRIBUTARIA

MEMORANDO No. XXX

PARA: NOMBRE AUDITOR RESPONSABLE
FUNCIONARIO RESPONSABLE

DE: NOMBRE JEFE DEPARTAMENTO
JEFE DEPARTAMENTO DE AUDITORÍA TRIBUTARIA
REGIONAL XXX

CC: NOMBRE JEFE DE ÁREA
JEFE ÁREA DE AUDITORÍA TRIBUTARIA REGIONAL XXX

NOMBRE SUPERVISOR DE EQUIPO
SUPERVISOR DE EQUIPO

ASUNTO: ASIGNACIÓN DE CASOS PARA DETERMINACIÓN
FECHA: XX DE XXX DE 20XX

En ejercicio de la facultad determinadora prevista en el Artículo 68 del Código Tributario, la Administración Tributaria, una vez realizada la selección y aprobación por parte de la Dirección Nacional de Gestión Tributaria, ha definido iniciar la determinación de las obligaciones tributarias a los siguientes sujetos pasivos:

RUC	Razón Social(Nombres y Apellidos para Personas Naturales)	Impuesto	Periodo Fiscal
XXXX			
XXXX			

Por las razones antes expuestas le informo que ha sido asignado como FUNCIONARIO RESPONSABLE DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN en la revisión que se realizará a los sujetos pasivos antes mencionados, por los períodos y tributos antes detallados. La designación legal se realizará mediante orden de determinación suscrita por el Director Regional de su Jurisdicción.

< PARA CASOS EN LOS QUE EXISTA INFORME DE ANÁLISIS PREVIO >

Adjunto al presente encontrará copia del Informe de Análisis Previo y el expediente del mismo en... fojas.

Es importante que para desarrollar las labores asignados se considere y se aplique el compromiso con su trabajo en base al Código de Ética y las políticas de la Institución.

Atentamente,

NOMBRE JEFE DEPARTAMENTO
JEFE DEPARTAMENTO DE AUDITORIA TRIBUTARIA
DIRECCIÓN REGIONAL XXX

ANEXO 2

ORDEN DE DETERMINACIÓN

DIRECCIÓN REGIONAL XXX DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEPARTAMENTO DE AUDITOR

ORDEN DE DETERMINACIÓN No. XXX

Mediante Resolución No. XXX de XX de XXX de 20XX se nombró al Ing. XXX como Director Regional XXX del Servicio de Rentas Internas.

La Administración Tributaria, en uso de su facultad determinadora prevista en los artículos 2 numeral 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, y de conformidad con los artículos 67,68,87 y siguientes del Código Tributario, los artículos 22 y siguientes de la Ley Orgánica de Régimen Tributario, los artículos y 22 y siguientes de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; mediante la presente orden, dispone el inicio del proceso de determinación de las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto XXX, del período fiscal XXX, del sujeto pasivo detallado a continuación y para el efecto designa al señor XXX, como Funcionario Responsable para que lleve a cabo la determinación conjuntamente con el equipo de trabajo que la Administración Tributaria considere pertinente para el efecto:

Razón Social o Nombres y Apellidos:

RUC:

Actividad Económica:

Domicilio:

Teléfonos:

Representante Legal (Si es sociedad):

Contador General (Si está obligado a llevar contabilidad):

RUC (Si está obligado a llevar contabilidad):

Lugar y fecha:

De la presente Orden de Determinación, se le informa al sujeto pasivo para los fines consiguientes. Cabe señalar que a este proceso de Determinación se le ha asignado el número de trámite XXX. Para lo cual se informa que cualquier ingreso de información a través de Secretaria del Servicio de Rentas Internas, relacionadas con este proceso deberá ser registrado como anexo a dicho trámite.

Tómese en cuenta el domicilio del contribuyente ubicado en la ciudad de XXX, Calle XXX....

Comuníquese.-

Dado en ciudad, a

**Ing. XXX
Director Regional XXX
Servicio de Rentas Internas**

Proveyó y firmó la Orden de Determinación que antecede, el Ing. XXX, DIRECTOR REGIONAL XXX DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, en la ciudad de XX, a,
Lo certifico,

Eco. XXX
Secretario Regional XXX
Servicio de Rentas Internas

Elaborado por: Nombre del funcionario responsable

Fecha: XX de XXX de 20XX

Firma:

Supervisor de Equipo: Nombre

Fecha: XX de XXX de 20XX

Firma:

Revisión Legal por: Nombre de procurador designado

Fecha: XX de XXX de 20XX

Firma:

Jefe de Área de XXX: Nombre

Fecha: XX de XXX de 20XX

Firma:

Jefe Departamento Auditoría Tributaria: Nombre

Fecha: XX de XXX de 20XX

Firma:

