



**FACULTAD DE JURISPRUDENCIA**

**ESCUELA DE DERECHO**



**ANÁLISIS DEL ILÍCITO EN LA LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD  
TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**

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 Del Ecuador

**PROFESOR GUÍA:**

Dr. José Javier Jarrín

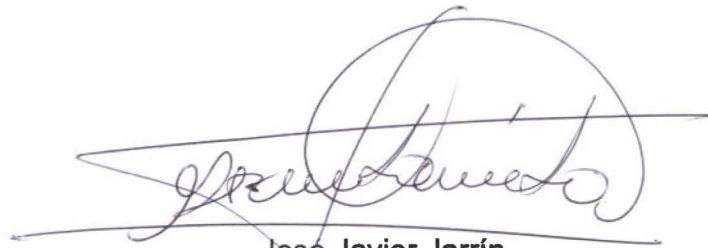
**AUTOR:**

Karol Gissella Zambrano

2009

## 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.”


A handwritten signature in black ink, appearing to read 'José Javier Jarrín', is written over a horizontal line. The signature is stylized and cursive.

Jose Javier Jarrín  
Doctor En Derecho  
170335337-3



## 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”

  
Karol Gissela Zambrano Macía  
080276028-0

#### AGRADECIMIENTO

Agradezco a Dios, a mi Madre, a mi tutor de tesis,  
por todo el apoyo, paciencia y constancia que me  
brindaron en el desarrollo del presente trabajo;  
y a todas aquellas personas que de una u otra manera  
contribuyeron para que pueda cumplir mis metas.

DEDICATORIA

Este trabajo va dedicado a mi hija  
Ana Paula quien ha sido mi inspiración  
y fuerza para poder cumplir cada uno  
de mis sueños a su lado.

## RESUMEN

El presente trabajo de titulación resaltará los aspectos más importantes de la historia tributaria en Ecuador, a partir de lo cual estableceremos las características de la política fiscal ecuatoriana y sus principios fundamentales; de esta manera llegaremos a definir la relación tributaria en general, analizando los sujetos intervinientes en la misma y destacando los aspectos sobresalientes de la obligación tributaria. Con estas bases procederemos al estudio del ilícito para determinar como se configura en materia tributaria y las características particulares que este presenta en la Ley de Equidad Tributaria, a fin de establecer su compatibilidad o incompatibilidad con el marco constitucional nacional y doctrinal. Finalmente, mediante el análisis del Mandato Constituyente N°001 resaltaremos las novedades de las reformas contenidas en este mandato para conocer su trascendencia y efectos en el campo económico, político y social ecuatoriano y gracias al estudio de los derechos de los contribuyentes, crear una pequeña guía de apoyo a los mismos.

## ABSTRACT

This job shows the most important aspects of the tax history in Ecuador, from which we set the characteristics of the Ecuadorian fiscal politics and its fundamental principles; with this we will come to define tax relationship in general, analyzing subjects involved and the most important aspects of the tax obligation. With these bases. we will start the illicit study to determinate how it is configured in tax matters and the particular features that this presents in the Equity Tax Law for establishing its compatibility or incompatibility with the constitutional national and doctrinal framework. Finally, through the analysis of constituent mandate No. 1 and the new reforms contained in this mandate we will show the news, to understand its significance and impact in the economic, political and social field; for then start the study of the rights of taxpayers, create a small guide support to them.

## ÍNDICE

Introducción.....	1
1. Breve Relato de la Historia Tributaria en el Ecuador.....	3
1.1 Principales Acontecimientos.....	7
2. Política Fiscal Ecuatoriana.....	14
2.1 Principios Fundamentales .....	17
2.2. Características Relevantes.....	22
2.3. Comparación con otras Políticas Fiscales en Latinoamérica..	26
3. Relación Tributaria y Sujetos Intervinientes .....	32
3.1 Definición de la Relación Tributaria.....	36
3.2. Aspectos principales de la Relación Tributaria.....	39
3.3. Sujeto activo de la Relación Tributaria: entes acreedores de tributos.....	46
3.4. Sujeto pasivo de la Relación Tributaria.....	47
4. Del Ilícito.....	53
4.1. Definición.....	54
4.2. Configuración del Ilícito en materia tributaria.....	60
4.3. Características del Ilícito en la Ley de Equidad Tributaria: Compatibilidad o incompatibilidad con el marco constitucional y doctrinal.....	82

5. Análisis de la Ley de Equidad Tributaria .....	89
5.1. Novedades en las reformas tributarias establecidas .....	93
5.2. Críticas a las reformas en la Ley de Régimen Tributario Interno: Trascendencia y efectos económicos, políticos y sociales .....	110
5.3. Principales Derechos del Contribuyente .....	121
5.4. Guía de Apoyo al Contribuyente .....	128
6. Conclusiones y Recomendaciones .....	135
6.1 Conclusiones .....	135
6.2 Recomendaciones .....	141
Bibliografía .....	146
Anexos .....	150

## INTRODUCCIÓN

Con el gobierno de Rafael Correa se adivoraban muchos cambios en la estructura política, económica y social ecuatoriana. Los matices socialistas del nuevo líder ecuatoriano eran innegables, así como indiscutibles eran sus propósitos de que se cree una nueva Constitución. Una vez establecido en el poder, no tardó en emitir el primer decreto de su mandato por el cual se convocaba a una consulta popular para que el “pueblo ecuatoriano” decidiera si se llamaba a elecciones populares que permitieran elegir democráticamente a los integrantes de una Asamblea Constituyente con “plenos poderes” para el desarrollo de una nueva Constitución. Como ya sabemos, el asunto de los “plenos poderes” fue completamente tergiversado por los constituyentes (que por cierto cuentan con una mayoría absoluta del bloque del partido de gobierno: Alianza País; siendo el presidente de la Asamblea uno de los colaboradores más cercanos a Rafael Correa) quienes no demoraron en cesar al Congreso Nacional, atribuyéndose sus funciones indefinidamente.

Una vez realizados estos cambios trascendentales mediante los cuales la Asamblea Constituyente, establecida en Montecristi, afirmaba los “plenos poderes” a los cuales se sentía merecedora por la aprobación supuesta del pueblo ecuatoriano al entregárselos; emitió como “Mandato Constituyente N° 1” la conocida “Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador”, mediante la que se realizaban fundamentales cambios en la estructura tributaria nacional.

Estas reformas, la mayoría radicales, no solo en el campo tributario, sino en el aspecto penal tributario fueron aprobadas de la noche a la mañana, sin un estudio concienzudo previo que permitiese analizar con mayor detalle la factibilidad, no solo práctica sino jurídica ante todo, de dichos cambios.

Es en este punto que surge la inquietud que motiva la realización del presente trabajo de grado, ya que es importante un análisis minucioso del ilícito tributario



contemplado en la Ley de Equidad Tributaria y los cambios generados por esta; no solo porque afecta en muchos aspectos la normativa jurídica y los principios tributarios existentes, sino porque puede llegar a lesionar al contribuyente, sujeto esencial de la relación jurídica tributaria, al cual el Estado debe proteger como ente portador, no solo de obligaciones, sino también de derechos.

La realización de este trabajo pretende, como punto esencial, desarrollar un panorama claro para el contribuyente, como sujeto directamente afectado por las reformas en cuestión; así como establecer las fortalezas y debilidades de esta ley sobre un tema tan trascendental, pero que lamentablemente se la realizó al apuro sin la prudente preparación y estudio, que un proyecto como este debía tener.



## CAPITULO I

### I.- Breve Relato de la Historia Tributaria ecuatoriana

La historia tributaria ecuatoriana contemporánea no demuestra grandes cambios sino hasta la creación del Tribunal Fiscal, en 1959 mediante Decreto Ley de Emergencia 10, publicado en el Registro Oficial 847, de 19 de junio<sup>1</sup>, que fue el primer Tribunal Contencioso Administrativo y Fiscal que funcionó efectivamente; y que tenía dentro de sus atribuciones la resolución de litigios entre los particulares y la administración en general, es decir no se ocupaba exclusivamente de los conflictos en materia tributaria.

La Constitución de 1967 mantuvo ese Tribunal y creó otro, con el nombre de Tribunal Contencioso Administrativo<sup>2</sup>, siendo en este punto donde se le atribuye al Tribunal Fiscal la competencia exclusiva para la resolución de conflictos en materia tributaria.

Sin embargo, vale que recordemos como se desarrolló la Administración Tributaria en los albores de la república ecuatoriana y como fue evolucionando con los años, motivo por el cual hemos dispuesto un breve relato para conocer como se daba la Administración Fiscal en los siglos XIX y XX de nuestra era.

Es lógico e innegable el legado administrativo español que heredamos tras el fin de la época colonial y la formación de la Gran Colombia y que mantuvimos tras el nacimiento del estado ecuatoriano en 1830.

---

<sup>1</sup> Registro Oficial N° 847 de 19 de Junio de 1959

<sup>2</sup> TOSCANO SORIA LUIS, "Procedimientos Administrativos y Contencioso en Materia Tributaria". Pudeleco Editores S.A. Quito-2006. Pag.9

Al respecto, cabe resaltar lo expuesto por Efraín Pérez en su monografía escrita para el libro de homenaje al Dr. Juan Larrea Holguín, "*La Administración Pública ecuatoriana en el siglo XX*"<sup>3</sup> en el que menciona:

*El Congreso Constituyente de 1830 que estableció el Estado del Ecuador y dictó su primera Ley Fundamental se remite a la legislación colombiana de 1825 para la organización administrativa. Cabe señalar que esta organización administrativa se recorta con igual perfil que la española de aquella época. En efecto, a fines del siglo XIX la Administración Pública española se componía de los siguientes ministerios: Estado, Gracia y justicia, Guerra, Hacienda, Marina, Gobernación, Fomento y Ultramar.*

Es así que la Constitución de 1830 establece un ministerio encargado de dos secciones: el gobierno del interior y exterior y de hacienda, el mismo que se encontraba dentro del "Poder Ejecutivo" y debía asistir al Jefe de Estado. En 1831 estas secciones son separadas provisionalmente en dos ministerios diferentes, mediante decreto; sin embargo la Constitución de 1935 contempla tres ministros secretarios de Estado: Hacienda, Interior y relaciones exteriores y, Guerra y Marina.

La hacienda pública ha sido desde siempre de particular interés puesto que trata las fuentes de los ingresos estatales.

*La Constitución de 1830 atribuye a una contaduría general atribuciones para revisar las cuentas de las contadurías departamentales, conforme la ley especial de la materia. La Ley Orgánica de Hacienda de 1830 establece tesorerías departamentales y una junta de hacienda. Asimismo, conforme al mandato constitucional conforma la Contaduría General y las contadurías departamentales. Las sanciones impuestas a las contadurías departamentales son conocidas por el Ministerio de Hacienda<sup>4</sup>.*

---

<sup>3</sup> PÉREZ EFRAÍN, "*La Administración Pública Ecuatoriana en el siglo XX*", monografía para el libro en homenaje al Dr. Juan Larrea Holguín, pg. 3.

<sup>4</sup> BORJA Y BORJA, RAMIRO. "*Informe sobre la codificación de la Ley Orgánica de Hacienda*", en Boletín Jurídico. Órgano de la Comisión Legislativa. T. II. Editorial Santo Domingo. Quito, 1960. pp. 251-494

Esta Contaduría General pasó a denominarse Tribunal de Cuentas en la Ley Orgánica de Hacienda de 1843 que es lo que actualmente conocemos como la Contraloría General del Estado.

En el siglo XX la obtención y manejo de los ingresos estatales siguen siendo de gran interés para la Administración Pública y esto se ve reflejado en las principales fuentes de su normativa que continúan siendo la Constitución, la Ley de Hacienda (que posteriormente sería el Código Orgánico Tributario acompañado de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno) y la Ley de Régimen Administrativo (sustituida por la Ley Orgánica de Administración Financiera y Control a mediados de los setenta y por el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva).

A lo largo del siglo XX se observa una nueva dispersión de los órganos administrativos y asignatarios de tributos, ya que de acuerdo al criterio de Efraín Pérez, *"esto es una tendencia cíclica de la administración pública ecuatoriana de dispersión y centralización sucesiva de entes y recursos"*<sup>5</sup>.

Con la revolución juliana el Estado empieza a tomar control de ciertos aspectos que hasta entonces no estaban dentro de la órbita gubernamental. Así el sociólogo Pareja Diezcanseco<sup>6</sup> señala que en el gobierno de Ayora resaltan la ley Orgánica y Arancelaria de Aduanas, de Hacienda, Montepío Civil, Impuesto a las Herencias; todo esto en el campo fiscal.

Como consecuencia del estudio de la misión Kemmerer sobre la situación monetaria, se da al sucre una paridad reajustada a la realidad (S/. 5=\$1) lo cual produjo al gobierno de entonces gran utilidad que incrementó la obra pública pero a la vez la burocracia y ocasionó un excesivo gasto fiscal agravado con nuevas

---

<sup>5</sup> PÉREZ EFRAÍN, "La Administración Pública Ecuatoriana en el siglo XX", monografía para el libro en homenaje al Dr. Juan Larrea Holguín, pg. 3.

<sup>6</sup> PAREJA DIEZCANSECO, ALFREDO. "Los gobiernos de la plutocracia y las nuevas ideas". En: *Historia del Ecuador*. V. 7. Salvat. Quito, 1982. p. 66.



tributaciones. De esta manera volvimos a los caminos de la inflación motivada por una equivocada política de enriquecimiento gubernamental que llevó al empobrecimiento general debido al aumento del gasto público y el alza de los precios.

En esta etapa histórica de modernización del Estado ecuatoriano se suprimieron los “estancos” particulares (monopolios locales o regionales), se dio la centralización de las rentas públicas y la creación del Banco Central y la Superintendencia de Bancos.

La Asamblea de 1929 estableció el principio de “la función social de la propiedad” (que se mantiene hasta la Constitución del 2008 y que motivó las más variadas críticas sobretodo en los últimos años).

A mediados del siglo XX el papel de fomento del Estado se complementa con la planificación con el fin de estimular y orientar las actividades productivas, orientar el gasto público y las inversiones estatales. De esta manera surgen leyes y ministerios que otorgan estímulos principalmente tributarios.

En 1963 se expidió el Código Fiscal y el Código Tributario en 1975, el mismo que con reformas rige hasta la fecha y que ha regulado los recursos y procedimientos que pueden interponerse por los administrados ante los actos de la Administración Tributaria tanto en vía administrativa como contenciosa.

El 22 de diciembre de 1989 se publica en el Registro Oficial N°341 la Ley de Régimen Tributario Interno que derogó la Ley de Impuesto a la Renta, la Ley de Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Impuesto a las Herencias, Legados y Donaciones<sup>7</sup>; con el fin de racionalizar la tributación. Esta ley, sin embargo ha sido también reformada innumerables veces así como su reglamento de aplicación.

---

<sup>7</sup> Registro Oficial N° 341 del 22 de diciembre de 1989

## I.I. Principales acontecimientos

Los principales acontecimientos que marcan la legislación tributaria actual son sin lugar a dudas, cronológicamente los siguientes:

- El Decreto Ley de Emergencia 10 que crea el Tribunal Fiscal en 1959.
- La expedición del Código Fiscal en 1963.
- La expedición del Código Tributario en 1975.
- La expedición de la Ley de Régimen Tributario Interno en 1989.
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador en 2007.

Sin embargo, los cuerpos legales en mención han sufrido modificaciones, igualmente importantes, que vale la pena mencionar.

La creación del Tribunal Fiscal, mediante el Decreto Ley de Emergencia 10, fue el primer Tribunal Contencioso que efectivamente funcionó en nuestro país; mas no era un Tribunal exclusivo para la materia tributaria, sino que tenía competencia para conocer los conflictos con la Administración en general. Este Tribunal se mantuvo pero la Constitución de 1967 creó el Tribunal Contencioso Administrativo, reconociéndole a este la competencia para decidir las cuestiones contencioso-administrativas y al Tribunal Fiscal la competencia para los litigios contencioso-tributarios. La Ley de Jurisdicción Contencioso Administrativo se expide en 1968.

La reforma a la Constitución en 1992<sup>8</sup> integra estos tribunales en la Función Judicial como Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo y su vez establece la casación en ambas materias, a cargo de salas especializadas de la Corte Suprema de Justicia (actual Corte Nacional de Justicia); así esta jurisdicción pasa a la función judicial, tras haberse ubicado siempre en la función ejecutiva.

---

<sup>8</sup> PÉREZ EFRAÍN, *“La Administración Pública Ecuatoriana en el siglo XX”*, monografía para el libro en homenaje al Dr. Juan Larrea Holguín Y TOSCANO SORIA, LUIS. “Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria”. Pudeleco Editores S.A. Quito-2006

De acuerdo a *Salvador Villagra Mafiodo*<sup>9</sup> en lo expuesto en el foro sobre los Principios de Derecho Administrativo en Asunción en 1981, es una tendencia sudamericana la inmersión de las competencias contencioso administrativas y contencioso tributarias en la función judicial, en contraste con Europa donde por lo general continúan formando parte de la función ejecutiva.

El Código Fiscal fue expedido en diciembre de 1963 con un contenido innovador, que buscaba unificar la materia sustantiva tributaria y los procedimientos tributarios en un solo cuerpo legal, que marcara las pautas para la regulación de la relación jurídica tributaria; ya que desde entonces el campo tributario nacional exigía

*la existencia de una legislación de fácil y claro entendimiento, secundada por normas reglamentarias que permitan su debida aplicación en beneficio de los sujetos de dicha relación. Con la expedición del Código Fiscal se establecieron las normas generales del derecho material tributario y las referentes a procedimientos administrativos sobre el reclamo y el recurso de apelación, designación de las autoridades competentes para conocerlos y resolverlos y procedimientos de ejecución de los créditos tributarios mediante la acción coactiva, concluyendo con las disposiciones sobre la acción contencioso tributaria ante el órgano jurisdiccional especializado.*<sup>10</sup>

Sin embargo, a pesar de la existencia de dicho Código, las materias no estaban debidamente estructuradas dentro del mismo, por un lado; y por el otro, nuevas vertientes, tendencias y fuentes de información en el campo tributario surgían a nivel internacional, lo que hacía insuficiente dicho cuerpo legal para abastecer las exigencias y necesidades existentes en el ámbito nacional.

---

<sup>9</sup> VILLAGRA MAFIODO, SALVADOR. *Principios de Derecho Administrativo*. El Foro. Asunción, 1981: "El sistema de justicia administrativa dentro del Poder Judicial nos viene del Derecho constitucional de los Estados Unidos de América". pp. 5 y 6, pie de página.

<sup>10</sup> TOSCANO SORIA, LUIS. "Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria". Pudeleco Editores S.A. Quito-2006. Pag.9



Es así que en diciembre de 1975 se expide el Código Tributario vigente en sustitución del Código Fiscal<sup>11</sup>, el mismo que contiene el procedimiento tributario en sede administrativa y en sede judicial y donde se regulaba en un inicio el funcionamiento del Tribunal Fiscal.

El cuerpo legal en mención a decir del Dr. Toscano Soria *"ha regulado con minuciosidad y acierto los recursos y procedimientos que los administrados pueden hacer valer frente a las actuaciones de las administraciones tributarias acudiendo a las vías administrativa y contenciosa"*<sup>12</sup>

Este Código tuvo entre sus bases el Código Fiscal de 1963 y el Código Modelo para América Latina desarrollado por la OEA y el BID y fue preparado por Rubens Gomes de Sousa, Carlos M. Giuliani Fonrouge y Ramón Valdés Costa; y en este las materias tributarias fueron separadas y estructuradas en los cuatro libros que componen el cuerpo legal.

Dentro de las figuras innovadoras de este código podemos mencionar: el *recurso de reposición*<sup>13</sup>, el *recurso de revisión*<sup>14</sup>, el *recurso de casación*<sup>15</sup>.

Mas, debemos resaltar que desde la expedición del Código Tributario se han producido una serie de reformas en busca de una coherencia legal con los

---

<sup>11</sup> TOSCANO SORIA, LUIS. "Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria". Pudeleco Editores S.A. Quito-2006

<sup>12</sup> Toscano Soria, Luis. "Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria". Pudeleco Editores S.A. Quito-2006. Pag.8

<sup>13</sup> El recurso de reposición es aquel que se plantea ante la misma autoridad administrativa que emitió la resolución de un reclamo administrativo y que fue eliminada posteriormente, bajo la posible consideración de que constituía un recurso innecesario el conocerse ya el criterio del administrador cuyo pronunciamiento puede ser impugnado ante la autoridad jurisdiccional.

<sup>14</sup> El recurso de revisión se plantea ante la misma autoridad administrativa que emitió el acto y se sustenta en el principio de auto control de la legalidad de la administración sobre sus propios actos, en los casos específicos con las respectivas causales.

<sup>15</sup> En un inicio el recurso de casación estaba contemplado dentro del Código Tributario en el título III del libro tercero donde constaban las normas del procedimiento contencioso en materia tributaria; sin embargo con la Ley de Casación y la creación de las salas especializadas de la Corte Suprema de Justicia (hoy Corte Nacional de Justicia) como tribunales de casación, dichas disposiciones fueron eliminadas del Código Tributario.

cambios y las necesidades sociales que surgen con el paso del tiempo; entre las que podemos destacar: el *silencio administrativo positivo*<sup>16</sup>, la *posibilidad de impugnación directa de los actos administrativos ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal*<sup>17</sup>, la *derogatoria del Procedimiento Penal Tributario*<sup>18</sup>.

Sin embargo debemos reconocer que a pesar de la existencia de estos procedimientos y recursos, no siempre se hacen efectivos en la práctica ya que la burocracia y su lentitud muchas veces retardan o impide la aplicación de los mismos.

Pero a criterio del Dr. Toscano Soria

*en el Código Tributario se establecieron las normas indispensables sobre procedimientos administrativos y contenciosos, encaminados a garantizar el derecho de defensa de los sujetos pasivos tributarios y el ejercicio de las facultades de las administraciones tributarias dentro del marco legal con el fin de garantizar el cumplimiento de los fines asignados a los tributos.*<sup>19</sup>

Los años sesenta estuvieron marcados en la historia tributaria ecuatoriana por las iniciativas para lograr un cambio en la estructura impositiva del país, es así que *“entre 1964 y 1965 se eliminaron 1215 impuestos que obstruían sobre todo la movilización de productos entre provincias y cantones”*<sup>20</sup>

---

<sup>16</sup> Se introduce en el año de 1995 y constituye la aceptación tácita del silencio administrativo, en lugar de la presunción negativa tácita que se estableció en un inicio. A falta de pronunciamiento de la administración tributaria dentro de los ciento veinte días hábiles tras la interposición del reclamo se entiende como aceptada o positivo el silencio en beneficio del administrado. El silencio administrativo positivo tuvo como antecedente la Ley de Modernización del Estado.

<sup>17</sup> Mediante esta reforma no es necesario agotar la vía administrativa para impugnar un acto de la administración tributaria en vía contenciosa, como sucedía anteriormente. Esta reforma tuvo su antecedente en la Ley de Modernización del Estado y permite acudir directamente ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal para la impugnación de los actos administrativos.

<sup>18</sup> El procedimiento penal tributario en un inicio se estableció en el Título III del libro IV, sin embargo, el procedimiento de juzgamiento y sanción de los delitos tributarios se sometió posteriormente al nuevo Código de Procedimiento Penal.

<sup>19</sup> Toscano Soria, Luis. “Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria”. Pudeleco Editores S.A. Quito-2006. Pag.10

<sup>20</sup> <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/reforma-tributaria-155214-155214.html>



Hacia finales de los años ochenta se discutía una reforma tributaria encaminada a crear de una vez por todas un sistema claro y fácilmente aplicable para que los contribuyentes pudiesen cumplir cabalmente sus obligaciones tributarias; ya que, hasta entonces, las normas tributarias aún estaban dispersas en diversos cuerpos legales, donde se contradecían unas con otras y causaban problemas por su distinta jerarquía, lo cual inevitablemente complicaba la declaración de los impuestos por parte del sujeto pasivo; puesto que a pesar de la existencia de un cuerpo legal que contenía la materia tributaria sustantiva, era un imperativo contar con una ley que expusiera claramente los tributos, forma y tiempo a ser pagados y los sujetos obligados a hacerlo.

Es así que el 22 de diciembre de 1989 se publica en el Registro Oficial N° 341 la Ley de Régimen Tributario Interno, que derogó la Ley de Impuesto a la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Impuestos a las Herencias; en un afán por racionalizar la tributación nacional, mas este esfuerzo podemos decir que ha sido vano; ya que se han introducido un sinnúmero de reformas desde la expedición de la Ley en cuestión, lo cual resta seguridad jurídica y estabilidad en materia tributaria.

Para tener una idea aproximada de cuantas modificaciones ha sufrido este cuerpo legal podemos mencionar que en los diez años subsiguientes a su promulgación ya contaba con 27 reformas y 9 a su Reglamento: ciertos Artículos han sido reformados dos veces en un mismo año (por ejemplo aquel que regulaba las deducciones especiales de las que podían beneficiarse las compañías cuando realizaban nuevas inversiones o donaciones), la tarifa del impuesto a la renta para las sociedades varió casi todos los años desde 1997<sup>21</sup>; este tipo de cambios provocan un ambiente de inestabilidad y falta de seguridad jurídica que impiden el desarrollo nacional por medio de la inversión, sea nacional o extranjera.

---

<sup>21</sup> Datos obtenidos de la página web <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/reforma-tributaria-155214-155214.html>

Los factores ya mencionados sumados a la inestabilidad política, la falta de estructuración, el déficit educacional y la falta de información por parte de la Administración Tributaria y de conocimiento por el lado del sujeto pasivo han provocado que las declaraciones tributarias sean caóticas, e ineficaces las actuaciones del fisco al momento de la recaudación de tributos; y más aún se detiene el desarrollo del país por cuanto las normas en la materia no son lo suficientemente sólidas y estructuradas.

En el año de 1998, se crea el Servicio de Rentas Internas (SRI) en sustitución de la Dirección General de Rentas, un ente *“autónomo con personería jurídica, de derecho publico con patrimonio y fondos propios, jurisdiccional nacional y sede principal en la ciudad de Quito [...] y su autonomía concierne a los ordenes administrativo, financiero y operativo”*<sup>22</sup>.

Con esto se busca reformar la estructura institucional administrativa y ser más eficientes al momento de la recaudación, frenando la evasión y la corrupción, en busca de aumentar los ingresos que por concepto de tributos recibe el Estado ecuatoriano.

Este ente administrativo había sido hasta inicios del 2007 ineficaz en su objetivo de frenar la evasión. Grandes escándalos se suscitaron entre el año 2007 y 2008 por cuanto personajes reconocidos a nivel nacional fueron públicamente acusados de evadir tributos durante años y hacer declaraciones irrisorias en comparación al monto de sus activos, ingresos y rentas.

Muchos de estos escándalos involucraban también a sociedades comerciales tras las que, a decir de los funcionarios del SRI, se escudaban grandes empresarios que buscaban evadir, a como de lugar, sus obligaciones tributarias con el Estado, haciendo declaraciones que no reflejaban la real situación financiera y económica de las mismas.

---

<sup>22</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Ley 41, Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997

En el año 2007 el gobierno del presidente Rafael Correa promueve mediante la Asamblea Constituyente una nueva reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno, esta vez con contenido trascendental y profundas innovaciones que involucraban aumento de los impuestos, nuevos bienes y servicios gravados del Impuesto al valor agregado (IVA), del Impuesto a la Renta o del Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), para ciertos productos o servicios considerados de lujo tales como los teléfonos celulares, cigarrillos, perfumes, bebidas alcohólicas y energizantes, autos, membresías a clubes, aumento a los impuestos a las herencias legados y donaciones, entre otros; así como la creación de nuevos tributos a las importaciones y a la salida de capitales al extranjero.

El fin de estas reformas era una "redistribución de la riqueza" y que quienes más rentas, ingresos, bienes o capacidad de consumo tenían tributen más en pro de aumentar la recaudación y enriquecer las arcas fiscales para de esta manera poder invertir en proyectos sociales que beneficien a los menos favorecidos de la nación. Sin embargo más adelante analizaremos con mayor detenimiento estas reformas y sus motivos para poder llegar a una conclusión más exacta del beneficio real o potencial de las mismas.

## CAPITULO II

### II.- Política Fiscal Ecuatoriana

A pesar de todos los intentos por mejorar la tributación ecuatoriana, la evasión ha sido una constante dentro del panorama económico nacional y las reformas que han buscado desarrollar y estimular el sistema económico, social y productivo han sido hasta el momento fallidas puesto que nos encontramos nuevamente con altos índices inflacionarios que detienen el progreso del país.

La eficacia de una buena política fiscal se ve reflejada, hasta cierto punto, en la presión fiscal que no es otra cosa que el *"efecto que produce el sistema impositivo de un estado sobre su economía y la de los ciudadanos. Deriva de la relación entre los ingresos fiscales del país, incluidas las cotizaciones a la Seguridad Social, y la renta nacional del mismo"*<sup>23</sup>; o para otros la *"relación entre los ingresos tributarios totales de un país, incluidas las cotizaciones a la seguridad social, y la renta nacional del mismo. Las últimas teorías y la experiencia reciente indican que una elevada presión fiscal es nociva para el crecimiento económico de un país"*<sup>24</sup>.

En el caso ecuatoriano podemos establecer que la presión fiscal es:

*el cociente de los ingresos tributarios en relación al PIB. El output de esta razón es un indicador típico del peso de los impuestos en la economía. Para tales efectos tomamos, el desglose de "IMPUESTOS" según el Catálogo Presupuestario de Ingresos y Gastos para Sector Público. El numerador es el total neto de recaudaciones del Servicio de Rentas Internas consolidado (en coordinación con la Corporación Aduanera Ecuatoriana) a nivel nacional. El denominador el crecimiento de la producción agregada medido en términos del producto interno bruto en dólares corrientes. la recaudación tributaria por el producto interno bruto (recaudación tributaria/PIB)<sup>25</sup>.*

<sup>23</sup> [http://www.sapiens.com/castellano/glosario.nsf/Fiscalidad/Presi%C3%B3n\\_fiscal](http://www.sapiens.com/castellano/glosario.nsf/Fiscalidad/Presi%C3%B3n_fiscal)

<sup>24</sup> <http://www.definicionlegal.com/definicionde/Presionfiscal.htm>

<sup>25</sup> <http://www.ecuadorlibre.com/images/pdf/EE3.pdf>



Dicho en otras palabras, la presión fiscal es un indicador de esfuerzo fiscal utilizado para analizar la fiscalidad del país, cuyo valor resulta de dividir los ingresos por la recaudación tributaria (sea de impuestos directos<sup>26</sup> o indirectos<sup>27</sup>) para el producto interno bruto dentro de un determinado período (recaudación tributaria/PIB). De esta manera este indicador refleja el porcentaje de los recursos que se obtiene por temas impositivos.

De lo expuesto podemos diferir de los conceptos brindados por cuanto, en nuestra realidad nacional, no se incluyen, para el cálculo de la presión fiscal, los rubros concernientes a la seguridad social.

En el caso ecuatoriano, dicho por el Director del Servicio de Rentas Internas, la presión fiscal refleja uno de los índices más bajos de Latinoamérica con apenas un 11.9%<sup>28</sup>.

A decir del Director del ente recaudador ecuatoriano esto se debe a los altos niveles de evasión existentes en el país y a los pocos impuestos a cuyo pago estamos obligados los ecuatorianos, y que este es un factor negativo ya que las naciones alrededor del mundo son prósperas gracias al cobro de los tributos.

Sin embargo, no todas estas aseveraciones son correctas, ya que si bien no es errado afirmar que en Ecuador existen altos índices de evasión fiscal; es poco acertado decir que nuestro país es uno de los que menos impuestos paga, puesto que no se están considerando en los ingresos tributarios ni las tasas ni las contribuciones a las que estamos obligados los ecuatorianos.

---

<sup>26</sup> son aquellos que recaen sobre la renta, riqueza, propiedad de los individuos y las sociedades; como ejemplo tenemos el impuesto a la renta

<sup>27</sup> son aquellos que recaen sobre determinada transacción económica, sobre las ventas, sobre consumos específicos, sobre el valor añadido y los derechos de aduana; ejemplo de los cuales tenemos el I.V.A.

<sup>28</sup> Datos obtenidos del Servicio de Rentas Internas a marzo de 2009

Lo que ocasiona que *“cumplir con las leyes tributarias implica pagar 8 impuestos, consumiendo en promedio 600 horas y 35,3% de las ganancias del ciudadano común (todo esto sin contar con los impuestos de los gobiernos seccionales), (...). Más de un tercio del fruto del trabajo de los ecuatorianos va al bolsillo del Estado”*

<sup>29</sup>

La creencia que en Ecuador tenemos una baja carga fiscal (dicho por el Banco Interamericano de Desarrollo y el Banco Mundial), al considerar los ingresos tributarios como porcentaje del producto interno bruto (PIB), se debe a que este indicador lamentablemente se presta para errores ya que no se incluyen en la recaudación tributaria ciertos rubros como los correspondientes a la seguridad social, el 15% de reparto de las utilidades anuales entre los trabajadores, entre otros; y por otro lado el componente del PIB se ve inflado por los gastos gubernamentales, sin diferenciar entre estos el gasto burocrático, inútil, despilfarrador o corrupto de aquel destinado a las obras e inversiones sociales.

En este punto, vale aclarar que si bien no es satisfactoria una presión fiscal baja, tampoco lo es una excesivamente alta, ya que podría reflejar una extenuante política tributaria de un Estado demasiado proteccionista e intromisor en las actividades económicas y productivas, y que oprime a sus habitantes con una carga tributaria demasiado elevada.

Por otro lado, hay que tener presente que la presión fiscal demuestra el porcentaje que la recaudación de impuestos ocupa dentro de la economía nacional; sin embargo no determina la calidad y productividad de la obra pública; dicho de otro modo dos países con el mismo porcentaje en el indicador de esfuerzo fiscal, pueden diferir mucho en su nivel de desarrollo.

La ineficiente política fiscal nacional ha ocasionado la existencia de muchos impuestos y altas tasas contributivas lo que ha acarreado la falta de crecimiento de la producción local y ha frenado notablemente la inversión extranjera, debido a

---

<sup>29</sup> Calderón Gabriela, Rebelión Fiscal, Artículo publicado en Diario El Universo, 27 de diciembre de 2007.

que el exceso de impuestos, lógicamente, logra que la actividad productiva sea poco competitiva, *“pues le resta al sector privado los recursos para capitalizarse, contratar más trabajadores, adquirir mejores tecnologías y paulatinamente aumentar la producción de bienes y servicios”*<sup>30</sup>.

A más de lo expuesto, no solo se trata del número de impuestos existentes y la proporción de pago, sino que se ha creado un sinnúmero de trámites y requisitos para el efectivo cumplimiento de la obligación tributaria, lo cual resta agilidad y genera mayores costos, razón que obviamente desmotiva a los contribuyentes en general, ya sean estas personas naturales o jurídicas.

Sin embargo, se debe reconocer que no es fácil la tarea del gobierno de escoger las políticas tributarias correctas que logren el cometido de aumentar los ingresos fiscales que permitan financiar sus obligaciones básicas, sin que esto obstaculice la libertad y el desarrollo económico. Existe la tendencia a creer que una mayor carga tributaria trae como consecuencia un aumento en los niveles recaudación y por ende una mejora de los servicios, sobre todo sociales, responsabilidad del gobierno; lo cual se analizará más adelante para una mejor conclusión al respecto.

## **II.1.- Principios Fundamentales**

La actual política fiscal ecuatoriana tiene como eje fundamental el principio de la *“redistribución de la riqueza”*, que es una corriente motivada en Latinoamérica por los gobiernos de tinte socialista como Venezuela, Bolivia, Ecuador, entre otros; mediante el cual se busca disminuir los elevados niveles de desigualdad económica dentro de la población, ya que en estos países existe un alto porcentaje de la población que se desarrolla en la pobreza extrema, mientras un porcentaje menor goza de riqueza y la gran mayoría pertenecen a la clase media.

---

<sup>30</sup> <http://www.observatoriofiscal.org>, *Reforma Tributaria: Libertad y Prosperidad*, Artículo escrito por Villacreses León Roberto, 2 de Julio de 2007



Este principio se ve reflejado en el Capítulo Cuarto, referente a la Soberanía Económica, en la Sección Segunda que trata específicamente de la Política Fiscal, el Art. 285 numeral 2 de la Constitución de la República que expresamente señala que *“La política fiscal tendrá como objetivos específicos:(...)2. La redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados”*<sup>31</sup>.

Esto se aprecia en los llamados *“Impuestos progresivos”*<sup>32</sup>, que trata de transferir la riqueza de los que más tienen a los que son menos beneficiados económicamente hablando; sin embargo este tipo de impuestos mas bien pareciera que reducen la producción y los ingresos, debido a que promueven la escasa producción y la ineficiencia por cuanto mientras más altos sean las utilidades, más altos serán los impuestos y de esta manera se disminuye la capacidad de reinversión para las compañías y de ahorro para las personas naturales.

Al respecto el colombiano Andrés Mejía Vernaug sostiene que:

*Una carga impositiva demasiada elevada se convierte en un tremendo obstáculo para la lucha contra la pobreza, pues dificulta el desarrollo de las actividades privadas, y en realidad ningún país ha salido de la pobreza mediante políticas redistributivas basadas en un alto nivel de impuestos*<sup>33</sup>.

Otro principio presente en la Constitución ecuatoriana es *“la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables”*<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> Constitución Política de la República del Ecuador, actualizada a marzo de 2009

<sup>32</sup> aquellos en que la tasa del tributo aumenta o disminuye de acuerdo al monto de la base imponible. Como ejemplo tenemos el impuesto a las herencias, que con la nueva Ley de Equidad Tributaria pasó a ser progresivo, alcanzando hasta el 35% del valor de la herencia.

<sup>33</sup> [www.libertadyprogreso.net](http://www.libertadyprogreso.net)

<sup>34</sup> Constitución Política de la República del Ecuador, Capítulo cuarto, sección segunda, Artículo 285, numeral 3, actualizada a marzo de 2009.



Al respecto, hay dudas sobre el cumplimiento de este “objetivo”, por cuanto en la práctica el gobierno actual mediante las últimas reformas tributarias, no ha hecho sino desmotivar la actividad productiva gracias a la cantidad de impuestos y la proliferación de los impuestos progresivos, tales como el impuesto a la renta, el impuesto a las herencias, legados y donaciones, el impuesto a los consumos especiales y el impuesto sobre la propiedad de los vehículos motorizados.

El Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) para un inversionista extranjero constituye un nuevo costo que debe estimar al momento de pensar en realizar alguna actividad económica dentro del país, ya que aunque el principal del SRI ha afirmado que quienes tengan colocaciones en el exterior y quieran traerlas al país solo deberán pagar los impuestos en el país donde se encuentran estos recursos, debemos cuestionar que sucederá cuando dicho inversionista quiera girar dinero fruto de su trabajo en Ecuador a su familia o inyectar más capital a sus negocios en el extranjero, precisamente este dinero será gravado con el 1% que es la tarifa del ISD.

A pesar que este impuesto tiene el objetivo de evitar la salida de capital nacional al exterior, hay que reconocer que, si bien eventualmente lograrán su cometido de evitar la salida de divisas, a su vez ocasionaran una incipiente inyección de fondos proveniente de la inversión extranjera.

La excesiva intromisión del Estado en la economía ha desmotivado la producción de bienes y servicios a nivel local, por cuanto impide que se generen nuevas empresas, que son las que a la larga promueven la oferta laboral; lo cual en última instancia termina afectando a quienes se pretende favorecer con la “redistribución de la riqueza”, ya que con los gravámenes excesivos se limita la capacidad de inversión y la rentabilidad para repartir, de tal manera que se frena la oferta laboral y aumenta el desempleo.

La Ley de Equidad Tributaria refleja una de las transformaciones más profundas que en esta materia ha tenido el Ecuador. Los partidarios de este cambio sostienen que esta Ley promueve la producción y la generación de empleo en tanto reconoce el gasto por el incremento de la nómina de personal (por cada dólar utilizado en contratación de personal, se otorga un dólar adicional para la deducción del IR), más aún cuando se trata de trabajadores con algún tipo de discapacidad (en este caso hablamos de USD 1.5 adicional de deducción), siempre y cuando se brinde estabilidad laboral y se afilie al Seguro Social a las nuevas contrataciones<sup>35</sup>.

Sin embargo, a pesar de que se incentive de esta manera la generación de plazas de trabajo y la contratación laboral, se frena la producción y la inversión (o reinversión); ya que con las altas cargas impositivas a las que están obligados los empresarios o patronos y el aumento de la inflación se ocasiona que aumenten los costos de producción, se limite la capacidad de reinversión y principalmente que se reduzca no solo el ahorro del inversionista sino también el consumo de la población.

De esta manera, se terminará por debilitar al sector privado como motor de la economía nacional.

El fisco ecuatoriano, supuestamente, busca aumentar la presión tributaria, mediante el combate a la evasión, mas no como resultado de más impuestos; pero es de cuestionarse cómo pretenden lograr su cometido si lo óptimo para fomentar una cultura tributaria dentro de una población tradicionalmente evasora es promover la confianza en el sistema, en la buena utilización de los impuestos en obras y mejoras que favorezcan a la ciudadanía en general, educar y acercar al contribuyente con el Servicio de Rentas Internas; empero a más de los asfixiantes tributos, la nueva reforma dificulta los trámites, como ejemplo tenemos que el

---

<sup>35</sup>.IMPUESTOS LAS CLAVES DE LA NUEVA REFORMA TRIBUTARIA, Suplemento de Diario El Comercio, publicado el 9 de enero de 2008, p.g. 4

reclamo para el pago en exceso o indebido de impuestos debe ser comprobado por el contribuyente inconforme, so pena de ser sancionado por un valor equivalente al doble de lo reclamado, debe contar además con el auspicio de un profesional del derecho para ser representado legalmente ante la autoridad tributaria, a más de esto hay que considerar el hecho de que un acto de determinación del SRI ocasiona un 20% de impuesto adicional sobre lo determinado.

Por otro lado, las reformas otorgan a la Administración Tributaria la facultad de sancionar o pedir sanciones para los contribuyentes evasores o atrasados en el cumplimiento de sus obligaciones; dichas sanciones se basan en la presunción de culpabilidad del sujeto pasivo, debido a que lo obligan a caucionar el 10% de la obligación tributaria en discusión para poder presentar su demanda.