ANEXO 3

ACTA DE LECTURA – REVISIÓN DE ACTA BORRADOR

**DIRECCIÓN REGIONAL XXX DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA TRIBUTARIA
ACTA DE LECTURA Y REVISIÓN DEL ACTA BORRADOR DE DETERMINACIÓN
TRIBUTARIA No. XXX EMITIDA DENTRO DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN
INICIADO MEDIANTE ORDEN DE DETERMINACIÓN No. XXX.**

En la ciudad de XXX, hoy XX del mes XX de 20XX, a las XXX horas, en las oficinas del Servicio de Rentas Internas, comparecen por una parte los señores XXX, en calidad de Funcionarios Responsables del Servicio de Rentas Internas y, por otra, el señor XXX Representante Legal de la empresa XY, acompañado al señor XXX, contador de la empresa y el Dr. XXX, abogado defensor del sujeto pasivo, a fin de dar cumplimiento con lo dispuesto en el artículo 262 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno; y se procede a la lectura-revisión del procedimiento, metodología y conclusiones de la auditoría realizada al contribuyente, así como la entrega de un ejemplar del Acta Borrador No. XXX en los siguientes términos.

FUNDAMENTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1. El funcionario responsable del equipo de Auditores Tributario del Servicio de Rentas INTERNAS, Eco.XXX, procedió a la entrega de una copia simple del acta borrador No.XXX al señor XXX, representante legal de la compañía XY o a la persona que estuviere debidamente autorizada para representarlo, y a la explicación de las diferencias establecidas en ésta, en los siguientes términos:

A.
B.

FUNDAMENTOS DEL SUJETO PASIVO

2. El Representante Legal de la empresa XY, Sr.XXX, realiza su exposición y justificación en los siguientes términos:

A.
B.

OBSERVACIONES

1.
2.

Se recuerda al contribuyente que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tiene el plazo de VEINTE DIAS contados a partir de la presente fecha para exponer los argumentos y justificaciones que considerare pertinentes con respecto a las diferencias establecidas en el Acta-Borrador de Determinación No.XXX. Una vez fenecido ese plazo la Administración Tributaria procederá con la emisión y notificación del Acta de Determinación Tributaria respectiva.

Para constancia firman las partes por duplicado.

SR. XXX SR.XXX
FUNCIONARIO RESPONSABLES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

SR. XXX
REPRESENTANTE LEGAL

ANEXO 4

INFORME FINAL

**DIRECCIÓN REGIONAL XXX DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA TRIBUTARIA
INFORME FINAL No. XXX**

DE: XXX

FUNCIONARIO RESPONSABLE DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN

PARA: XXX

Jefe de departamento de Auditoría Tributaria

FECHA: XX de XX

A. DATOS DEL CONTRIBUYENTE:

Sujeto pasivo: XXX

RUC: XXX

Representante Legal: XXX

Contador: XXX

B. CAUSALES DE REVISIÓN.-

En cumplimiento del plan anual de control tributario remitido por la Dirección Nacional.

C. ALCANCE DE LA DETERMINACIÓN:

-Auditoría Integral

-Auditoría focalizada:

Riesgo 1

Riesgo....

D. PROCESO DE DETERMINACIÓN

-Orden de Determinación: XXX

Fecha de emisión: XXX

Fecha de Notificación: XXX

Impuesto: XXX

Periodo: XXX

-Acta Borrador No. XXX

Fecha de Discusión del Acta Borrador: XXX

Impuesto: XXX

Periodo: XXX

-Acta de Determinación No. XXX

Fecha de emisión: XXX

Fecha de notificación: XXX

Impuesto: XXX

Periodo: XXX

D.1 Glosas determinadas por el ejercicio fiscal XXX

Cuadro resumen de glosas (transcrito del acta, detallar el impuesto a pagar, o la disminución del Saldo a Favor o la Pérdida de ser el caso)

D.2 Apreciación general y problemas enfrentados

- **Vinculación:** Explicar brevemente el grupo económico al que pertenece el contribuyente o empresas relacionadas, u comportamientos detectados respecto del Representante legal, contador, socios o accionistas, etc.

-Manejo contable y organización:

- a. Inconsistencias en la Información presentada: La compañía presentó información con varios errores de cálculo.
- b. La determinación de las obligaciones de esta empresa se realizó de manera directa con base en la Contabilidad y en la documentación de respaldo que tiene el sujeto pasivo, lo cual produjo que se rehaga su declaración, porque la original no representaba el resultado de su contabilidad.

-Puntos de Riesgo:

- a. Glosas importantes; puntos a destacar.
- b. Porque no se aceptan justificativos.
- c. Juicios y reclamos.