Incluyen la reclusión menor ordinaria para los delitos tributarios que no puede ser reemplazada con una pena pecuniaria y/o el pago de la obligación incumplida, lo que va contra lo establecido en la Constitución Política, Capítulo Sexto, referente a los Derechos de Libertad, en su art. 66, numeral 29, literal c, que reza: “Se reconoce y garantizará a las personas:

*29. Los derechos de libertad también incluyen:*

*c) Que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos, ni otras obligaciones, excepto el caso de pensiones alimenticias<sup>36</sup>.*

También se considera defraudación cualquier comportamiento que obstruya las labores de control y la defraudación agravada se configura cuando existe complicidad de algún funcionario de la Administración Tributaria; este último punto resulta muy acertado para intentar frenar la corrupción.

---

<sup>36</sup> Constitución Política de la República del Ecuador, actualizada a marzo de 2009



Sin embargo, es absurdo que se eliminara como causal de disculpa la ignorancia de la norma penal tributaria, que haya sido causada por dolo o instrucción expresa de los funcionarios de la administración tributaria; ya que no se puede castigar a un ignorante de la ley que ha sido mal asesorado por un funcionario que se supone conoce la ley y debe guiar al contribuyente, en lugar de confundirlo y posteriormente ocasionarle contratiempos.

Tras lo analizado debemos concluir que la coerción no es la mejor alternativa para afianzar el sistema tributario ya que fomenta el miedo, el temor y el fin de las políticas tributarias no debería ser abarrotar las cárceles de contribuyentes o castigar el éxito, el trabajo y la fortuna; sino elevar el espíritu de tributación dentro de la población.

## **II.II.- Características Relevantes**

En nuestro sistema tributario son características fundamentales la ineficiencia, una mala estructura de los impuestos que paga el contribuyente, altas tarifas impositivas que motivan el contrabando, la evasión y la falta de desarrollo de las empresas y la producción nacional, y una incipiente conciencia tributaria motivada por la pobreza en cuanto a la calidad del gasto público.

Otra característica esencial es la inestabilidad producida por las políticas tan cambiantes de los gobiernos de turno, lo cual motiva lamentablemente la inseguridad jurídica ya muy conocida por todos nosotros y que sin embargo resulta un factor letal para la adecuada recaudación de tributos.

La falta de infraestructura del ente recaudador de tributos es otra característica lamentable puesto que a pesar de vivir en un mundo globalizado, en plena era tecnológica donde los sistemas computacionales y electrónicos están tan avanzados y las comunicaciones son rápidas, eficientes y al alcance de la mayoría

de la población; resulta inaudito que los procesos y trámites burocráticos relacionados con la Administración Tributaria no reflejen esta agilidad, lo cual resta eficacia a la recaudación tributaria por un lado y por otro, satisfacción al contribuyente.

Tenemos un gobierno intervencionista, que gradualmente se ha ido inmiscuyendo en las actividades económicas, directa o indirectamente, y sabemos que el Estado ecuatoriano se ha caracterizado por su ineficiencia administrativa, lo cual aumenta el riesgo y disminuye las ganancias tanto de las personas naturales como de las compañías.

La práctica tributaria demuestra claramente que una alta o excesiva carga tributaria motiva la evasión y disminuye ampliamente las oportunidades de inversión; mas aún promueve la salida de capitales nacionales a países con mejores políticas fiscales que apoyen el desarrollo y la inversión.

En Ecuador, la evasión es una constante, las personas evitan el pago de impuestos porque las tasas son altas, la administración ineficiente, los trámites engorrosos y la recaudación es malgastada y despilfarrada; sin embargo el sistema asume que somos genéticamente evasores.

En este punto encontramos dos opiniones

*aquella que considera que el problema es el sistema tributario y aquella que considera que el problema es el contribuyente. Las dos percepciones llevan a dos soluciones distintas para la evasión: la una quisiera cambiar los incentivos del sistema, que estimule la actividad empresarial y el crecimiento económico, antes que esclavizar a los gobernados. Uno cree que los resultados se logran a través de un Estado en el que ambas partes se benefician (pague porque le daremos servicios públicos sin perjudicar su productividad) y el otro ingenuamente cree que solo se logran con mano dura (o paga o va a la cárcel).*

*La visión del Gobierno en materia tributaria presume la culpabilidad antes que la inocencia y como en los regímenes totalitarios, fomenta la desconfianza entre los ciudadanos. Bajo la ley tributaria propuesta*

*por el Ejecutivo, usted es culpable de evadir impuestos antes de que pueda comprobar lo contrario*<sup>37</sup>.

El gobierno ecuatoriano poco ha hecho para garantizar la estabilidad de las inversiones y del sistema económico nacional, más bien ocasionan inconvenientes a las escasas personas, naturales o jurídicas, que se han arriesgado invirtiendo en el país. Esto hace que a nivel internacional seamos un país poco atractivo para la inversión.

*La intervención cada vez mayor del gobierno en las actividades económicas directa o indirectamente aminora las ganancias y aumentan el riesgo. Por ejemplo la inestabilidad económica y política, el exceso de regulaciones y controles estatales a las acciones empresariales, como los controles de precios, las barreras de entrada hacia algunos mercados, la rigidez laboral para contratar y despedir, etc. Todos estos obstáculos hacen que haya cada vez menos personas dispuestas a arriesgar en el país, y tienen su origen en nuestra sobreproducción de leyes y reglamentos que hacen complicada la operación de las empresas*<sup>38</sup>

En este punto es prudente retomar la inquietud planteada en páginas anteriores, referentes a que si una mayor carga tributaria necesariamente implica una mejora en los servicios brindados por el Estado.

Para un análisis acertado, partamos de ejemplos reales:

**Chile**, es el país más próspero de la región, su presión fiscal refleja un 20%, que es mucho mayor si se compara con el 11.9% de la ecuatoriana; a simple vista parecería confirmarse la hipótesis que una mayor carga fiscal acarrea altos índices de recaudación, lo que a su vez conduce a una mejor prestación de servicios por parte del Estado y por ende un amplio desarrollo del país. Sin embargo, esta conclusión producto de esta comparación, no resulta válida por varias razones:

---

<sup>37</sup> Calderón Gabriela, *Rebelión Fiscal*, Artículo publicado en Diario El Universo, 27 de diciembre de 2007.

<sup>38</sup> <http://www.observatoriofiscal.org>, *Reforma Tributaria: Libertad y Prosperidad*, Artículo escrito por Villacreses León Roberto, 2 de Julio de 2007



- En Ecuador se reparte el 15% de las utilidades entre los trabajadores, lo cual no consta dentro del cálculo para la presión fiscal, cuando es evidentemente un tributo.
- Chile cuenta con empresas públicas, tanto o más, eficientes que las privadas y que generan muchas utilidades gravables; cuando en Ecuador las empresas estatales son sinónimo de corrupción, ineficiencia y altos índices de burocracia ociosa.
- Chile ha cultivado una cultura tributaria, lo cual implica que el contribuyente promedio cumple con sus obligaciones impositivas porque sabe que estas se van a ver reflejadas en obras y mejoras.

La revista Forbes, publica anualmente los índices de impuestos, donde a simple vista se puede apreciar que hay Estados que teniendo menos impuestos, han logrado un nivel de vida altamente superior a otros que tienen mayor carga impositiva.

Como ejemplo, se mencionan los siguientes:

Irlanda	12.5% de impuesto a la renta a las sociedades
Estonia	22% de impuesto a la renta a las sociedades
Hong Kong	17.5% de impuesto a la renta a las sociedades
Singapur	20% de impuesto a la renta a las sociedades

En estos dos últimos casos, al igual que Taiwán, el impuesto a las ventas es el 5%<sup>39</sup>.

Un caso particular es el de Francia, que a pesar de ser un país del primer mundo, tiene una excesiva carga impositiva, pero a diferencia de Ecuador ha fomentado la cultura tributaria en el contribuyente y los beneficios de la recaudación se ven reflejados en obras y en un excelente sistema de Seguridad Social que alcanza a todos los estratos de la población.

---

<sup>39</sup> Datos obtenidos de [www.forbes.com](http://www.forbes.com)

*En cuanto a que Ecuador se encuentra entre los países que menos tributos pagan, si se suman los 5 impuestos usados por el indicador de Forbes, hay 14 naciones de un total de 50 que pagan menos que Ecuador; manteniendo la misma relación entre todos los países del mundo, habría aproximadamente 70 cuyos ciudadanos tributan menos que nosotros. Los impuestos considerados son: renta empresas, renta personas, consumo, patrimonio, seguro social (patrono y empleado)<sup>40</sup>.*

El Estado ecuatoriano se mantiene a más del petróleo, el endeudamiento, las remesas de los migrantes, de los tributos que pagan los ciudadanos; mas debemos reflexionar sobre la carga impositiva total que soportan los ecuatorianos, la misma que ha alcanzado niveles, exorbitantes considerando únicamente los cuatro impuestos principales: Impuesto al valor agregado, Impuesto a la renta, Impuestos a los vehículos e Impuesto a los Consumos Especiales; los mismos que en el año 2006, según datos del SRI, significaron el 57.15% de la totalidad de los ingresos del gobierno central.

### **II.III.- Comparación con otras Políticas fiscales en Latinoamérica.**

A continuación se realizará una breve comparación y análisis de otras políticas tributarias existentes en América Latina, puesto que son los sistemas tributarios con los cuales podemos comparar al ecuatoriano, ya que no se puede comparar con los de los países europeos o más desarrollados como Estados Unidos, Japón, Canadá, entre otros; dado que las comparaciones, para que sus resultados sean lo más acertados posibles, deben ser hechas entre semejantes.

Si bien es cierto que muchos economistas y políticos promueven que se eleven las altas impositivas, al nivel de aquellas de los países del primer mundo; al respecto cabe recordar lo dicho por Milton Friedman, Premio Nóbel de Economía, y citado por Dora De Ampuero, quien indicó *“que las naciones pobres deberían ‘copiar lo*

---

<sup>40</sup> AROSEMENA GUILLERMO, *Presión Fiscal*, Artículo publicado en Diario Expreso, 1 de Junio de 2007.



*que hicieron los países ricos para hacerse ricos, y no lo que hacen cuando ya son ricos*"<sup>41</sup>.

Dicho esto, vale empezar con Colombia, cuya estructura impositiva es hasta cierto punto semejante a la nuestra; ya que también se ve afectada comercial e industrialmente por los tipos de impuestos, la composición y niveles de las tasas y sobre todo por la inestabilidad de su política fiscal, lo que acarrea consecuencias negativas sobre los costos de producción, debido a los continuos cambios en las normas, lo que provoca una disminución de competitividad frente a otros países.

Hasta aquí el panorama es muy similar al ecuatoriano, sin embargo su presión fiscal ha sido tradicionalmente más baja en relación al promedio de otros países latinoamericanos. Datos proporcionados por el Fondo Monetario Internacional reflejan que en el lustro comprendido entre 1975 y 1980, Colombia presentó la presión fiscal más baja del grupo de naciones (10.7% frente al índice promedio de 16.3%); y más aún, en el lustro siguiente este porcentaje cayó a 9.5% mientras el promedio general se mantuvo en el 16%.

Entre 1986 y 1992, si bien la presión fiscal colombiana alcanzó el 11.4% (siendo la más baja de la región la de Perú con 8.8%), estuvo aún por debajo del promedio latinoamericano.

Empero, no hay que confundir una incipiente recaudación fiscal con el monto de las tarifas tributarias que este gobierno maneja: 35% de Impuesto a la renta para las sociedades y 16% para el impuesto sobre las ventas; ya que los bajos índices son atribuidos a la diversidad de deducciones, exenciones y descuentos, así como a los altos niveles de evasión.<sup>42</sup>

---

<sup>41</sup> DE AMPUERO DORA, La carga tributaria excede el 50% del ingreso del ciudadano, Revista Industrias, abril de 2007

<sup>42</sup> Datos obtenidos desde la página [www.eclac.cl/ilpes/](http://www.eclac.cl/ilpes/), Documento presentado en la XII Conferencia de Ministros y Jefes de Planificación de América Latina y el Caribe. Brasilia, junio de 2007

## En el régimen tributario colombiano

*existe otra variedad de tributos como son el impuesto a las remesas, a las ganancias ocasionales, a la nómina, de timbre, de registro y anotación, y de carácter departamental, como los impuestos al consumo, y municipal, como el predial, de industria y comercio y de azar y espectáculos, entre otros(...)Esta situación preocupa porque la mayoría de los tributos recaen sobre los grandes contribuyentes y la tasa de evasión es bastante alta: en 1994 se ubicó en 34.5% para el impuesto al valor agregado-IVA<sup>43</sup>*

Colombia es el fiel ejemplo de que un incremento desmesurado en las tarifas impositivas, promueven el aumento a su vez de la evasión. Al igual que en el Ecuador existen una serie de impuestos que deben ser cumplidos por el sujeto pasivo, mas resulta que los grandes contribuyentes resultan ser quienes, más comúnmente, buscan los medios para evitar el pago de sus obligaciones tributarias.

*La experiencia de los países de América Latina muestra como se obtiene mayor recaudo como porcentaje del PIB con tarifas menores y como algunos países que tienen tarifas mayores recaudan menos. La gran excepción es la tarifa de impuesto sobre la renta, donde a pesar de tener una de las tres tarifas mas altas en América Latina, el recaudo como porcentaje del PIB solo es superado por Brasil. La explicación está en que el desarrollo del impuesto ha alcanzado una suficiente maduración y, especialmente, en que ya se hizo el ajuste suficiente para llegar a la tarifa óptima en términos de recaudo<sup>44</sup>*

En Colombia se vive una constante inseguridad jurídica producto de las sucesivas reformas tributarias (que incluso superan en número a las nuestras) y que no necesariamente mejoran la recaudación, ya que como se aprecia Colombia tiene uno de los índices más bajos de la región. Sin embargo, resulta interesante que tenga excelentes niveles de recaudación del IVA, esto se explica ya que fruto de las reformas constantes han encontrado la tarifa máxima óptima de recaudo; lo

<sup>43</sup> <http://www.lablaa.org>

<sup>44</sup> MACÍAS CARDONA HUGO Y CORTÉS CUETO JAIDER, *Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario*, Reimpresión del Artículo publicado originalmente en la Revista Semestre Económico, No. 13, de la Universidad de Medellín, pg. 18, Junio de 2004.

cual significa que de aumentar la tarifa de este impuesto, aunque fuere en un solo punto, no se mejorarían los ingresos fiscales por este concepto debido a que los niveles de evasión se elevarían y más bien habría la tendencia de disminuir la recaudación proveniente de este impuesto<sup>45</sup>.

Aquí se aprecia la consolidación de los impuestos indirectos (como el IVA), como principal fuente de recaudo, no solo en Colombia, sino en Ecuador y otros países latinoamericanos. Esto podría explicarse en el hecho de que los impuestos indirectos, en este caso el IVA, son más fáciles de recaudar y más difícil de evadir.

Situación muy diferente se vive en Argentina, donde la presión tributaria es la que más crece en América Latina, aunque pueda parecer que este fenómeno es positivo, hay serios factores que lo convierten en un pésimo indicador. La presión subió de 21.5% en el 2000 a 29.2% en el 2007<sup>46</sup> y la diferencia de 7.7 puntos en este lapso de tiempo se explica por los impuesto al comercio exterior, el aumento de los impuestos a la propiedad, impuesto sobre los cheques, los aportes y contribuciones al Seguro Social, entre otros.

*El 70% del incremento en la presión impositiva proviene de impuestos muy volátiles y distorsivos (comercio exterior, transacciones bancarias) o socialmente regresivos (impuestos al trabajo). En sentido contrario, los impuestos a las rentas y a las ganancias explican sólo el 20% de los 7,7 puntos de incremento que tuvo en el periodo la presión impositiva total<sup>47</sup>.*

Como se analizara en líneas anteriores, más relevante que el nivel de la presión impositiva es la forma como se recaudan los tributos y el destino que se le dan a los mismos, para el desarrollo económico y el éxito tributario de la política fiscal. Y es en este punto donde se ve afectado el caso argentino, ya que se evidencia un

---

<sup>45</sup> MACÍAS CARDONA HUGO Y CORTÉS CUETO JAIDER, *Disminuir la tarifa general de IVA en Colombia aumentaría el recaudo tributario*, Reimpresión del Artículo publicado originalmente en la Revista Semestre Económico, No. 13, de la Universidad de Medellín, pg. 18, Junio de 2004.

<sup>46</sup> Datos provenientes de los informes de CEPAL del año 2008.

<sup>47</sup> [http://www.urgente24.com/index.php?id=ver&tx\\_ttnews%5Btt\\_news%5D=107581&cHash=aa96256b9](http://www.urgente24.com/index.php?id=ver&tx_ttnews%5Btt_news%5D=107581&cHash=aa96256b9)



gasto público creciente y desmedido, que impone altas tasas tributarias para el mantenimiento de un Estado ineficiente, abusador e incapaz.

El destino que el gobierno argentino le da a los recursos originados por la recaudación tributaria, demuestran una clara prioridad a los subsidios a empresas privadas y a las estatizadas; desplazando fondos e inversiones que podrían ser destinados a la obra social<sup>48</sup>.

Si se analiza un poco el caso brasileño, país que de acuerdo a los estudios económicos de Latinoamérica y el Caribe del período 2007-2008, difundidos por la CEPAL, tiene un 35% de presión tributaria<sup>49</sup>; pero a diferencia de Argentina se encuentra con mejores índices de desarrollo.

Esto se aprecia claramente hoy en día que la economía mundial ha entrado en recesión, ya que Brasil ha sabido manejar prudentemente los ingresos fiscales; puesto que en época de prosperidad intentó disminuir la pobreza mediante la utilización de la recaudación tributaria en obra social. A su vez la política de apertura de su economía supo impulsar este país en positivas condiciones en el mercado internacional.

La situación chilena es la mejor de la región, cuenta con los indicadores económicos más favorables de Latinoamérica, la recaudación tributaria para 2007 había alcanzado el 21.3%<sup>50</sup>. Pero lo más positivo de este caso es que Chile demuestra que es posible una gestión tributaria más congruente con la equidad y el desarrollo.

El ex Ministro de Hacienda de Chile, Nicolás Eyzaguirre, señaló al referirse a la presión fiscal chilena, *"la carga tributaria en Chile era hasta ahora el 16% del PIB,*

---

<sup>48</sup> Ibidem

<sup>49</sup> Datos obtenidos desde la página [www.eclac.cl/ilpes/](http://www.eclac.cl/ilpes/), en base a los estudios realizados por la CEPAL.

<sup>50</sup> Ibidem.



*mientras los europeos tienen un estado de bienestar con una carga tributaria en torno al 40% y en Estados Unidos hablamos de un 27%; nosotros queremos un estado de bienestar aumentando del 16% al 17% del PIB'<sup>51</sup>.*

Una vez analizados los principales sistemas tributarios de la región y sus políticas fiscales, cabe decir que la presión tributaria en Latinoamérica es baja en conjunto, si la comparamos con aquella de los países desarrollados que con frecuencia alcanza el 40%.

Para finalizar este capítulo, vale señalar una vez más que, una reducción en los impuestos, tiende a aumentar la actividad económica, a fomentar la conciencia tributaria y a formalizar las actividades del mercado informal; por lo que resulta necesaria la reducción de las tasas impositivas como solución para la evasión tributaria. Ejemplo de esto es el caso chileno como ya lo apreciamos en líneas anteriores.

---

<sup>51</sup> [http:// informativos.net/chile/todo-lo-que-como-empresario-debe-saber-sobre-chile\\_41097.aspx](http://informativos.net/chile/todo-lo-que-como-empresario-debe-saber-sobre-chile_41097.aspx)

## CAPITULO III

### III.- Relación Tributaria y Sujetos intervinientes

Para continuar el estudio sobre las reformas introducidas en el campo tributario por el Mandato Constituyente N° 1, es conveniente analizar antes la relación tributaria y los sujetos que intervienen en la misma, para de esta manera poder identificar plenamente quien o quienes participan de esta relación jurídica, así como sus deberes y obligaciones principales.

Vale conocer primero que es una relación jurídica. Para autores como De Castro, citado por Cabanellas, es *"la situación jurídica en que se encuentran las personas, organizadas unitariamente dentro del orden jurídico total por un especial principio jurídico"*<sup>52</sup>

Generalmente se entiende como relación jurídica, en estricto sentido civil, al vínculo jurídico que constriñe a una persona, llamada deudor, a dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor de otra persona, denominada acreedor.

Del concepto expuesto, se infiere entonces que para que se configure la relación jurídica, esta debe contener varios elementos que son los siguientes:

- *Legalidad*: al ser un vínculo jurídico, se comprende inmediatamente que debe estar respaldado por un conjunto de normas legales constituidas en un ordenamiento jurídico.
- *Sujetos*: La existencia de la relación jurídica está condicionada a la existencia de los sujetos, tanto activo como pasivo.
- *El objeto*: Este elemento se ve reflejado en la prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar algo a favor del sujeto activo.

---

<sup>52</sup> CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Decimosexta edición, 2003.

*En el contenido de la relación jurídica es posible diferenciar dos tipos de situaciones que se atribuyen a los sujetos para que pueda lograrse la función social o económica que persigue:*

- a) *Situación de poder. Existe siempre que el ordenamiento jurídico atribuye a una persona la posibilidad de que exija de otra u otras un cierto comportamiento o imponga unas determinadas consecuencias jurídicas (...)*
- b) *Situación de deber. El deber jurídico es la necesidad en que se encuentra la persona, de adoptar un comportamiento determinado que es previsto como necesario para el orden jurídico (...) La idea de deber jurídico es equivalente a la de obligación y se acompaña siempre de la de responsabilidad, entendida ésta como la necesidad de soportar las consecuencias que acarrea el incumplimiento del mismo.<sup>53</sup>*

Entonces, aplicando lo expuesto al campo tributario, se puede decir que la relación tributaria es el vínculo jurídico que insta al sujeto pasivo a cumplir sus obligaciones tributarias con el sujeto activo. En esta relación la situación de poder se atribuye al sujeto activo, por cuanto es el ente acreedor de los tributos y la situación de deber al sujeto pasivo, ya que este se encuentra en la obligación o necesidad de cumplir con los tributos que la ley establece so pena de ser sancionado por su incumplimiento.

De tal manera que los elementos de la relación tributaria podrían establecerse de la siguiente forma:

- *Legalidad tributaria:* el vínculo jurídico tributario esta principalmente respaldado por la Constitución, ya que el Art.120, numeral 7, expresamente establece como potestad exclusiva de la Función Legislativa (Asamblea Nacional) la creación, modificación o supresión de tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. Es así que el Art.104 elimina la posibilidad de que los gobiernos autónomos descentralizados o la ciudadanía puedan solicitar una consulta popular para resolver sobre temas tributarios.<sup>54</sup>

<sup>53</sup> GANDÍA ELEUTERIO, Curso de legislación Ética y profesional, Tema 6: Responsabilidad legal de los profesionales sanitarios, Pg.1

<sup>54</sup> Constitución Política de la República del Ecuador, actualizada a marzo de 2009

La Constitución en el Art. 301 establece que *sólo por iniciativa del Ejecutivo y mediante Ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos*, lo cual está en justa concordancia con lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario en su art. 3 que establece como Poder Tributario la facultad del órgano competente, que como ya sabemos actualmente corresponde a la Asamblea Nacional, para mediante acto legislativo establecer, modificar o extinguir tributos. Dispone también que las tasas y contribuciones especiales se creen y regulen de acuerdo a la Ley<sup>55</sup>.

De acuerdo a lo expuesto por los cuerpos legales en mención, solo existen los impuestos establecidos por ley y solo la ley contiene los tributos que deben ser cumplidos por el sujeto pasivo. Y la creación de la ley corresponde a la función legislativa exclusivamente.

De tal manera que si una ley no prevé el hecho jurídico, la obligación para el particular y las consecuencias jurídicas para su incumplimiento; no puede existir la pretensión del sujeto activo al tributo; por lo tanto es absolutamente necesario contar con un cuerpo de normas jurídicas que prevean los hechos que dan nacimiento a las obligaciones tributarias, su monto y los sujetos responsables u obligados a la misma; ya que la obligación debe estar entrelazada no solo a la ley sino a la realización del hecho generador del vínculo obligacional.

Aquí se aprecia la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal, ya que debe preexistir un conjunto de normas que establezcan la configuración de los ilícitos Penales Tributarios y las penas correspondientes a los mismos.

- *Sujetos tributarios*: En la relación jurídico tributaria existe tanto el sujeto activo como el pasivo, siendo el primero el ente acreedor de tributos y el

---

<sup>55</sup> Código Orgánico Tributario, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005



segundo el obligados a pagarlos de acuerdo a la ley. Sin embargo, este punto será analizado con mayor detenimiento más adelante.

- *Objeto en la relación tributaria:* Este es definido por Rodríguez Lobato como *“la realidad económica sujeta a imposición”*<sup>56</sup> y da como ejemplos el consumo de un bien o servicio y la renta obtenida.

Ante esto, se entiende que, ya que las prestaciones pueden ser de dar, hacer, no hacer o tolerar, en un principio el objeto en el campo tributario será todo lo que es gravado teniendo como fin contribuir con los ingresos estatales, para regular la economía o con fines sociales.

Por su parte José Luis Pérez de Ayala se refiere al objeto tributario como *“la realidad económica que se pretende someter a tributación”*<sup>57</sup>

En todo caso, el objeto no es el fin de los tributos, ya que acorde al Art.6 del Código Orgánico Tributario *“los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”*<sup>58</sup>.

Como se aprecia, los tributos tienen fines fiscales y extrafiscales que, aunque en teoría, sirven como instrumento de mejora para la economía y a su vez con fines sociales. Mientras que el objeto es lo que se grava para fomentar la recaudación.

---

<sup>56</sup> RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, 2da. Edición, Editorial Oxford, México 2001, pg.131

<sup>57</sup> PÉREZ DE AYALA JOSE LUIS, Curso de Derecho Tributario, Editorial Edersa, Madrid 2001, pg. 227

<sup>58</sup> Código Orgánico Tributario, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

Para efecto de una mejor comprensión de este punto, más adelante se ahondará en la relación tributaria para poder lograr una definición más acertada y precisa al respecto; así como a la conclusión de quienes son el sujeto activo y el sujeto pasivo de dicha relación.

### **III.I Definición de la Relación Tributaria**

Para entender y definir mejor la relación tributaria conozcamos antes algunos conceptos brindados por entendidos en la materia.

*“La relación jurídico tributaria es el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos”<sup>59</sup>*

De acuerdo a este concepto, las facultades jurídicas de los sujetos intervinientes en la relación tributaria emanan de la aplicación de los tributos; es decir que la aplicación de los tributos es el elemento detonante para el surgimiento de la relación jurídico tributaria. Este concepto es acertado en parte, ya que si bien la relación tributaria es fuente de obligaciones, deberes, derechos y potestades por parte de los sujetos relacionados, la relación tributaria existe desde el momento que el legislador establece el supuesto jurídico, aunque en teoría; mientras que las obligaciones tributarias se originan con la sumisión del supuesto jurídico en la realidad.

Dicho en otras palabras, la relación tributaria es el todo, mientras que las obligaciones, deberes, derechos y potestades tributarias son partes o consecuencias de esta y son estos los que nacen de la aplicación de los tributos, es decir cuando se configura el supuesto establecido en la ley, mientras la relación jurídica es preexistente a este suceso.

---

<sup>59</sup> MELLADO BENAVENTE FRANCISCO, ARGENTE ÁLVAREZ JAVIER, RODRÍGUEZ VEGAZO ANTONIO; Prontuario Fiscal 2007, Publicado por CISS, España 2007, pg. 430

Por su parte, para Héctor Cartolín Pastor

*la relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite el fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación<sup>60</sup>*

Este concepto resulta más conveniente y adecuado ya que contempla los elementos de la relación tributaria, que como ya se había analizado son: legalidad, sujeto y objeto; y cuyo origen está no en la aplicación de los tributos sino en los cuerpos legales que contemplan las normas directrices en materia tributaria.

Una vez analizados estos conceptos se puede definir a la relación tributaria en sentido amplio diciendo que es el vínculo jurídico entre dos sujetos: uno acreedor que en virtud de la ley tiene derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones, y otro deudor que está obligado a cumplir la prestación tributaria que puede ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

En cuanto a su contenido, *“esta relación tiene como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales”<sup>61</sup>*

Se puede decir que las relaciones jurídicas fiscales tienen un sentido más amplio que las relaciones jurídicas tributarias, ya que las primeras tienen contenido no solo tributario sino económico e incluso estadístico.

Para reconocer si una relación es fiscal o tributaria hay que enfocarse en si la obligación sustantiva a la que están ligadas es de carácter fiscal o tributaria.

---

<sup>60</sup>[www.documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion\\_juridico.doc](http://www.documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc) -

<sup>61</sup> DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, 19ª edición, Editorial Porrúa, México 2001, pg. 451



Ha existido gran controversia en cuanto al contenido de la relación tributaria ya que existen expositores como Vanoni<sup>62</sup> y Dino Jarach<sup>63</sup>, quienes sostienen que esta relación es de naturaleza simple y que junto a ella existen otras relaciones totalmente distintas, en las cuales no siempre los contribuyentes son sujetos pasivos, como cuando están obligados a presentar libros y soportar verificaciones, sin que necesariamente sean contribuyentes obligados al pago del tributo.

Jarach personalmente sostiene que:

*no existe relación una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables<sup>64</sup>.*

Es acertado el criterio de estos autores, por cuanto realmente hay relaciones fiscales y tributarias independientes las unas de las otras, donde sus contenidos y presupuestos pueden ser similares o diferentes entre sí. A más que las prestaciones de dar, hacer, no hacer o de simple tolerancia no siempre emanan directamente de la ley, ya que pueden derivarse de manifestaciones de la voluntad administrativa simplemente

Por otro lado, autores como Giannini, Sainz de Bujanda, Blumenstein, Pugliesse y Berliri<sup>65</sup>, sugieren que la relación tributaria es de carácter complejo debido a que de esta surgen poderes, derechos y obligaciones, sean estas positivas o negativas, por parte de la autoridad financiera; así como derechos de los sujetos pasivos pero también el derecho del sujeto activo a exigir del contribuyente el pago del impuesto debido.

---

<sup>62</sup> VANONI EZIO, Elementos del Derecho Tributario, 1º edición, Milano 1962, pg. 219-225

<sup>63</sup> JARACH DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, 2ª edición, Argentina 1969, pg. 160-163.

<sup>64</sup> *Ibíd.*

<sup>65</sup> [www.documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion\\_juridico.doc](http://www.documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc) -



Particularmente Giannini define a la relación jurídico tributaria como *una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los Contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias*<sup>66</sup>

Para estos autores, la relación tributaria es de carácter complejo por cuanto la circunstancia de que se produzcan los presupuestos fácticos a los que la ley atribuye la obligación impositiva, determina el nacimiento de la deuda por tal concepto, pero no necesariamente el de todas las demás obligaciones tributarias, las cuales a su vez, pueden surgir en virtud de un acto administrativo.

Se puede concluir este punto diciendo que existe una variedad de relaciones tributarias con diverso carácter (relación sustantiva principal, relaciones sustantivas accesorias, relaciones de carácter formal, relaciones de Derecho Penal y de derecho administrativo), sin embargo la relación sustantiva principal es de carácter simple, aún cuando junto a ella hay más relaciones distintas.

### **III.II Aspectos principales de la obligación tributaria**

Una vez analizada la relación tributaria es prudente adentrarse en la obligación tributaria; sin embargo debemos tener en cuenta que existe una cierta confusión al referirse indistintamente a la relación tributaria como a la obligación tributaria y esto se demuestra en la definición que nuestro Código Orgánico Tributario brinda de esta última.

Así el Art. 15 del cuerpo legal en mención conceptúa a la obligación tributaria diciendo que es *“el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos,*

---

<sup>66</sup> GIANNINI A.D., Instituciones de Derecho Tributario, traducción Española, Editorial de Derecho Financiero, Madrid 1957, pg. 28

*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*<sup>67</sup>

Como ya se estudiara, la relación tributaria es el vínculo jurídico entre el sujeto activo como acreedor tributario y el sujeto pasivo como deudor tributario que constriñe a este último a cumplir una prestación determinada por la ley a favor del primero, siendo el objeto principal de este vínculo jurídico los tributos.

Entonces, fácilmente se puede identificar la confusión establecida entre la relación tributaria y la obligación tributaria al usarlos indistintamente como sinónimos en nuestra legislación; empero vale aclarar que, doctrinariamente, al referirnos a la relación tributaria hablamos de un universo más amplio donde la obligación tributaria es una parte de esta, quizás la más importante, pero no son lo mismo.

Una vez hecha la aclaración respectiva, se debe analizar por qué hablamos de un vínculo jurídico personal, y no real al referirnos a la obligación tributaria. Esto es fácilmente explicable si se considera que el vínculo en cuestión se establece entre el sujeto activo (Estado o entidades públicas autorizadas por él para recaudar los tributos) y el sujeto pasivo (el contribuyente puede ser persona natural o jurídica al igual que los responsables), donde ambos sujetos tienen la calidad de persona y no se trata de un vínculo entre el sujeto activo y las cosas gravadas con tributos. No obstante, existen corrientes que consideran que existe una relación real en los impuestos aduaneros e inmobiliarios<sup>68</sup>, donde el vínculo recae sobre las mercancías e inmuebles en lugar de las personas naturales o jurídicas.

Al respecto cabe citar a *Moucher Zorraquin* que *"considera que la relación se establece entre personas (sujeto jurídico)"*<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> Código Orgánico Tributario, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

<sup>68</sup> [documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion\\_juridico.doc](http://documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion_juridico.doc) -

<sup>69</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Relaci%C3%B3n\\_jur%C3%ADdica](http://es.wikipedia.org/wiki/Relaci%C3%B3n_jur%C3%ADdica)

De esta manera, se infiere que un vínculo jurídico exige la existencia de sujetos que puedan cumplir las prestaciones derivadas de la relación u obligación jurídica. Por tanto, no cabe la consideración de que el impuesto sobre las mercaderías en las aduanas o para la actividad inmobiliaria constituyen un vínculo entre las mismas y el ente acreedor de tributos, puesto que se estaría confundiendo el sujeto con el objeto de la obligación; dicho más claramente en ningún momento se puede considerar objetos como sujetos de la relación tributaria.

Ahora bien, para determinar el nacimiento de la obligación tributaria, de acuerdo a lo dispuesto en el Código Orgánico Tributario, hay que tener presente que esta se origina cuando se cumple el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo<sup>70</sup>. Este momento es de gran valía jurídicamente hablando ya que nos permite establecer situaciones sumamente importantes como las disposiciones legales aplicables al caso, el momento de exigibilidad de la obligación, el tiempo de extinción de las obligaciones o la extinción de la facultad de la Administración tributaria para su cobro.

Al respecto, para Rodríguez Lobato la determinación del momento del nacimiento de la obligación tributaria es de vital importancia por cuanto:

*Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones, determinar la ley aplicable, que no puede ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular, practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja, conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición, determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes, precisar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción, establecer las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación<sup>71</sup>*

<sup>70</sup> Código Orgánico Tributario, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

<sup>71</sup> RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Oxford, México 2001, pg.120



Al estar condicionado el nacimiento de la obligación tributaria por la realización del hecho generador, que no es otra cosa que el presupuesto establecido por ley para configurar cada tributo, la legislación aplicable será aquella que se encuentre en vigencia al momento del cumplimiento de este presupuesto.

En términos del Código Orgánico Tributario la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto; sin embargo, se aprecia una particularidad ya que no siempre la exigibilidad de la misma obligación coincide con su nacimiento. Como ejemplo está el impuesto a la renta, cuya declaración es anual y su exigibilidad se produce una vez que se cumpla el plazo determinado por la ley para su pago; aún cuando la obligación nace cuando se genera la renta o el ingreso gravado con este tributo.

El momento de extinción de las obligaciones estará determinado por la ley aplicable al momento del surgimiento de dicha obligación. Mientras al referirnos a la extinción de la facultad de cobro por parte de la Administración Tributaria no hablamos de otra cosa que no sea la prescripción de la acción de cobro, y de acuerdo al Código Orgánico Tributario *"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"*<sup>72</sup>.

En todo caso, vale tener presente que es fundamental la presencia de la norma jurídica, pero hay que aclarar que de por sí ésta no obliga a nadie mientras no se verifique en la realidad el hecho generador, que es lo que va a generar consecuencias jurídicas para los sujetos intervinientes en la relación tributaria.

---

<sup>72</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 55, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005



Las obligaciones y derechos son inmediatos a la realización del hecho imponible y vinculan directamente a los sujetos. La obligación que nace al cumplir el supuesto previsto en la ley puede ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

La obligación de dar por parte del sujeto pasivo es sustancial y constituye una prestación patrimonial que generalmente hace referencia a una suma de dinero, pero también puede tratarse de especies o excepcionalmente de servicios apreciables en dinero. Esta obligación de dar por parte del sujeto pasivo tiene como contraprestación el derecho a recibir del sujeto activo, sin embargo la obligación de recaudación corresponde a este último.

La obligación de hacer constriñe tanto al sujeto activo como al pasivo; obligaciones de hacer del primero podrían ser la devolución del impuesto pagado en exceso, la liquidación del tributo, la verificación de los hechos imponibles, entre otros; mientras obligaciones de hacer para el sujeto pasivo podría ser aquella que lo insta a proporcionar determinado informe o declaración.

Obligaciones de no hacer, al igual que las anteriores existen para ambas partes; así el sujeto activo está obligado a no proporcionar las informaciones o declaraciones que obtenga de los deudores tributarios a terceros, ya que estas tienen carácter reservado y solo pueden ser usados para los fines propios de la Administración tributaria. Por su parte el sujeto pasivo debe abstenerse de realizar actos que la Administración tributaria prohíba.

Como ejemplo de las obligaciones de tolerar tenemos aquella en que el sujeto pasivo debe permitir durante el proceso de determinación tributaria, que se realice la misma y que se inspeccionen los libros de actas, los registros contables y entregar todos los documentos relacionados con la obligación tributaria y su generación incluso mediante dispositivos magnéticos.

Finalmente, es necesario tratar la extinción de la obligación tributaria. El Código Orgánico Tributario ecuatoriano establece como modos de extinción, en todo o en parte, de la obligación tributaria<sup>73</sup>, los siguientes:

- 1. Solución o pago:** Este modo de extinción de la obligación tributaria no necesita mayor explicación, mas podemos establecer que puede efectuarse ya sea por el contribuyente o los sujetos responsables de tributos e incluso por terceras personas a nombre de estos ante el ente acreedor de tributos o a quien la ley o el reglamento faculte su recaudación, recepción o percepción. La ley establece el tiempo el lugar y la forma del pago de acuerdo al tributo del que se trate, sin embargo por lo general las obligaciones tributarias se pagan en efectivo, en moneda de curso legal; mediante cheques, débitos bancarios debidamente autorizados, libranzas o giros bancarios a la orden del respectivo recaudador del lugar del domicilio del deudor o de quien fuere facultado por la ley o por la administración para el efecto; esto a pesar de que el Art. 15 del cuerpo legal en cuestión establezca que la obligación tributaria puede satisfacerse en dinero, especie o servicios apreciables en dinero.
- 2. Compensación:** 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. Igualmente se puede compensar deudas tributarias con créditos no tributarios de un contribuyente siempre que dichos créditos sean reconocidos en acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada por órgano jurisdiccional. Sin embargo la compensación no funciona para las personas naturales o jurídicas que actúan como agentes de retención o de percepción.

---

<sup>73</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 34 y sgtes., Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

No se admiten títulos de deuda pública para compensar las obligaciones tributarias ni de cualquier otra índole que se mantenga con el Gobierno.

3. **Confusión:** Esta se origina cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierte en deudor de la misma, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.
4. **Remisión: la obligación tributaria** sólo podrá 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.
5. **Prescripción de la acción de cobro:** La acción de cobro de la obligación tributaria prescribe después de los cinco años contados desde la fecha en que la misma fue exigible ó en siete años desde la fecha en que debió presentarse la debida declaración, en caso de que esta haya sido presentada incompleta o no se la hubiere presentado.  
La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago. Sin embargo, no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años.

Una vez estudiada la obligación tributaria y su trascendencia en el ámbito tributario ecuatoriano, vamos a analizar a profundidad los sujetos intervinientes tanto en la relación como en la obligación tributaria.

### III.III Sujeto activo de la relación tributaria.

De acuerdo al Código Orgánico Tributario el “*sujeto activo es el ente público acreedor de tributos*”<sup>74</sup>, sin ahondar este cuerpo legal en mayores detalles al respecto.

Para Rodríguez Lobato el sujeto activo en la relación tributaria será el Estado, como ente soberano y con potestad tributaria.<sup>75</sup>

Si se conjugan ambas definiciones se entiende que el sujeto activo de la relación tributaria es el Estado en primera instancia, sin embargo el poder de imperio del cual está investido le permite ejercer su potestad tributaria ya sea directamente o mediante organismos públicos a los que la ley les otorga ese derecho.

La doctrina reconoce la posibilidad de existir otros sujetos activos aparte del Estado, aunque estos estén subordinados al mismo y ejerzan su potestad dentro de los lineamientos marcados por la ley dentro del Estado<sup>76</sup>. En estos casos, el sujeto activo de la relación tributaria, la potestad tributaria con la que cuentan está subordinada al mismo Estado, debido a que es este quien mediante ley ha delegado el ejercicio de esta potestad que puede ser ejercida solo en la forma y límites específicamente fijados por el Estado. Ejemplo de esto es la potestad transferida a la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE), quien es el ente encargado de los impuestos aduaneros en el país, no solo de su recaudación sino también de su control y verificación.

Sin embargo, en Ecuador, de manera general, el ente recaudador de tributos es el Servicio de Rentas Internas<sup>77</sup>, a quien mediante Ley, se le ha atribuido dicha potestad, pudiendo exigir los tributos coactivamente en caso de ser necesario.