-Cooperación:

La compañía si colaboro con la Administración Tributaria.

-Conocimiento técnico contable y tributario

Indicar el grado de conocimiento percibido por el auditor, respecto del contribuyente en temas contables y tributarios.

-Asesoría Tributaria

Indicar el grado de conocimiento percibido por el auditor, respecto del contribuyente en temas contables y tributarios.

-Otras Observaciones

.....

-Procesos posteriores:

Indicar si el caso ha sido impugnado dentro de los 20 días fecha de ingreso, trámite, etc.)

-Descripción detallada de posibles nuevas prácticas de elusión detectadas

.....

E. CONCLUSIONES

Mediante el presente informe, se cierra el caso en el departamento de Auditoría Tributaria al haberse emitido el Acta de Determinación Final del Impuesto XXX por el ejercicio económico XXX.

F. RECOMENDACIONES

Se recomienda incluir el caso dentro de la planificación anual de control tributario de la Dirección Nacional para ejercicios fiscales posteriores, debido a que se mantiene la misma conducta del contribuyente en referencia a las siguientes glosas, por lo que se considera tomar en cuenta los siguientes aspectos:


-XXX

- **En caso de aplicar:** Mediante el presente informe se retroalimenta al área de Programación de Control Tributario, debido a que los riesgos detectados en la selección han sido verificados y no existen implicaciones tributarias relevantes al respecto.

	FECHA	FIRMA
REALIZADO POR:	20XX-XX-XX	
REVISIÓN DEL SUPERVISOR DE EQUIPO	20XX-XX-XX	
REVISIÓN DEL JEFE DE ÁREA	20XX-XX-XX	
REVISIÓN DEL JEFE DE DEPARTAMENTO DE AUDITORIA TRIBUTARIA	20XX-XX-XX	

ANEXO 5

PAPEL DE TRABAJO

 SRI <small>SERVICIO DE RENTAS INTERNAS</small> FORMULARIO SRI-GP		DECLARACIÓN DE GASTOS PERSONALES A SER UTILIZADOS POR EL EMPLEADOR EN EL CASO DE INGRESOS EN RELACION DE DEPENDENCIA													
EJERCICIO FISCAL	2	0	X	X	CIUDAD Y FECHA DE ENTREGA/RECEPCION	CIUDAD	AÑO	MES	DIA						
						XXX	2	0	1	2	0	1	1	4	
Información / Identificación del empleado contribuyente (a ser llenado por el empleado)															
101	CEDULA O PASAPORTE					102	APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS								
	178909478						XXXX								
INGRESOS GRAVADOS PROYECTADOS (sin decimotercera y decimocuarta remuneración) (ver Nota 1)															
(+)						103	TOTAL INGRESOS GRAVADOS CON ESTE EMPLEADOR (con el empleador que más ingresos perciba)						20.160,00		
(+)						104	TOTAL INGRESOS CON OTROS EMPLEADORES (en caso de haberlos)						0,00		
(-)						105	TOTAL INGRESOS PROYECTADOS						20.160,00		
GASTOS PROYECTADOS															
(+)						106	GASTOS DE VIVIENDA						1.325,00		
(+)						107	GASTOS DE EDUCACION						3.308,50		
(+)						108	GASTOS DE SALUD						420,00		
(+)						109	GASTOS DE VESTIMENTA						1.000,00		
(+)						110	GASTOS DE ALIMENTACION						2.200,00		
(-)						111	TOTAL GASTOS PROYECTADOS (ver Nota 2)						8.253,50		
NOTAS: 1.- Cuando un contribuyente trabaje con DOS O MÁS empleadores, presentará este informe al empleador con el que perciba mayores ingresos, el que efectuará la retención considerando los ingresos gravados y deducciones (aportes personales al IESS) con todos los empleadores. Una copia certificada, con la respectiva firma y sello del empleador, será presentada a los demás empleadores para que se abstengan de efectuar retenciones sobre los pagos efectuados por concepto de remuneración del trabajo en relación de dependencia. 2.- La deducción total por gastos personales no podrá superar el 50% del total de sus ingresos gravados (casillero 105), ni tampoco un valor superior a USDS 13234 para el año 2013															
Identificación del Agente de Retención (a ser llenado por el empleador)															
112	RUC					113	RAZON SOCIAL, DENOMINACION O APELLIDOS Y NOMBRES COMPLETOS								
	1	7	6	9	0	1	8	9	5	0	0	0	1	SERVICIO DE RENTAS INTERNAS	
Firmas															
EMPLEADOR / AGENTE DE RETENCION							EMPLEADO CONTRIBUYENTE								
							FIRMA DEL SERVIDOR								