---

<sup>74</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 23, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

<sup>75</sup> RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, 2ª edición, Editorial Oxford, México 2001, pg.131-134

<sup>76</sup> Íbidem

<sup>77</sup> Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, Ley 41, Registro Oficial 206, 2 de diciembre de 1997



Se concluye entonces que, mediante la ley tributaria, la pretensión del tributo puede ser atribuida a un sujeto diferente del poseedor de la soberanía (Estado), por lo tanto el sujeto activo del cual debemos ocuparnos es aquel al que se debe efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la norma, ni a aquellos a los cuales será atribuido el producto de la recaudación de los tributos<sup>78</sup>.

Finalmente se puede decir que el sujeto activo de la relación tributaria es, en términos generales, el Estado, quien su poder de imperio ejerce la potestad tributaria a través del Servicio de Rentas Internas.

### III.IV Sujeto pasivo de la relación tributaria

Nuestro Código Orgánico Tributario define al sujeto pasivo como *“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”<sup>79</sup>.*

En términos generales se puede decir que el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica a quien corresponde la obligación de cumplir determinada prestación a favor del fisco. Pero de acuerdo a la conceptualización del Código Orgánico Tributario ecuatoriano esta persona puede, en primera instancia, tener la calidad de contribuyente o responsable.

- Contribuyente *“es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su*

---

<sup>78</sup>documentos.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/compendio/doctrina/relacion\_juridico.doc -

<sup>79</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 24, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

*condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas”<sup>80</sup>.*

Se entiende entonces que el contribuyente es el titular de la obligación principal, quien cumple en la realidad el hecho generador; siendo respecto a este que se produce el presupuesto establecido en la ley y es en base a su capacidad de contribución que se ha creado el tributo.

Sin embargo la propia ley otorga la condición de contribuyente a ficciones jurídicas, que cuentan con capacidad tributaria, como las herencias yacentes y las comunidades de bienes, que si bien no cuentan con personalidad jurídica propia son un conjunto económico susceptible de ser gravado con tributos al constituir un patrimonio independiente de aquel de sus beneficiarios.

- Responsable *“es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”<sup>81</sup>.* El responsable es entonces aquel que tiene, por expresa disposición legal, la obligación de cumplir las prestaciones atribuidas a otro.

El cuerpo legal en mención establece a su vez la responsabilidad solidaria entre uno y otro, pudiendo el responsable ejercer su derecho de repetición, en juicio verbal sumario, contra el contribuyente que ha incumplido; ya que la solidaridad constituye un nexo obligatorio tanto para el contribuyente como para el responsable y que obliga a ambos como deudores solidarios a pagar por la totalidad de la prestación cuando el acreedor tributario lo exija, pudiendo este dirigirse para el cobro, indistintamente, al contribuyente o al responsable.

Nuestro Código Orgánico Tributario establece tres tipos de responsables:

---

<sup>80</sup>Código Orgánico Tributario, Art. 25, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

<sup>81</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 26, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

A. *Responsables por representación*: La responsabilidad para este tipo de responsables tributarios se limita al valor de los bienes administrados y al de las rentas que se hayan producido durante su gestión; esta calidad la tienen:

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.

B. *Responsable como adquirente o sucesor de bienes*: en esta categoría encontramos:

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. Esta responsabilidad cesará en un año desde la fecha en que se haya comunicado a la administración tributaria la realización de la transferencia.

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 transfiera, por el año en que se realice la transferencia y por los dos años anteriores, responsabilidad que se limitará al valor de esos bienes. Igualmente esta responsabilidad se extiende un año desde la fecha en que se comunica al SRI la adquisición.

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. En caso de la herencia debemos resaltar que la responsabilidad está limitada al valor de los derechos y bienes recibidos.

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.

C. *Otros responsables*: La responsabilidad de estos es directa en relación al sujeto activo y son los únicos obligados ante éste en la medida en que se haya verificado la retención o percepción de los tributos; y es solidaria con el contribuyente frente al mismo sujeto activo, cuando no se haya efectuado total o parcialmente la retención o percepción. Sin perjuicio de la sanción administrativa o penal correspondiente, los agentes de retención o percepción serán responsables ante el contribuyente por los valores retenidos o cobrados contraviniendo las normas tributarias correspondientes, cuando no los hubieren entregado al ente por quien o a cuyo nombre los verificaron. En este grupo encontramos:



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.

Dicho de otro modo el agente de retención puede tomar del contribuyente la parte que corresponde al Fisco por concepto de tributos; de tal manera que debe como responsable satisfacer el impuesto correspondiente al contribuyente con los fondos que de este ha retenido.

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.

Este tributo ha sido recibido del contribuyente y posteriormente debe ser entregado al Fisco, de tal manera que el agente de percepción actúa como un recaudador del monto tributario frente al contribuyente, a la vez que recibe su pago particular. Ejemplo de esto son las cabinas telefónicas que al actuar como agentes de percepción reciben junto a su ganancia el 12% del importe del IVA y cuyo valor debe ser entregado posteriormente a la Administración Tributaria.

Por otra parte, Rodríguez Lobato hace una interesante clasificación de los tipos de sujetos pasivos:

*Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa, como son los herederos, legatarios, donatarios a título universal y siendo personas morales, la que resulte de la fusión, sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, es decir aquellos que conforme a la ley pueden disponer de sus bienes y de los de terceros y por tener esta disponibilidad se convierte en responsable directo aunque el hecho generador lo haya efectuado un tercero, los sujetos pasivos por deuda propia o deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria,*

*parcialmente directa, como es el caso de los copropietarios o coherederos, sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta, es decir los sustitutos legales del deudor directo ya sea que así lo decidieron voluntariamente o por ley, los sujetos pasivos cuando son funcionarios públicos a quienes la ley les impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, sujetos pasivos cuando una persona adquiere bienes afectos al pago de un impuesto que fue satisfecho y del cual se tiene que constituir una garantía<sup>82</sup>.*

Como se aprecia, nuestro Código es muy claro y completo en cuanto se refiere al sujeto pasivo de la relación tributaria, no pudiendo decirse lo mismo al tratarse del sujeto activo ya que simplemente da la definición del mismo sin mayores preámbulos.

Con lo expuesto en el presente capítulo, ya es clara la idea de la relación tributaria, su configuración, sus elementos y de manera especial los sujetos tanto activo como pasivo que intervienen en la misma, y de la obligación tributaria, lo cual ayudará enormemente al adentrarnos al estudio del Ilícito Tributario, que es nuestro siguiente tema de análisis e investigación.

---

<sup>82</sup> RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, Derecho Fiscal, 2da. Edición, Editorial Oxford, México 2001, pg.133

## CAPITULO IV

### IV.- Del Ilícito

El estudio del ilícito es el eje medular de la presente investigación, puesto que permitirá comprender su configuración en materia tributaria, así como las particularidades que presenta en la Ley de Equidad Tributaria.

El ilícito ha sido ampliamente estudiado, ya que representa un aspecto fundamental en el ámbito jurídico, sin embargo aquel que nos interesa profundizar ahora es el ilícito con connotación penal-tributaria, puesto que está inmerso en la llamada *Ley de Equidad Tributaria*.

Ante todo hay que entender que las consideraciones del ilícito en materia tributaria hay que realizarlas a la luz de la teoría penalista; debido a que las actuaciones contra la ley tributaria están amenazadas con una sanción o pena, lo cual le otorga una connotación penal a la infracción tributaria ya que acorde a lo señalado en el Artículo primero del Código Penal ecuatoriano "*Leyes penales son todas las que contienen algún precepto sancionado con la amenaza de una pena*"<sup>83</sup>.

De esta disposición legal se infiere entonces que existe una estrecha relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal cuando del ilícito se trata

Al respecto, Ventura González, citando a Horacio García Belsunce en su obra Derecho Tributario Penal, afirma:

*El carácter penal que hace aplicable a los Ilícitos Tributarios los principios del Código Penal significa dar a la infracción tributaria, a sus sanciones y, por ende, a los responsables de aquéllas y pasibles de ésta, una mayor protección que resulta de la aplicación de las garantías constitucionales y legales que rodean al debido proceso penal sustantivo o formal (principio de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, beneficio de la*

---

<sup>83</sup> Código Penal ecuatoriano

*duda, condena de ejecución condicional, excarcelación, extinción de la acción y admisión del error excusable)*<sup>84</sup>

De lo expuesto se entiende que al aplicar principios penales a las sanciones para las infracciones tributarias se brinda un mayor respaldo a los sujetos intervinientes ya que se ven inmersas las garantías debidas, establecidas en la Constitución y las leyes, que protegen los principios básicos del debido proceso y de la tributación.

Sin embargo, se contraría el criterio del autor citado, por cuanto en nuestra realidad nacional es de lo más común la violación, no solo de los principios penales, sino de los principios constitucionales, no se diga de aquellos del debido proceso: la presunción de inocencia, el indubio pro reo, entre otros, y ni que hablar de los principios tributarios.

Aunque reconocemos que la opinión de Horacio García es muy acertada si consideramos las garantías constitucionales que nos amparan y las protecciones legales que se han establecido en pro de un sistema más justo y equitativo.

#### **IV.I Definición**

El Diccionario Océano define de manera amplia al ilícito diciendo que es el adjetivo que califica lo *"no permitido legal ni moralmente"*<sup>85</sup>

Por su parte, el Diccionario Jurídico Elemental de Cabanellas define al ilícito como *"lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, la equidad, a la razón o a las buenas costumbres"*<sup>86</sup>; pero más adelante lo equipara con ilegal e inmorale.

---

<sup>84</sup> GONZÁLEZ VENTURA, Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, pg. 8, Argentina.

<sup>85</sup> DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO OCÉANO UNO COLOR, Grupo Editorial Océano, Edición 2007

<sup>86</sup> CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Decimosexta edición, 2003.



Se aprecia así que ilícito, en sentido lato, se entiende como todo acto o conducta humana opuesta a la ley y a la moral; sin embargo, es apropiada la inclusión que hace Cabanellas de otros aspectos como la justicia y la equidad, ya que no toda ley es justa y no toda ilicitud concierne solamente a la legalidad.

Sin embargo, para el presente estudio la legalidad es un factor primordial cuando del ilícito se trata.

El ilícito puede ser *doloso o culposo*<sup>87</sup>, siendo el primero aquel que se produce mediante engaño, fraude o simulación; en el caso tributario se puede decir entonces que el ilícito doloso es aquel mediante el cual el sujeto pasivo de la obligación tributaria persigue deslealmente el beneficio propio a costa del perjuicio al Estado.

El ilícito culposo por su parte, es aquel en el cual la finalidad se limita a actuar imprudente o negligente, falta de pericia o violatorio de reglamentos o deberes del cargo (voluntad de inobservancia del deber de cuidado) y no al resultado logrado con ese actuar, ya que *para la configuración de algunos ilícitos basta la mera posibilidad del resultado*<sup>88</sup>.

El Código Orgánico Tributario ecuatoriano, en su libro cuarto trata al ilícito Tributario pero no brinda una definición concreta del mismo, más bien usa el término infracción como sinónimo de aquél; esto se aprecia en el Artículo 310 del cuerpo legal en mención cuando establece que "*Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del Derecho Penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa*"<sup>89</sup>.

Aquí se aprecian dos aspectos fundamentales del ilícito en nuestra legislación:

---

<sup>87</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 319

<sup>88</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 328

<sup>89</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Art. 310, Codificación No. 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14-VI-2005

- Primero la paridad que se da al ilícito, al menos en el campo tributario, con la infracción. Cabanellas define a la misma como *“transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado”*<sup>90</sup>.

Por su parte, el Código Orgánico Tributario define en su Artículo 314 a la infracción como *“toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”*.

De lo expuesto se concluye que, tanto el ilícito como la infracción tienen como punto en común la preexistencia de la norma que al ser transgredida es sancionada con la amenaza de una pena.

- La segunda consideración es la aplicabilidad del Derecho Penal, mediante las disposiciones del Código Penal, al Ilícito Tributario. Esto hace más comprensible la existencia del Derecho Penal Tributario como un *conjunto de normas jurídicas referentes a la tipificación de los Ilícitos tributarios y a la regulación de las sanciones*<sup>91</sup>.

Por lo tanto, a pesar de que el Derecho Penal Tributario tiene características particulares que lo diferencian del Derecho Penal común, es innegable el hecho que el Ilícito Tributario forma parte del Derecho Penal, sin que por esto deje de integrar el Derecho Tributario; como ya se expusiera esta característica es esencial puesto que otorga al Ilícito Tributario las mismas garantías y principios penales y procesales que respaldan a los procesos penales.

Esto se da porque el Derecho Penal Tributario busca otorgar seguridad jurídica tanto por vía administrativa como por vía penal; y al formar parte el Ilícito Tributario del Derecho Penal, aunque esto sea parcialmente, deben ser respetadas las garantías que lo rodean, aunque no se trate propiamente de una ley penal.

---

<sup>90</sup> CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Decimosexta edición, 2003.

<sup>91</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo I, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 165

*Cabe observar que bien puede suceder –y de hecho sucede– que en leyes en que predominan disposiciones de Derecho Penal administrativo o fiscal, se injerten verdaderas normas penales, sin que en tal caso deba importar el cuerpo en que la norma se incluye, sino su naturaleza, que podemos establecer de conformidad con las características de la pena<sup>92</sup>*

Un claro ejemplo de lo expuesto se encuentra en el Artículo 323 del Código Orgánico Tributario ecuatoriano donde se incluye la pena de prisión como sanción al sujeto pasivo que infrinja la norma tributaria.

La Ley de Equidad Tributaria establece una reforma trascendental en su Artículo 15, incluyendo como sanción para las infracciones tributarias la reclusión menor ordinaria.

Resulta entonces acertado el criterio de Catalina García Vizcaíno al decir que *aunque la ley denomine a un ilícito "infracción", si es sancionado con pena privativa de libertad entendemos que tiene el carácter de "delito"*<sup>93</sup>.

Como se sabe, las penas de prisión y de reclusión menor ordinaria son de carácter meramente punitivo ya que es el Derecho Penal que contempla las penas privativas de libertad, que no pueden recaer más que sobre sujetos, jamás sobre objetos. Con esto resulta fácilmente comprensible lo expuesto por Catalina García Vizcaíno y Eugenio Zaffaroni, y que se citara en líneas anteriores, puesto que tanto la prisión como la reclusión menor ordinaria a pesar de estar incluidas en el Código Orgánico Tributario, que tiene esencia administrativa sustantiva, son sin lugar a dudas sanciones con verdadera naturaleza penal.

---

<sup>92</sup> ZAFFARONI EUGENIO RAÚL, "Manual de Derecho Penal -Parte General", Sexta Edición, Tercera Reimpresión, Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, pg. 109, Buenos Aires-2003

<sup>93</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 323



Por otro lado, la estrecha relación existente entre el Ilícito Tributario y el Derecho Penal y Penal Procesal, se distingue claramente en el Artículo 354 del Código Orgánico Tributario reformado que establece que el procedimiento para juzgar las infracciones tributarias estará sujeto, a más de las normas del Código Orgánico Tributario, supletoriamente a aquellas del Código Penal y el Código de Procedimiento Penal<sup>94</sup>.

Estas disposiciones sumergen más al Ilícito Tributario en la corriente penalista en la cual está inmerso en nuestra legislación; aún cuando el Artículo 356 del Código Orgánico Tributario, antepone las disposiciones de este cuerpo legal sobre aquellas del Código de Procedimiento Penal, cuando se refiere a la acción penal tributaria como pública de instancia oficial, cuyo ejercicio corresponde exclusivamente al fiscal con sujeción a las normas del Código Orgánico Tributario y el Código de Procedimiento Penal<sup>95</sup>.

Al llegar a este punto, es prudente mencionar lo expuesto por el maestro penalista Eugenio Zaffaroni<sup>96</sup>, quien manifiesta que las relaciones entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo (con el que se relaciona el Derecho Tributario, siendo ambos de Derecho Público) se han vuelto problemáticas; debido a que por un lado una tendencia -por lo general autoritaria- pretende ampliar el campo del derecho administrativo a expensas del penal; mientras que otra tendencia contraria penaliza verdaderas cuestiones administrativas.

Para este autor, el Derecho Penal Fiscal es una de las partes más importantes del Derecho Administrativo, que a su criterio no es materia penal, sino una rama paralela al mismo; por cuanto la pena administrativa tiene un carácter reparador, a la vez que persigue un propósito preventivo especial. Como ejemplo pone una

---

<sup>94</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Art. 354

<sup>95</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Art. 356

<sup>96</sup> ZAFFARONI EUGENIO RAÚL, "*Manual de Derecho Penal -Parte General*", Sexta Edición, Tercera Reimpresión, Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, pg. 107, Buenos Aires-2003



multa por incumplimiento impositivo, que busca un triple objetivo: percibir lo adeudado, reparar el daño que la falta de pago oportuno produjo a la administración tributaria e infligir una privación de bienes jurídicos con el fin de motivar al sujeto pasivo para que en lo sucesivo no vuelva a caer en similares incumplimientos; aquí los dos primeros consisten en sanciones reparadoras que a su vez constituyen prevención general, mientras el último busca una prevención especial.

La prevención especial es un objetivo casi exclusivo de la coerción penal, mientras que el Derecho Tributario busca la reparación y la reposición cuando es posible; en el ejemplo proporcionado por Zaffaroni se aprecia claramente la naturaleza mixta de la sanción del Ilícito Penal Tributario y es exactamente aquí donde se establece una diferencia clave entre el ilícito de carácter tributario y el ilícito en estricto sentido penal; ya que mientras la prevención especial solo recae sobre individuos, el carácter mixto de la sanción penal administrativa permite que pueda ser sujeto activo de la infracción tributaria una persona jurídica; lo cual no es ni ligeramente admisible en Derecho Penal donde la persona jurídica no puede ser imputada como autora de ningún delito.

Podemos concluir finalmente que, al examinar tanto el Código Orgánico Tributario ecuatoriano, así como las penas aplicables a las infracciones tributarias, se determina fácilmente que muchas de sus normas son similares a aquellas de Derecho Penal Común al tratar de circunstancias agravantes, atenuantes o eximientes del delito; la presunción de que en el delito de defraudación, los actos y omisiones del sujeto pasivo son conscientes y voluntarios; entre otras disposiciones que nos impiden negar la fuerte presencia del Derecho Penal en el Derecho Tributario.

Con esta introducción en el estudio y definición del Ilícito procederemos a analizar su configuración en materia tributaria, para posteriormente analizar las características particulares que éste presenta en la Ley de Equidad Tributaria.

#### IV. II Configuración del ilícito en materia tributaria

El Ilícito Tributario para García Belsunce, citado por Catalina García Vizcaíno, "es efecto de una norma jurídica preexistente que ordena determinada conducta: pagar el tributo o cumplir obligaciones vinculadas con él -Derecho Tributario sustantivo o formal-, de suerte que su trasgresión convierte al acto en acción punible y da lugar a una pena"<sup>97</sup>.

Este criterio resulta muy completo y acertado para definir al Ilícito Tributario, puesto que encierra los elementos necesarios para su configuración, tales como la preexistencia de la norma jurídica que determina la obligación tributaria y la amenaza de la sanción para su transgresión.

La configuración del Ilícito en materia tributaria está enmarcada ante todo en el Derecho Penal Tributario, como ya se analizare; sin embargo debe resaltarse el aspecto penal que se observa en las sanciones al Ilícito Tributario que contemplan penas privativas de la libertad, mientras el ámbito administrativo tributario se aprecia en tanto están referidas a tributos.

El Artículo 9 de la Ley de Equidad Tributaria ó Artículo 315 del Código Orgánico Tributario reformado clasifica a las infracciones tributarias, para efectos de su juzgamiento y sanción en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

El Artículo 316 del Código Orgánico Tributario con la respectiva modificación que introdujere la Ley de Equidad Tributaria dispone que para que se configure el primero se requiere la existencia de dolo, que como ya explicamos es la intención positiva de causar daño o perjuicio a otro, en este caso el Estado. La ley presume por tanto que los actos u omisiones que configuran el delito son conscientes y voluntarios, aunque se admiten las pruebas que demuestren lo contrario.

---

<sup>97</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 318

Las contravenciones son constituidas por las violaciones de normas adjetivas o el incumplimiento de los deberes formales contenidos en el Código Orgánico Tributario y demás disposiciones legales (la ley en mención no especifica cuales ni de que carácter son las demás disposiciones legales a las que hace referencia).

Por su parte, las faltas reglamentarias son aquellas violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, siempre y cuando no hayan sido tipificados como delitos o contravenciones.

No debemos olvidar que para que se configuren las contravenciones y las faltas reglamentarias, basta la simple transgresión de la norma, no siendo necesario el dolo como elemento constitutivo; por lo que claramente este tipo de infracciones tributarias se sitúa dentro de los ilícitos culposos, mientras que los delitos son de naturaleza dolosa.

Al respecto García Belsunce, citado por Catalina García Vizcaíno, sostiene que:

*la diferencia entre los delitos y las contravenciones es cuantitativa o de grado, dada por la importancia y naturaleza de la pena; en cuanto a esta última, en función precisamente de ese grado o importancia, será penal en el delito y administrativa en la contravención". Sin embargo, al considerar la sanción de arresto por infracciones formales, lo lleva a efectuar cierta distinción en cuanto a la naturaleza del ilícito, aun cuando le atribuye el carácter de delito por el tipo de pena; es así como afirma que "la infracción, aunque sea contravencional por su naturaleza, se convierte en delictiva por la gravedad de la pena impuesta"<sup>98</sup>.*

Es coherente este criterio, ya que la diferencia entre las contravenciones y los delitos tributarios está marcada, no solo por el elemento doloso o culposo que señala la ley, sino por la esencia de la sanción, administrativa para los unos y penal para los segundos.

---

<sup>98</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 319



Catalina García Vizcaíno respalda la postura de García Belsunce al concluir que las diferencia entre los delitos y las contravenciones no son ontológicas o cualitativas, sino simplemente cuantitativas, y tal distinción esta dada por las penas; puesto que, aunque la ley denomine a un ilícito "infracción", si es sancionado con pena privativa de libertad entendemos que tiene el carácter de "delito"<sup>99</sup>.

Como se expusiera, nuestro Código Orgánico Tributario utiliza el término infracción para designar los ilícitos tributarios, sean estos delitos, contravenciones o faltas reglamentarias; sin embargo, si se aplica el criterio de García Belsunce y el de Catalina García Vizcaíno a nuestra realidad se entenderá fácilmente que constituyen delito la defraudación tributaria, el contrabando, las infracciones aduaneras, y aquellas infracciones sancionadas con penas privativas de la libertad; mientras que son contravenciones tributarias, la mora en el pago de los tributos sancionada con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias o menores.<sup>100</sup>

En este punto es necesario hacer un pequeño paréntesis para analizar la relación existente entre el Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Económico, ya debe considerarse el hecho de que, la defraudación tributaria es el único delito tipificado y sancionado como tal en el Código Orgánico Tributario, que la define como:

*todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria*<sup>101</sup>

---

<sup>99</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 323

<sup>100</sup> Íbidem, pg. 320

<sup>101</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO, Art. 343



Mas, vale destacar que el contrabando y las infracciones aduaneras, a pesar de no constar en el cuerpo legal analizado, constituyen actuaciones ilícitas que ocasionan un perjuicio económico al Estado. Entonces, nos atrevemos a preguntar: ¿En qué categoría podríamos ubicar estos delitos? Si el Código Orgánico Tributario en su Artículo 315 expresamente establece que los delitos tributarios son los tipificados como tales en dicha ley y ésta no menciona en absoluto los otros dos delitos que hemos traído a colación, los cuales se encuentran contemplados en otras leyes.

Es aquí precisamente donde resulta necesario conocer qué es el Derecho Económico por lo que consideramos apropiado analizar la definición de este dada por Klaus Tiedemann y citada por Ventura González que dice:

*El Derecho Penal Económico tiene por objeto el orden de la economía dirigida y protegida.*

*En sentido restringido o limitado comprende aquella parte del Derecho Penal que tutela el bien constituido por el orden económico estatal en su conjunto, en una palabra, la economía nacional. En este sentido comprende los delitos vinculados con los precios, incluyendo la usura social, la regulación del régimen cambiario, el Derecho Penal Fiscal y Aduanero. En sentido amplio el Derecho Penal Económico está formado por todas aquellas normas jurídicas promulgadas para la regulación de la producción, fabricación y reparto de bienes económicos<sup>102</sup>.*

De este concepto se desprende entonces que el Derecho Penal Tributario constituye una parte elemental del Derecho Penal Económico ya que en el primero innegablemente se ve inmersa una parte esencial de la economía nacional, como son los tributos.

Sin embargo para otros autores como Lilian Gurfinkel de Wendy y Ángel Eduardo Russo,<sup>103</sup> citados por Ventura González, no hay tal relación de inclusión sino mas

---

<sup>102</sup> GONZÁLEZ VENTURA, Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, pg. 19, Argentina.

<sup>103</sup> GONZÁLEZ VENTURA, Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, pg. 22, Argentina.

bien un paralelismo entre ambas materias, puesto que para ellos es innegable la autonomía orgánica y funcional del Derecho Penal Tributario en cuanto, a diferencia del Derecho Penal , permite sancionar a las personas jurídicas, admite el error de derecho como excluyente de culpabilidad, acepta la inversión de la carga de la prueba, la pluralidad de sanciones penal-económicas con las que cuenta, la presunción del dolo y las características del procedimiento para el juzgamiento de los ilícitos.

Mas, tratadistas de la talla de Zaffaroni<sup>104</sup> advierten que bajo esta denominación se han agrupado cuestiones de naturaleza jurídica muy diversa que mezclan disposiciones de Derecho Penal Especial con otras de Derecho Penal Administrativo y de Derecho Penal Común; lo cual a su criterio no permite que el Derecho Penal Económico pueda ser satisfactoriamente sistematizado de acuerdo a principios generales que le sean propios y únicos para todo su campo de acción.

Considera sin embargo, que cuando se habla de Derecho Penal Económico como parte del Derecho Penal, identificado por la afectación al bien jurídico, que serían las relaciones económicas que son controladas o reguladas por el Estado; se constituye el primero en el segundo, o dicho de otro modo, el Derecho Penal Económico es Derecho Penal que no debe ser confundido con el Derecho Administrativo.

De los criterios expuesto se infiere que es innegable el vínculo existente entre el Derecho Penal Económico y el Derecho Penal Tributario, mas no se puede asegurar la inclusión de uno en otro o la existencia de un paralelismo entre los mismos; empero sea de la naturaleza que fuere dicha relación, hay que considerar el hecho que ambas materias se hallan presentes en los delitos

---

<sup>104</sup> ZAFFARONI EUGENIO RAÚL, "*Manual de Derecho Penal -Parte General*", Sexta Edición, Tercera Reimpresión, Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, pg. 109, Buenos Aires-2003

tributarios, sin que sea clara la presencia de un Derecho Penal Económico en las demás infracciones tributarias.

Por otro lado, Ventura González considera que tanto la evasión como el contrabando constituyen delitos económicos, al que define como:

*un acto típico antijurídico, imputable, culpable y punible (como lo es dentro del Derecho Penal Común), que presenta específicamente dos características fundamentales vinculadas al bien jurídico tutelado y al sujeto pasivo. En cuanto al bien jurídico tutelado es necesario destacar que se trata de un bien jurídico supra individual (social) concretado en el orden público económico, vale decir, en la economía nacional. En cuanto al sujeto pasivo, este se caracteriza por ser personalmente indeterminado, o si es determinable, afecta a un gran número de personas constituyendo un verdadero problema de tipo general<sup>105</sup>.*

Dicho de otro modo, el delito económico es el acto ilícito que afecta la estructura económica nacional; así si se analiza la evasión tributaria, el evasor con su acción disminuye la recaudación estatal, afectando a los ciudadanos en general por cuanto mediante la recaudación el Estado busca la satisfacción de necesidades de orden social. Caso semejante sucede con el contrabando, donde no solo se ve perjudicado el fisco, sino también la competencia.

Una vez considerada la existencia del Derecho Penal Económico, y continuando con el estudio del Código Orgánico Tributario ecuatoriano, se encuentra el Artículo 323, que establece las penas aplicables a las infracciones tributarias, por lo cual resulta imprescindible analizarlas para determinar el carácter administrativo o penal de las sanciones contempladas en el cuerpo legal en mención.

Las sanciones contempladas por nuestro Código Orgánico Tributario para los ilícitos tributarios son las siguientes:

---

<sup>105</sup> GONZÁLEZ VENTURA, Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico, Ediciones Jurídicas Cuyo, pg. 25, Argentina.



**1. Multa:** es una sanción pecuniaria que busca resarcir el perjuicio causado. Si se considera la naturaleza resarcitoria de la multa, fácilmente notaremos que es una sanción de carácter civil o administrativo, que en principio sería aplicable a las contravenciones y a las faltas reglamentarias; sin embargo, el Código Orgánico Tributario ecuatoriano en su Artículo 328 establece que *“las sanciones pecuniarias, se impondrán en proporción al valor de los tributos, que por la acción u omisión punible, se trató de evadir o al de los bienes materia de la infracción, en los casos de delito”*.

Gracias a este Artículo, se establece que la multa no sólo se aplica a los ilícitos tributarios considerados culposos, sean estos contravenciones o faltas reglamentarias; sino que la ley faculta que esta sanción sea aplicable también a los ilícitos tributarios considerados dolosos o llamados delitos tributarios; sin que esto signifique, en este último caso, la eliminación de la pena correspondiente a los mismos.

Por otro lado, la resolución *NAC-DGER2008-0609*<sup>106</sup>, expedida el 9 de Mayo del 2008 por el Servicio de Rentas Internas y publicada en el Registro Oficial N° 345 del 26 Mayo del 2008, establece una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de las declaraciones tributarias; dicha multa será calculada sobre el impuesto causado según la declaración respectiva, sin que la multa exceda del 100% del impuesto. Ante lo cual, existen desacuerdos; ya que en una simple resolución se establece el porcentaje de la multa con que se sancionará al contribuyente por el retraso en la presentación de las declaraciones tributarias a las que esté obligado; lo que consideramos poco acertado, puesto que estimamos si el Código Orgánico Tributario establece la existencia de la multa como sanción a las infracciones tributarias, lo más coherente, jurídicamente hablando, sería que este tipo de regulaciones consten en la misma ley y que no sean establecidas por meras resoluciones administrativas; ya que tenemos la firme convicción de que no se puede

---

<sup>106</sup> Registro Oficial N° 345, Lunes 26 de Mayo del 2008.



restar importancia al monto pecuniario que resultan de las multas tributarias, por lo que no puede dejarse su regulación al arbitrio y consideración de la Administración Tributaria de turno, que parece no darse cuenta de que, de acuerdo a su Resolución, se pueden establecer multas de hasta el 100% del valor del tributo, lo que creemos excesivo e injusto para el contribuyente.

Más nefasto resulta el hecho de que esta Resolución establezca que esta sanción sea aplicable sin necesidad de una resolución administrativa sancionatoria previa. Esto no solo es inconstitucional, sino también violatorio del debido proceso y los derechos de protección contemplados en nuestra Carta Magna y sobra decir que promueve más aún la inseguridad jurídica en nuestro país.

No se puede establecer multas que puedan alcanzar montos exorbitantes, pretendiendo que el sujeto pasivo las pague sin rechistar, mientras se quebrantan los principios elementales del debido proceso y obstruyendo así el derecho a la legítima defensa del sujeto pasivo.

Por otra parte, el inciso tercero y cuarto del Artículo 100 de la Resolución en mención, establece que cuando el contribuyente no determine en su declaración ni el IVA ni el Impuesto a la Renta a su cargo, la multa por cada mes o fracción de mes de retraso será del 0.1% de las ventas o ingresos brutos percibidos por el declarante en el período respectivo, sin que pueda exceder del 5% de las ventas o ingresos. Estas sanciones deberán ser determinadas, liquidadas y pagadas por el contribuyente, sin necesidad de resolución administrativa previa. En caso que el sujeto pasivo no determinare, liquidare y pagare las multas en cuestión, el SRI las cobrará aumentadas en un 20%.

Nótese que una vez más se viola el debido proceso, al establecer que no será necesaria resolución administrativa sancionatoria previa en la que se le haga conocer al contribuyente su obligación de determinar, liquidar y pagar la multa con que se le sanciona; sin embargo, el SRI podrá cobrarlas con el 20% de recargo adicional si no cumple la sanción. Ante esto, no podemos evitar preguntarnos ¿cómo pretende la Administración Tributaria que el sujeto pasivo sepa la sanción que se le impone si no hay una resolución previa que le haga conocedor de este hecho?; lo cual en la mayoría de los casos, ocasionará lógicamente el incumplimiento de la multa por parte del contribuyente y acto seguido el cobro de las mismas, por parte del SRI con el 20% de recargo.

Es cuestionable la claridad de la presente Resolución por cuanto simplemente establece el rango de la multa entre el 0.1% y el 5% de las ventas o ingresos brutos, sin explicar en base a que variará el porcentaje de la sanción para el contribuyente; por lo cual una vez más nos preguntamos ¿en base a qué va el contribuyente a determinar, liquidar y pagar la multa si la Resolución no es lo suficientemente clara al establecer los parámetros de cálculo de la misma? Tal parece que esta Resolución no es más que la *Crónica de una muerte anunciada*, aunque para el caso sería más apropiado decir *Crónica de una multa anunciada*.

Ante todo esto, nos preguntamos en qué momento y de qué manera podrá el afectado interponer reclamos y recursos, si estas multas sancionan al sujeto pasivo sin necesidad de que se extienda una resolución debidamente motivada, en los términos del Artículo 76, literal I de la Constitución de la República, que expresamente establece que *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 consideraran nulos.*

Esta Resolución, en la que se prescinde de resolución administrativa sancionatoria previa al sancionar con multas los retrasos en las presentaciones de las declaraciones y las declaraciones en las que no se determina el IVA o el Impuesto a la Renta respectivo, afecta consecuentemente el derecho del contribuyente de poder *recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos*, y que se encuentra amparado en el Artículo 76, literal m, de la Carta Magna.

Por su parte, el Artículo 77 de la Constitución, dispone que *el derecho de toda persona a la defensa incluye: a) Ser informada, de forma previa y detallada, en su lengua propia y en lenguaje sencillo de las acciones y procedimientos formulados en su contra, y de la identidad de la autoridad responsable de la acción o procedimiento.*

Por lo expuesto, sostenemos no solo la ilegitimidad de esta Resolución, sino su nulidad, puesto que es violatoria de los principios constitucionales que amparan el debido proceso y el derecho a la legítima defensa del contribuyente.

Finalmente, cabe destacar que la Resolución en estudio establece que las multas de la manera expuesta se aplicarán sin perjuicio de los intereses originados por el incumplimiento y no obstante las demás sanciones que procedan, en caso de concurrencia de infracciones tributarias, y que para su cómputo no se considerarán limitaciones establecidas en otras normas.

Una vez más se ve claramente reflejada en esta Resolución su matiz anti-contribuyente y de excesiva dureza de las sanciones administrativas de las

que hace uso el Servicio de Rentas Internas ecuatoriano; lo que a nuestro criterio se frenaría de existir una verdadera *Ley de Defensa de los Contribuyentes* en nuestro país; puesto que la Administración Tributaria no puede abusar del poder del que se haya investido, ni aún con el fin de cumplir mejor sus funciones o lograr un mayor recaudo, ya que consideramos que las garantías constitucionales y los derechos que la Carta Magna otorga a los ciudadanos ecuatorianos deben ir de la mano con las atribuciones del ente recaudador de tributos.

- 2. Clausura del establecimiento o negocio:** De acuerdo a nuestra legislación, esta sanción no podrá exceder de tres meses; sin embargo implica la suspensión de todas las actividades en el establecimiento clausurado. Art. 329 C.T.

Las reformas en Ley para la Equidad Tributaria en nuestro país, suprimió la "clausura preventiva", figura que fue introducida por la Ley 99-24 o Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas<sup>107</sup>, la misma que fue ampliamente criticada por otorgar a la Administración Tributaria, facultades sancionadoras fuera del ámbito de su competencia.

Con la supresión de la clausura preventiva, la clausura en los términos que establece la Ley de Equidad Tributaria se vuelve, a nuestro criterio, más autoritaria, abusiva y violatoria de los principios y derechos constitucionales; ya que no fue suficiente para la Administración contar con una medida sancionatoria, mediante la cual aplastan las garantías del sujeto pasivo a su arbitrio, sino que ahora la reforzaron aún más impidiendo que el contribuyente continúe realizando sus labores mientras dure la clausura.

Ante todo debemos ser conscientes que esta sanción limita la propiedad, impidiendo su uso, goce y disposición, a la vez que impide el desarrollo del

---

<sup>107</sup> Registro Oficial N° 181 del 30 de abril de 1999.



comercio. ¿Cómo pretenden entonces frenar la evasión y motivar el ejercicio lícito de las actividades productivas, si durante la clausura de algún establecimiento sus propietarios y dependientes necesitan subsistir y obtener los fondos necesarios a como de lugar? ¿De qué se imagina la Administración Tributaria que van a vivir estas personas si se les impide trabajar y se detiene el aparato productivo?

Es inconcebible entonces que una medida sancionatoria de tal magnitud quede al arbitrio de los funcionarios tributarios, que al seguir el objetivo de una mayor recaudación, no les importa aplastar las garantías ciudadanas que protegen al contribuyente.

Al respecto, el Dr. José Javier Jarrín, acertadamente sostiene que:

*Eminentes tratadistas han señalado que la clausura de un establecimiento, aun en forma preventiva, por la gravedad misma de la sanción, ya que afecta un derecho constitucional, debería ser aplicada por vía judicial, con las debidas garantías de la defensa del acusado. Asimismo los tratadistas no han encontrado justificación para la aplicación de esta pena por la comisión de una infracción de insignificancia, porque además la experiencia ha demostrado que la administración tributaria ha hecho un uso abusivo de esta facultad, aplicando la pena por el incumplimiento de requisitos meramente formales, sin incidencia en el derecho del fisco a la correcta percepción de los impuestos. La conclusión más clara es que la clausura es inviable en un estado social de derecho, lo que ha simple vista denota un autoritarismo administrativo signado de prepotencia, imposible de ser ejecutado por simples fedatarios, lo cual es inconcebible en el siglo XXI<sup>108</sup>.*

Coincidimos ampliamente con el criterio expuesto, por cuanto consideramos que la clausura no es una medida meramente de carácter preventivo, sino que constituye un verdadera punición, por demás exagerada cuando se aplica por el incumplimiento de deberes formales; de cualquier manera al

---

<sup>108</sup> JARRÍN BARRAGÁN JOSÉ JAVIER, Las Clausuras de Establecimientos por parte del Servicio de Rentas Internas, Artículo presentado en la revista GASolina, número 2, Octubre de 2006, pg. 6

ser una sanción que limita los derechos constitucionales del sujeto pasivo, debería respetarse las garantías que respaldan el debido proceso; ya que no debe dársele más valor a una Ley, que a los preceptos constitucionales.

En este punto, creemos apropiado recordar el criterio de Bidart Campos, citado por el Dr. Horacio García Prieto, quien afirma que:

*Para comprobar la razonabilidad de una medida no basta con averiguar si tiene simetría con el fin que se quiere obtener mediante ella... una vez que se da por cierto que una medida sirve para alcanzar el fin a que se la destina, es indispensable descubrir con sagacidad si esa medida es la más gravosa o la más benigna en la alternativa de varias posibles para el mismo fin. Porque si existiendo opción por una que sea menos onerosa se ha elegido la más rigurosa o severa, entonces no hay razonabilidad sino arbitrariedad..... El sistema de fiscalización tributaria no puede sustraerse a los límites constitucionales que son exigibles a toda actividad estatal.<sup>109</sup>*

Concluimos entonces que la aplicación de esta medida no es tan siquiera razonable, ya que en el propósito de nuestro Servicio de Rentas Internas, de lograr una mejora sustancial en el monto de las recaudaciones tributarias, se atropellan las garantías constitucionales establecidas; y si bien la Administración considera que la clausura le ayudará a alcanzar dicho fin, no cabe duda de que esta sanción constituye una de las más gravosas para el contribuyente, dentro de las contempladas en nuestro Código Orgánico Tributario; lo cual, en términos del Dr. Bidart, es arbitrariedad mas no razonabilidad, que rebasa los límites constitucionales impuestos.

**3. Suspensión de actividades:** Esta se da cuando no puede aplicarse la clausura del establecimiento debido a la actividad que realiza el infractor;

---

<sup>109</sup> BIDART CAMPOS GERMÁN J., Sanciones en la Orbita Fiscal, E.D. Tomo 146, Pág. 194, citado por GARCÍA PRIETO HORACIO en el Artículo Clausuras: ¿ante una inconstitucionalidad simplemente académica?, tomado de la página web de la AAEF

para que esta sanción surta efecto, la Administración Tributaria deberá notificar, según el caso, a las autoridades correspondientes, al colegio profesional respectivo y a las demás entidades relacionadas con el ejercicio de la actividad del infractor, para que impidan su ejercicio. Art. 330 C.T.

Este Artículo contradice en parte aquel de la clausura ya que sostiene que la suspensión de actividades se aplicará cuando no pudiese aplicarse la clausura, mientras que el Artículo 329 del Código Orgánico Tributario, establece que la clausura implica la suspensión de las actividades al interior del establecimiento. Entonces, ¿Cómo debemos considerar la clausura y la suspensión de actividades, como medidas alternativas o concurrentes para una misma infracción?

Sea cual fuere la respuesta exponemos abiertamente nuestra inconformidad con este tipo de sanciones que limitan el trabajo y la producción y son impuestas al arbitrio y criterio de la Administración Tributaria, sin que se observen, tan siquiera, los principios del debido proceso.

4. **Decomiso:** Es la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito a favor del sujeto activo, así como a los bienes u objetos usados para cometer la infracción, cuando pertenecieren al autor o cómplice de la infracción.

Cuando esta sanción no es aplicable sea porque los bienes no pertenecen al infractor o existe una clara desproporción entre el valor de los bienes y el de los objetos usados para cometer el ilícito se sustituirá el decomiso de los medios con una multa adicional de 2 a 5 veces el valor de la mercadería. Art. 331 C.T.

De acuerdo a lo expuesto en este Artículo, podríamos inferir que el decomiso es aplicable a los delitos tributarios; ya que por la naturaleza culposa, mas no dolosa, de la contravención y las faltas reglamentarias, no cabería en estos tipos de infracciones.

Vale que señalemos que se produce una nueva violación de los preceptos constitucionales; ya que el Artículo 208, numeral 6 de la Carta Magna establece que *cuando en sentencia se determine que en la comisión del delito existió apropiación indebida de recursos, la autoridad competente procederá al decomiso de los bienes del patrimonio personal del sentenciado.*

Por lo tanto, resulta arbitrario que se pretenda otorgar a la Administración la facultad de obviar la sentencia condenatoria que determine la comisión de un delito y que pueda, sin el cumplimiento de este requisito prejudicial, arrebatar el dominio de los bienes de los supuestos infractores; ya que mientras una sentencia judicial no declare la culpabilidad del imputado, no se lo puede tratar como infractor consumado.

No resulta coherente en absoluto la pretensión de decomisar primero los bienes de un contribuyente para esperar que después se lo declare culpable del delito en sentencia judicial, sentencia de la cual no se tiene ni siquiera la completa seguridad que va a ser desfavorable para el imputado.

5. **Incautación definitiva:** es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional. Art. 332 C.T.
6. **Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos:** Podrá aplicarse como pena por infracciones, según la gravedad e importancia de ellas, sin perjuicio de las otras sanciones que se impusieren. El sancionado podrá rehabilitarlas, tras un año desde la ejecutoria de la



resolución administrativa o sentencia que impuso la pena, siempre que el sancionado dentro de ese lapso no hubiere sido condenado por nueva infracción tributaria. Art. 333 C.T.

**7. Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones:** tiene el mismo tratamiento de la sanción anterior. Art. 333 C.T.

**8. Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos:** Esta sanción no podrá exceder de treinta días. Mientras dure la suspensión, el sancionado no tendrá derecho a percibir remuneraciones ni pago por concepto alguno. Esta pena se ejecutará desde el primer día del mes siguiente al de la fecha en que se ejecutorió la sentencia que la impuso. La destitución de cargos públicos, se impondrá al funcionario o empleado que fuere responsable como autor, cómplice o encubridor de un delito, o en el caso de reincidencia en las contravenciones. Art. 334 y 335 C.T.

**9. Prisión:** Las penas de prisión no serán inferiores a un mes, ni mayores de cinco años. La pena de prisión no podrá ser sustituida con penas pecuniarias. Art. 337 C.T.

**10. Reclusión menor ordinaria:** no será inferiores a un año, ni mayores de seis años. La pena de reclusión no podrá ser sustituida con penas pecuniarias. Art. 338 C.T.

Nuestras apreciaciones en torno a estas medidas privativas de la libertad, las desarrollamos más adelante en el acápite III de este mismo capítulo.

Debemos ser claros al resaltar que sea cual fuere la naturaleza de las sanciones contempladas en nuestro Código Orgánico Tributario, este factor no obsta la posibilidad de la concurrencia de dos o más sanciones sobre una misma infracción.

Dicho de otro modo el hecho de que determinada sanción sea de origen penal no significa que no puede ser aplicada conjuntamente con otra u otras de naturaleza administrativa; a pesar que una distinción esencial entre los delitos, contravenciones y faltas reglamentarias, sea el origen de la sanción para cada uno de ellos, siendo normalmente penal para los primeros y administrativa para las dos últimas.

Como ejemplo de lo expuesto tenemos los Artículos 350 y 352 del Código Orgánico Tributario establece que las penas pecuniarias para las contravenciones (entre 30 y 1500 dólares) y faltas reglamentarias (entre 30 y 1000 dólares), se aplicarán independientemente de las demás sanciones que se atribuyeren, así como del cumplimiento de la obligación tributaria o deberes formales que las motivaron.

De igual forma, los Artículos 347 y 348 de la Ley en estudio, establecen sanciones accesorias para el delito de defraudación, a más de aquella de carácter personal (prisión o reclusión menor ordinaria), que tienen carácter administrativo; estas son: la destitución del cargo para los autores, cómplices o encubridores que fueren funcionarios o empleados de la Administración Tributaria; y la clausura del establecimiento para los agentes de percepción que no hubieren entregado los tributos recaudados dentro de los tres meses subsiguientes a dicha recaudación. Estas penas se aplicarán sin perjuicio de las penas de prisión o reclusión menor ordinaria correspondientes.

Consideramos necesario complementar este capítulo enumerando los casos de defraudación que la ley establece en el Código Orgánico Tributario en el Artículo 345, así como las penas aplicables a cada caso, los cuales son:

*1.- Destrucción, ocultación o alteración dolosas de sellos de clausura o de incautación;*

2.- Realizar actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado;

3.- Imprimir y hacer uso doloso de comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la Administración Tributaria;

Estos tres primeros casos son sancionados con prisión de 1 a 3 años.

4.- Proporcionar, a sabiendas, a la Administración Tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros; y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren a la administración tributaria, de datos falsos, incompletos o desfigurados;

5.- La falsificación o alteración de permisos, guías, facturas, actas, marcas, etiquetas y cualquier otro documento de control de fabricación, consumo, transporte, importación y exportación de bienes gravados;

6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente.

7.- La alteración dolosa, en perjuicio del acreedor tributario, de libros o registros informáticos de contabilidad, anotaciones, asientos u operaciones relativas a la actividad económica, así como el registro contable de cuentas, nombres, cantidades o datos falsos;

8.- Llevar doble contabilidad deliberadamente, con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica;

9.- La destrucción dolosa total o parcial, de los libros o registros informáticos de contabilidad u otros exigidos por las normas tributarias, o de los documentos que los respalden, para evadir el pago o disminuir el valor de obligaciones tributarias;

10.- Emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real;

11.- Extender a terceros el beneficio de un derecho a un subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal o beneficiarse sin derecho de los mismos;



*12.- Simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal;*

Estos ilícitos son sancionados con pena de 2 a 5 años de prisión más una multa equivalente al valor de los impuestos evadidos o que se pretendieron evadir.

*13.- La falta de entrega deliberada, total o parcial, por parte de los agentes de retención o percepción, de los impuestos retenidos o percibidos, después de diez días de vencido el plazo establecido en la norma para hacerlo; y,*

*14.- El reconocimiento o la obtención indebida y dolosa de una devolución de tributos, intereses o multas, establecida así por acto firme o ejecutoriado de la administración tributaria o del órgano judicial competente.*

Estos dos casos serán sancionados con reclusión menor ordinaria de 3 a 6 años, más una multa equivalente al doble de los valores retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y/o pagados; así como los valores que le hayan sido devueltos indebidamente.

*En los casos de personas jurídicas, sociedades y semejantes el responsable es su representante legal, contador, director financiero y todas aquellas personas que tengan a su cargo el control de la actividad económica de la empresa, si se establece que su conducta ha sido dolosa.*

*Cuando se trata de agentes de retención o de percepción que sean instituciones del Estado, son sancionados los funcionarios encargados de la recaudación, declaración y entrega de los impuestos con pena de reclusión por la defraudación, más la destitución de su cargo y la inhabilidad, de por vida, para ocupar cargos públicos.*

*La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del Artículo 345 iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.*



*La Administración Tributaria deberá formular la denuncia cuando corresponda, en todo los casos de defraudación, y tendrá todos los derechos y facultades que el Código de Procedimiento Penal establece para el acusador particular.*

Aquí se vuelve a apreciar la estrecha relación entre el Derecho Procesal Penal y el Derecho Penal Tributario, cuando se da a la Administración Tributaria las potestades del acusador particular.

Pero más interesante aún, resulta el claro requisito de prejudicialidad que este Artículo establece; la prejudicialidad es definida por Cabanellas como aquello *“que requiere decisión previa a la cuestión o sentencia principal”*<sup>110</sup>

La prejudicialidad exigida es, de acuerdo a este Artículo, la existencia de:

- Actos firmes, o
- Resoluciones ejecutoriadas, o
- Sentencias judiciales ejecutoriadas,

Donde se establezcan indicios de responsabilidad del contribuyente en una defraudación tributaria.

Podemos entonces inferir que carecen de validez jurídica los procedimientos judiciales que no cuenten con este requisito de prejudicialidad.

En palabras del Dr. Jorge Zavala Egas:

*“La norma exige, esto es, requiere en forma imperativa dos presupuestos alternativos para el ejercicio de la acción penal: una cuestión previa o una decisión prejudicial.*

*La cuestión previa es la existencia de un ACTO ADMINISTRATIVO FIRME RESOLUCION EJECUTORIADA - ambos en sede administrativa - que establezcan la presunción de la comisión de una defraudación tributaria.*

*La prejudicialidad existe cuando la norma exige (en forma alternativa con los actos administrativos firmes o ejecutoriados) SENTENCIA*

---

<sup>110</sup> CABANELLAS DE TORRES GUILLERMO, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta, Decimosexta edición, 2003.

*JUDICIAL EJECUTORIADA que establezca la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”<sup>111</sup>.*

De acuerdo a esto, entendemos entonces que al hablar de la necesidad de una preexistencia de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada, con indicios establecidos de que el sujeto pasivo ha cometido una defraudación tributaria, se trata de *cuestiones previas*; ya que la prejudicialidad para Zavala Egas se presenta cuando se trata de la sentencia judicial ejecutoriada con presunción de responsabilidad en la comisión de la defraudación tributaria.

De lo expuesto se desprende que, para este autor, los requisitos previos que exige el Código Orgánico Tributario pueden ser considerados, bien como cuestiones previas o decisiones prejudiciales; siendo los primeros aquellos procedimientos que tienen relación con decisiones o resoluciones en sede administrativa que deben ser realizados antes de la iniciación del proceso penal, mientras que el segundo se da con la intervención de otra autoridad judicial, mediante el dictamen de una sentencia que se encuentre ejecutoriada, dicha resolución influirá inexorablemente sobre la decisión del delito tributario.

El cumplimiento de estos presupuestos permite que el representante del Servicio de Rentas Internas, pueda ejercer la acción penal tributaria sobre el presunto infractor; es decir, la constancia del cumplimiento de estos presupuestos le otorga la capacidad jurídica al Director del Servicio de Rentas Internas para que este pueda accionar judicialmente contra el supuesto infractor tributario.

No se puede pretender entonces, que se inicien procesos penales tributarios sin que la Administración haya dictado actos o resoluciones contra el sujeto pasivo, en que se establezca, de manera fehaciente, indicios de responsabilidad por parte del sujeto pasivo al que se acusa de la comisión de un delito tributario.

---

<sup>111</sup>[http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2001/14/14\\_Cuestiones\\_Prejudiciales\\_en\\_el\\_Proceso\\_Penal.pdf](http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2001/14/14_Cuestiones_Prejudiciales_en_el_Proceso_Penal.pdf), tomado el 15 de Junio de 2009.

Sin embargo, no nos resulta extraño que la Administración Tributaria se exceda en el uso de sus facultades y muchas veces pretenda dar inicio a procesos penales sin el cumplimiento previo de las exigencias prejudiciales establecidas; lo cual es a todas luces ilegal.

Si bien el Código Orgánico Tributario, con las respectivas reformas interpuestas por la Ley para la Equidad Tributaria, establece que el Servicio de Rentas Internas (S.R.I) puede iniciar el proceso de juicio penal tributario; consideramos un entuerto jurídico que esta atribución se ejerza al arbitrio de la Administración Tributaria, puesto que el S.R.I no debería iniciar un proceso judicial *“por actividades que considere dolosas”*<sup>112</sup>, lo que a todas luces es violatorio de los principios constitucionales que respaldan el debido proceso; sino que la interposición de un proceso penal tributario debería estar debidamente respaldado y sustentado con pruebas contundentes que reflejen la comisión de actividades ilícitas por parte del sujeto pasivo, tipificadas por la ley como delitos con anterioridad; y no dejar un aspecto fundamental como este a la discrecionalidad de funcionarios de la Administración, que pretende iniciar procesos judiciales en base a meras presunciones, en lugar de presentar actos administrativos o resoluciones ejecutoriadas, debidamente motivadas, que contengan verdaderos indicios de responsabilidad del sujeto pasivo, y donde las imputaciones que se efectúan por parte de la Administración, puedan encontrar asidero legal en la realidad.

De acuerdo al autor citado, el efecto procesal penal que acarrea el no cumplimiento de estos requisitos pre-procesales, es la nulidad. Para él, existe un vicio de procedimiento al no haberse presentado junto con la denuncia la constancia del cumplimiento de la prejudicialidad, en tal caso habría falta de competencia del juzgador penal, dicha falta de competencia no es subsanable, ya que este vicio afecta la relación procesal original y no cabe remediación alguna.

---

<sup>112</sup> IMPUESTOS LAS CLAVES DE LA NUEVA REFORMA TRIBUTARIA, Suplemento de Diario El Comercio, sección el SRI responde, numeral 12, publicado el 9 de enero de 2008, p.g. 4



Por otro lado, volviendo a la defraudación en los términos de nuestro Código Orgánico Tributario, cabe recalcar también la constitución de la defraudación agravada que se configura cuando en el ilícito participa algún funcionario de la Administración Tributaria, en cuyo caso la sanción será el máximo de la pena posible.

Finalmente, queremos señalar que las contravenciones tributarias de acuerdo al Artículo 349 del Código Orgánico Tributario, *“son las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos”*. Mientras que las faltas reglamentarias en el campo tributario las constituyen, acorde al Artículo 351 del mismo cuerpo legal, *“la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos”*.

Como se aprecia tanto las contravenciones como las faltas reglamentarias tienen carácter administrativo por cuanto se originan por acciones, omisiones o inobservancia de las normas legales, reglamentarias y administrativas que impidan el cumplimiento efectivo de los deberes formales de los sujetos pasivos; así como de los procedimientos establecidos administrativamente para el normal desenvolvimiento de las actividades tributarias.

#### **IV.III Características del Ilícito en la Ley de Equidad Tributaria: Compatibilidad o incompatibilidad con el marco constitucional y doctrinal.**

Una vez estudiado el ilícito, su definición y configuración en materia tributaria, resulta trascendental analizar las características que presenta el mismo en la Ley



de Equidad Tributaria; para de esta manera determinar su compatibilidad o incompatibilidad con la normativa constitucional, primordialmente, y el ámbito doctrinal de ser el caso.

Con este fin nos proponemos realizar un análisis concienzudo del marco constitucional que encierra las principales garantías ciudadanas y del debido proceso; ya que, lamentablemente, no existe una sección específica en la Carta Magna que se refiera a los derechos de los contribuyentes o a las garantías de las que goza el proceso tributario.

Empezaremos entonces citando el Artículo 66 de la Constitución Política del Ecuador, numeral 29, que establece que los derechos de libertad también incluyen la imposibilidad de la persona de ser privada de su libertad por deudas, costas, multas, tributos ni otras obligaciones, salvo el caso de pensiones alimenticias.

Esta constituye el eje central de nuestro análisis, ya que prohíbe de manera expresa las penas de privativas de la libertad por tributos; sin embargo, el Artículo 32 de la Ley de Equidad Tributaria o 346 del Código Orgánico Tributario, determina no sólo penas de prisión, sino también de reclusión menor ordinaria.

Resultan realmente preocupantes las modificaciones existentes en los Artículos 337 y 338 del Código Orgánico Tributario, por dos situaciones fundamentalmente:

La primera observación es que la Ley de Equidad Tributaria, no sólo mantiene la pena de prisión como sanción para el delito de defraudación, sino que incluye además la reclusión menor ordinaria; es decir se han agudizado los castigos para el infractor tributario, aún cuando la norma fundamental prohíbe las penas de tipo personal para los actos relacionados con tributos.

El segundo punto que nos llama la atención en las reformas mencionadas es la imposibilidad de sustituir las penas privativas de libertad con penas pecuniarias, lo cual resulta un insólito jurídico.

La Constitución establece en su Artículo 77 las garantías básicas para todo proceso penal en que la persona se vea privada de su libertad, y el numeral 1 expresamente señala la privación de la libertad como una pena excepcional, que deberá ser usada para asegurar el cumplimiento de la pena o la comparecencia en el proceso; este principio esta acorde a la doctrina penal universal que ve en la privación de la libertad, el último recurso para poder asegurar el proceso.

Sin embargo, en nuestro país es común la privación de la libertad como primer recurso para iniciar cualquier tipo de proceso. No se espera siquiera la culminación del proceso ni algún indicio que sustente la posibilidad de la no comparecencia del imputado en el proceso.

Por otra parte el numeral 11 del Artículo en análisis, específicamente señala que el juzgador deberá aplicar de forma prioritaria sanciones y medidas cautelares alternativas a la privación de libertad. Entonces resulta inconcebible que se prohíba sustituir la prisión y la reclusión menor ordinaria con penas pecuniarias o cualquier otro tipo de sanción alternativa.

Este tipo de conductas son inadmisibles en un “Estado constitucional de derechos y justicia, social y democrático” puesto que nos acercan al Estado de policía, donde la dureza de las penas provoca el temor general en la población y por ende la falta de confianza en el sistema jurídico, ya que de una u otra manera resultarán culpables.

Por esto consideramos prudente citar a Zaffaroni, quien acertadamente manifiesta:

*cabe observar que se está produciendo un gravísimo avance del Derecho Administrativo sobre el Derecho Penal , contra el cual se*

*impone un rechazo frontal. Uno de los aspectos más notorios de este avance es la legislación policial que autoriza la imposición de privaciones de libertad con pretexto identificatorio, con total arbitrariedad. Si bien desde un punto de vista jurídico se afirma que esta facultad arbitraria no constituye una pena, lo cierto es que no podemos ignorar el dato fáctico que indica que es impuesta y manejada como tal, lo cual resulta abiertamente inconstitucional<sup>113</sup>*

Como vemos, estas actuaciones son a todas luces inconstitucionales, violatorias de los derechos humanos y de los Tratados internacionales que protegen el debido proceso y las garantías procesales.

Queremos resaltar también el Artículo 84 de la Carta Magna que sostiene que: *“la Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales, y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano o de las comunidades, pueblos y nacionalidades. En ningún caso, la reforma de la Constitución, las leyes, otras normas jurídicas ni los actos del poder público atentarán contra los derechos que reconoce la Constitución”*.

De lo expuesto deducimos que hay profundas y marcadas contradicciones entre la Ley y la Constitución, que no han sido corregidas; lo cual resulta lamentable si consideramos que el actual gobierno ha sido el impulsador tanto de la actual Constitución, así como de la Ley de Equidad Tributaria, por lo cual la falta de coherencia dentro de la normativa ecuatoriana, es aún más deplorable.

Por lo expuesto, resulta inevitable estimar estas reformas violatorias del derecho constitucional al debido proceso y sus garantías básicas, establecidas en el Artículo 76, lo cual se ve reflejado principalmente en los siguientes aspectos:

---

<sup>113</sup> ZAFFARONI EUGENIO RAÚL, *“Manual de Derecho Penal -Parte General”*, Sexta Edición, Tercera Reimpresión, Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, pg. 110, Buenos Aires-2003

La presunción de inocencia de cualquier persona y su derecho a ser tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada; resulta evidentemente violada con la inclusión en el Artículo 233 del Código Orgánico Tributario de una caución equivalente al 10% de la cuantía para poder accionar o interponer recursos contra los actos de determinación de la obligación tributaria y todos aquellos actos y procedimientos en los que la Administración Tributaria persiga la recaudación de tributos o la determinación de los mismos, así como sus recargos, intereses y multas.

Consideramos que esta caución es por demás discriminatoria, ya que nos presume infractores antes de una sentencia firme y ejecutoriada lo declare.

Creemos también que esta norma asegura la indefensión del sujeto pasivo de la relación tributaria, puesto que alguien que no cuente con los fondos suficientes para realizar el depósito en numerario como exige esta reforma, simplemente no podrá interponer demanda o recurso alguno contra la actuación administrativa que le está causando perjuicio.

Por otro lado debemos ser conscientes que los procesos judiciales en nuestro país son extensos y engorrosos, por lo cual el contribuyente debe soportar el congelamiento de su dinero, bajo la denominación de caución, por un largo período de tiempo, privándole de invertirlo o utilizarlo de la forma que creyere conveniente.

Por lo tanto, la persona que quisiera entablar un proceso contra la Administración Tributaria deberá contar con una considerable suma de dinero, ya que la caución es independiente de aquella que corresponde por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares.



Con lo expuesto se infringe también el Artículo 75, ya que consideramos que se promueve la indefensión del contribuyente por cuanto se le imposibilita a concurrir a la justicia si no cuenta con dinero suficiente; lo cual a simple vista contradice en Artículo 66 de la Constitución Política, que en su numeral 23 establece el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas; así como al Artículo 75 de la Carta Magna que garantiza a las personas el acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e interés, con sujeción a los principios de intermediación y celeridad, y que *en ningún caso quedará en indefensión*.

La indefensión también se establece en el último inciso del Artículo 233 que dispone que el Tribunal Distrital de lo Fiscal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de la caución, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.

Otro punto que nos llama la atención dentro de las reformas tributarias es la incautación definitiva de bienes, contemplada en el Artículo 332 del Código Orgánico Tributario; así como la suspensión de actividades (Art. 330 C.O.T) como sanción concurrente con la clausura del establecimiento (Art. 329 C.O.T.).

Creemos entonces, que la suspensión de actividades frontalmente afecta el Artículo 325 de la Constitución Política de la República, que garantiza el derecho al trabajo.

Como analizamos anteriormente el Derecho Penal Tributario participa del Derecho Penal, con lo cual se ven inmersas en el Derecho Penal Tributario y el Procedimiento Penal Tributario, las garantías penales respectivas, establecidas en la Constitución y demás leyes penales, por lo tanto es indiscutible la violación impune que se realizan, con las reformas mencionadas, a los derechos constitucionales de los contribuyentes y a las garantías procesales respectivas.

Por ello, creemos apropiado citar a Catalina García Vizcaíno quien sostiene que:

*a los delitos tributarios les corresponden, por aplicación de los principios generales del C.P., (...) los beneficios de la condena condicional o en suspenso, de la eximición de prisión y excarcelación mientras dure el proceso, del beneficio de la duda, de la extinción de la acción y de la pena por muerte del infractor, de la aplicación del error excusable, de la aplicación de la ley más benigna, del requisito de la culpabilidad -culpa propiamente dicha o dolo- por responsabilidad subjetiva, personal y directa del infractor e inaplicabilidad de la responsabilidad objetiva e indirecta de éste por hechos en los cuales no ha intervenido<sup>114</sup>*

Si hacemos un paralelo entre lo manifestado por la autora y nuestra realidad jurídica, fácilmente llegaremos a la conclusión que los contribuyentes ecuatorianos no tienen ni siquiera la presunción de inocencia o el beneficio de la duda, menos aún del error excusable y ni que hablar de la aplicación de la ley más benigna (Indubio pro reo), si las reformas tributarias en estudio lo que han promovido es la dureza del sistema tributario ecuatoriano y el terror de la población en el régimen impositivo; lo que, lamentablemente, consideramos que provocará resultados adversos a aquellos que busca alcanzar la Administración Tributaria actual; puesto que como analizamos en capítulos anteriores, está ampliamente demostrado en la práctica que la dureza excesiva de las sanciones tributarias y el fomento del temor en el sistema tributario, en lugar de mejorar la recaudación y la confianza en la Administración, tiene un resultado adverso, puesto que no se enfoca en lo esencial que es lograr una cultura tributaria en la sociedad.

---

<sup>114</sup> GARCÍA VIZCAÍNO CATALINA, Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas, Tomo II, Parte General, Ediciones De Palma, Buenos Aires-1996, pg. 320

## CAPITULO V

### V.- Análisis de la Ley de Equidad Tributaria

El Mandato Constituyente N°1 o Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, aprobada el 28 de diciembre de 2007 por el Pleno de la Asamblea Nacional Constituyente, establecida en Montecristi y publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial N° 242, con fecha 29 de diciembre de 2007; introdujo novedosas y trascendentales reformas en materia tributaria; sin embargo, vale que analicemos que tan beneficiosas, prudentes y eficaces pueden resultar estas medidas, que como todos sabemos, fueron aprobadas de la noche a la mañana, sin el intensivo análisis que, cambios de tal magnitud, merecían.

Si bien es cierto que en nuestro país existen altos niveles de evasión, tal como expusieramos, en capítulos anteriores; debemos ser honestos al manifestar que la Administración Tributaria no se ha preocupado realmente en crear una cultura tributaria, en un país donde la mayor parte de la población no tiene acceso a la educación, circunstancia que los aleja aún más del conocimiento de la importancia de los tributos en la economía nacional; mientras, la minoría que conoce esta realidad, no se siente satisfecho con la calidad y cantidad de la obra y los servicios públicos que recibe, que se siente traicionado por sus gobernantes, ya que el despilfarro y la corrupción estatal son a simple vista apreciables.

La Ley en mención modificó las normas para el pago del Impuesto a la Renta (I.R), al Valor Agregado (I.V.A) y a los Consumos Especiales (I.C.E); creando a su vez nuevos tributos, tales como el Impuesto a la Salida de Divisas, el Impuesto a las Tierras Rurales y el Impuesto a los Ingresos Extraordinarios, situación que ha acarreado consigo gran controversia y dudas entre los contribuyentes ecuatorianos.

Como ya analizamos en el capítulo anterior, las reformas al Código Orgánico Tributario en lo referente a las sanciones para las infracciones tributarias, otorgan al SRI un poder discrecional para su aplicación; lo cual no solo es violatorio de los principios del debido proceso, sino de la Constitución e incluso de Convenios Internacionales como el Pacto de San José de Costa Rica,<sup>115</sup> ya que viola derechos y libertades establecidos en las mencionadas normativas.

Al respecto, nos gustaría profundizar un poco en las disposiciones contenidas en el Pacto de San José de Costa Rica, que consideramos afectadas con la normativa tributaria actual.

Este Tratado Internacional establece en su Artículo 1 que *los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción.*

Como se aprecia, esta es la primera violación en la que incurre nuestra legislación, ya que como indicaremos más adelante, hay normas fundamentales establecidas en esta Convención que son notoriamente infringidas en el sistema tributario ecuatoriano.

El Artículo 5, numeral 6 dispone que *las penas privativas de la libertad tendrán como finalidad esencial la reforma y la readaptación social de los condenados.*

En el sistema penal tributario ecuatoriano, como estudiamos en el capítulo anterior, no tiene como fin la readaptación social de los infractores; es más el sistema penal ecuatoriano en sí es altamente deficiente en rehabilitación de los condenados. La normativa penal tributaria impuesta en la Ley de Equidad Tributaria, con sanciones privativas de la libertad como la reclusión menor

---

<sup>115</sup> CONVENCION AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS SUSCRITA EN LA CONFERENCIA ESPECIALIZADA INTERAMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS, San José de Costa Rica, 22 de Noviembre de 1969.



ordinaria, lo que ha ocasionado es el endurecimiento de las penas, sin preocuparse de lograr un verdadero esquema de reformación e inserción social de los infractores tributarios.

El ánimo, a nuestro parecer, de estas reformas ha sido maximizar el recaudo impositivo, mediante el endurecimiento, hasta cierto punto, desmedido de las sanciones tributarias; lo cual se evidencia en disposiciones como aquella que prohíbe el reemplazo, con una sanción pecuniaria, de las sanciones privativas de la libertad del contribuyente.

Por otro lado, el Artículo 7, numeral 2, del Pacto de San José dispone que *nadie puede ser privado de su libertad física, salvo por las causas y en las condiciones fijadas de antemano por las Constituciones Políticas de los Estados Partes o por las leyes dictadas conforme a ellas*; al respecto, el Artículo 29, literal c de nuestra Constitución Política, establece que los derechos de libertad incluyen que ninguna persona pueda ser privada de su libertad por tributos; sin embargo, la ley nacional transgrede esta disposición constitucional al imponer el Código Orgánico Tributario penas de prisión y reclusión menor ordinaria para los delitos tributarios.

Con lo expuesto, podemos deducir que resulta arbitraria a todas luces la detención que se produce de la discrecionalidad de la Administración Tributaria, aquella que no ha seguido los principios constitucionales del debido proceso y que atenta contra las garantías que amparan y protegen a todo ser humano en los Estados sociales de derecho.

El Artículo 8 de este Convenio Internacional nos presenta dos aspectos fundamentales que deben ser observados a la hora de sancionar los ilícitos tributarios: el numeral 2 destaca la presunción de inocencia mientras la culpabilidad no sea establecida legalmente (todo lo contrario a la Ley de Equidad Tributaria que presume la culpabilidad del contribuyente antes que su inocencia) y

el numeral 2, literal h que sostiene el derecho del inculpado a recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.

Resulta interesante entonces, el hecho que en materia tributaria no exista en nuestro país un Tribunal de Apelación ante el cual recurrir la decisión de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, cuyos fallos son inapelables puesto que no hay segunda instancia en esta materia en nuestra legislación.

Muchos podrán considerar erróneamente que sí hay apelación ante la Corte Nacional de Justicia; sin embargo, debemos recordar que las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia, son Tribunales de Casación, que es un recurso extraordinario que solo puede ser interpuesto bajo las causales establecidas en la Ley para revisar la legalidad de la sentencia, mas no los hechos, ni las pruebas, ni la legalidad de otras providencias que no sean la sentencia; de manera tal que la Casación no constituye, en forma alguna, una segunda instancia judicial.

Por otro lado, el Artículo 10 de este Pacto, establece que *toda persona tiene derecho a ser indemnizada conforme a la ley en caso de haber sido condenada en sentencia firme por error judicial*; sin embargo, el Estado ecuatoriano no reconoce errores en sus sentencias, mucho menos indemniza a los contribuyentes por las sanciones pecuniarias, penas de prisión y/o reclusión a las que los haya sometido injustamente.

Con las reformas tributarias establecidas por medio del Mandato Constituyente N°1, empezamos el año 2008 con cambios polémicos, cuyo impacto, aún hoy, resulta controversial dentro de la sociedad ecuatoriana; por lo tanto resulta imprescindible para finalizar el presente trabajo, presentar y analizar las novedades contenidas en dicho Mandato para poder desarrollar una crítica imparcial de las mismas, que permita facilitar al contribuyente una pequeña guía sobre sus derechos elementales.

Vale que señalemos, que en esta parte de nuestro trabajo nos enfocaremos principalmente en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y las principales modificaciones introducidas por la llamada Ley para la Equidad Tributaria ecuatoriana.

## **V.I Novedades en las reformas tributarias establecidas**

Las reformas introducidas por la Ley de Equidad Tributaria, como ya hemos dicho, presentan novedades que merecen nuestro estudio.

Una de las modificaciones fundamentales en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno es la referente al cambio en la normativa para el pago del *Impuesto a la Renta de las personas naturales*, puesto que se modificó la tabla con las tarifas para el cumplimiento de este tributo (ver anexo 1); de tal manera que las personas cuyos ingresos totales por la actividad económica que realizaban a enero de 2008, superaban los USD 7850 anuales, o USD 654 mensuales se verán obligados al pago del Impuesto a la Renta en el porcentaje establecido en la tabla respectiva (anexo 1.1).

Sin embargo, esta tarifa fue actualizada para el periodo tributario 2009, de acuerdo a la cual tributan, por concepto de impuesto a la renta, las personas naturales y las sucesiones indivisas cuyos ingresos anuales superen los USD 8570 (ver anexo 1.2).

De esta manera, en términos del Artículo 97 de la Ley para la Equidad Tributaria o 42 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las personas naturales que registren ingresos inferiores a este monto, no están obligados a declarar; vale que recordemos que para el cálculo de esta cifra se consideran, a más del salario básico, las horas extras, viáticos y demás beneficios económicos que perciba el

contribuyente; sin embargo, *para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta, están exonerados ingresos*<sup>116</sup> como:

- *Las Décima Tercera y Décima Cuarta Remuneraciones*

-*Las asignaciones o estipendios que, por concepto de becas para el financiamiento de estudios, especialización o capacitación en Instituciones de Educación Superior y entidades gubernamentales nacionales o extranjeras y en organismos internacionales otorguen el Estado, los empleadores, organismos internacionales, gobiernos de países extranjeros y otros.*

- *Los obtenidos por los trabajadores por concepto de bonificación de desahucio e indemnización por despido intempestivo, en la parte que no exceda a lo determinado por el Código de Trabajo. Toda bonificación e indemnización que sobrepase los valores determinados en el Código del Trabajo, aunque esté prevista en los contratos colectivos causará el impuesto a la renta.*<sup>117</sup>

- *Los rendimientos por depósitos a plazo fijo, de un año o más, pagados por las instituciones financieras nacionales a personas naturales y sociedades, excepto a instituciones del sistema financiero, así como los rendimientos obtenidos por personas naturales o sociedades por las inversiones en títulos de valores en renta fija, de plazo de un año o mas, que se negocien a través de las bolsas de valores del país. Esta exoneración no será aplicable en el caso en el que el perceptor del ingreso sea deudor directa o indirectamente de la institución en que mantenga el depósito o inversión, o de cualquiera de sus vinculadas*<sup>118</sup>

Por otro lado, esta Ley presenta en su Artículo 73 deducciones tributarias que resultan beneficiosas para el contribuyente; ya que le permite deducir *hasta en el*

---

<sup>116</sup> LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, actualizada a marzo de 2009, Capítulo III, Art. 9.

<sup>117</sup> LEY REFORMATORIA PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA DEL ECUADOR, Art. 60

<sup>118</sup> *Íbidem*, Art. 62



*50% del total de sus ingresos gravados sin que supere un valor equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales, sus gastos personales sin IVA e ICE, así como los de su cónyuge e hijos menores de edad o con discapacidad, que no perciban ingresos gravados y que dependan del contribuyente.*

Estos gastos sujetos a deducción son aquellos relacionados con el arriendo o pago de intereses para adquisición de vivienda, educación, salud, alimentación y vivienda.

De esta manera, si se determina el impuesto a la renta tomando en cuenta estos gastos, disminuirá la base de cálculo y ocasionará un tributo más bajo a ser cumplido por el contribuyente; ignorar este beneficio implicaría un incremento en el monto del tributo, ya que no debe olvidarse la nueva tabla que rige desde enero de 2008 para el cálculo del impuesto a la renta.

Cabe señalar que el tope máximo para las deducciones en el cálculo del I.R. es de 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales; ya que, como se expusiere, la Ley establece que el contribuyente podrá deducir hasta el 50% de sus ingresos gravados.

Otro cambio trascendental a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, presente en la Ley de Equidad Tributaria es la declaración patrimonial que deben efectuar las personas naturales; esto se aprecia en el Artículo 40A del primer cuerpo legal mencionado o Artículo 95 del segundo.

Esta declaración patrimonial es obligatoria para las personas naturales cuyo patrimonio ascienda de USD 200.000 o sociedades conyugales cuyo patrimonio se eleve de USD 400.000.

A pesar de que la Administración sostenga que la finalidad de estas declaraciones es meramente informativa y de control, son cuestionables las verdaderas intenciones y la peligrosidad de las mismas; ya que se puede avisorar mayores cargas tributarias a los patrimonios de mayor monto e incluso se guarda el temor de una eventual restricción al uso, goce y disposición de los mismos, además de considerarse un riesgo para el contribuyente este tipo de declaraciones, puesto que las bases de datos que contengan esta información podrían ser fácilmente robadas y/o extraviadas y caer en manos de delincuentes que no tardarían en llevar a cabo actos ilícitos sobre aquellos cuyo patrimonio resulte más atractivo.

Con las reformas establecidas, nuestro país se convierte en uno de los que más alta tarifa impone por concepto del impuesto a la renta dentro de América Latina, ya que a partir de enero del 2008 el monto de este tributo fluctúa entre el 5 y el 35% de las rentas percibidas por el contribuyente, en el caso de las personas naturales (ver anexo 2).

Por otro lado, la normativa para el pago del *impuesto a la Renta para las sociedades* también se ha visto modificada. En primer lugar, estas deben pagar un 25% anual de sus utilidades por concepto de este tributo, dichas utilidades se determinan mediante la suma de los ingresos gravables y la diferencia de los gastos y costos deducibles.

En segundo lugar, se aprecia en el Artículo 67 de la Ley de Equidad Tributaria o Artículo 10 numeral 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, la fijación de límites para el crédito externo; antes de la reforma todo el monto de los intereses pagados por endeudamiento al extranjero se podía constituir en gasto deducible para la determinación del impuesto a la renta; actualmente, dichos intereses sólo podrán deducirse hasta el valor de los intereses generados por un préstamo que no exceda el valor del patrimonio de la sociedad, multiplicado por tres y reteniendo, sobre el monto total, el impuesto causado por pagos al exterior; de tal manera que si una sociedad tiene un capital social de USD 20000, el valor

deducible será aquel que se desprenda de un préstamo de hasta USD 60000, con la retención correspondiente por concepto de pagos al extranjero.

Cabe señalar que con el término sociedad se denominan las empresas públicas y privadas, entidades públicas sujetas al control, ya sea de la Superintendencia de Compañías o a la Superintendencia de Bancos y Seguros, las fundaciones, entre otras; aquí se aprecia otra novedad de las reformas, puesto que anteriormente las fundaciones estaban exentas del pago de este tributo y ahora deben cumplir con los requisitos respectivos para poder estar exentas del impuesto a la renta deben cumplir con los deberes formales y los requisitos establecidos en el Art. 9, numeral 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que son:

- a. Estar inscritas en el Registro Único de Contribuyentes.
- b. Llevar contabilidad
- c. Presentar la declaración anual del impuesto a la renta, en la que no conste impuesto causado, si se cumpliere con las condiciones previstas en el Código Tributario y la Ley de Régimen Tributario Interno.
- d. Presentar la declaración del IVA, en calidad de agente de percepción, cuando corresponda.
- e. Efectuar las retenciones en la fuente por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al valor agregado y presentar las correspondientes declaraciones y pagos de los valores retenidos.
- f. Proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria.
- g. Que sus bienes e ingresos se destinen a sus fines específicos y la exoneración se dará solamente en la parte que se invierta directamente en ellos.
- h. Los excedentes generados al final del ejercicio económico deberán ser invertidos en sus fines específicos hasta el cierre del siguiente ejercicio.
- i. Que se trate efectivamente de instituciones sin fines de lucro, legalmente constituidas, definidas como tales en el Reglamento, dedicadas al cumplimiento de sus objetivos estatutarios.



En caso de no cumplir con los requisitos enunciados, estas instituciones deberán tributar sin exoneración alguna.

El pago del anticipo del impuesto a la renta es otro punto que merece ser analizado, ya que el Artículo 96 de la Ley para la Equidad Tributaria modificó la fórmula para este efecto; por lo cual, desde este año hay dos maneras de calcular el anticipo a ser cubierto por una sociedad; así, puede ser:

- La suma del 50% del impuesto generado en el ejercicio anterior, menos el valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al mismo o,
- Un valor equivalente a la suma de los siguientes rubros:
  - a. El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
  - b. El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
  - c. El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
  - d. El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables.

De estas dos fórmulas se tomará en cuenta la que de cómo resultado un anticipo mayor.

Esta segunda fórmula casi siempre arrojará un valor mayor por concepto del anticipo para las sociedades; ya que no solo se contemplan las utilidades, sino que se agrega al cálculo otros elementos como el patrimonio y los activos; lo que rompe con lo establecido en las normas generales del impuesto a la renta, que establecen como objeto del tributo *la renta global*, considerando como renta "*los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; además de los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales*".



Ante todo esto, se debe destacar el hecho que hasta el año 2006 sólo 17 sociedades registraron ingresos superiores a los USD 10 millones en todo el país (ver anexo 3); lo cual refleja el incipiente desarrollo industrial en nuestro país y, viéndolo desde otra perspectiva, los bajos niveles de recaudación proveniente de la actividad empresarial, que quizás obedezcan a altos índices de evasión o a una errada política tributaria.

Consideramos que la falta de grandes industrias en nuestro país obedece a la inseguridad jurídica reinante, ante todo, mas no deja de influir la política fiscal establecida en nuestra nación y se debe olvidar tampoco la falta de cultura tributaria en nuestros contribuyentes, sean personas naturales o jurídicas, lo que lamentablemente conlleva también a la evasión.

Por otra parte, las modificaciones en lo relativo al *Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)*, afectaron varios productos y servicios, por considerarse objetos o servicios de lujo; mientras que algunos fueron incluidos, hubieron otros en los que se incrementó el porcentaje del tributo y otros pocos en los que se eliminó este tributo (ver anexo 4).

La tarifa del ICE no es constante, ya que varía entre el 5% y el 300%, acorde al producto o servicio y su precio en el mercado nacional. El monto más elevado es para las armas de fuego, municiones y armas deportivas, en tanto el porcentaje menor de gravamen lo tienen los vehículos motorizados cuyo precio de venta al público (PVP) sea inferior a USD 20000 y las camionetas y furgonetas cuyo PVP no exceda de USD 30000 (ver anexo 5).

Por otro lado, resulta loable la eliminación de este tributo a los servicios de telecomunicaciones, puesto que es inimaginable que en pleno siglo XXI donde las telecomunicaciones son fundamentales en el diario vivir, se las considere como un consumo especial. Es absurdo entonces mantener un impuesto de esta índole en

la telefonía, sea móvil o fija, ya que es un servicio de consumo masivo dentro la población nacional, al cual tienen acceso todos los estratos sociales.

Sin embargo, vale recalcar que la eliminación del ICE para las telecomunicaciones no tiene incidencia alguna en el precio de los equipos telefónicos o celulares, ya que la reducción afecta únicamente al servicio.

En cuanto a la esencia de este tributo no hay mucho que decir, puesto que es un impuesto que tiene como objeto favorecer el consumo de ciertos productos o servicios sobre otro, mediante el gravamen mayor que se le imponen a aquellos bienes o servicios que se pretende que el consumidor deje o limite su uso.

Mas, resalta el hecho que se han incluido dentro de los bienes y servicios gravados productos como los perfumes, videojuegos, televisión pagada y las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares para los miembros y usuarios de clubes (ver anexo 4 y 5). Al respecto, se tratará en el siguiente acápite del presente capítulo.

En cuanto al *Impuesto al Valor Agregado (IVA)*, a pesar de que el Gobierno ofreció bajarlo al 10%, el porcentaje del 12% se mantiene en la compra de los productos y servicios gravados con este impuesto.

Como sabemos, este tributo se paga en todas las etapas donde el producto o servicio cobra valor adicional y debe ser cubierto por todas aquellas personas que adquieran estos productos o utilicen estos servicios.

La declaración del IVA es mensual, salvo para el caso de la importación de mercaderías, en cuyo caso el IVA debe ser cubierto antes de la desaduanización de la mercadería.

Con la Ley de Equidad Tributaria se incorporan productos y servicios gravados con tarifa cero, y se gravan otros (ver anexo 5) y elimina algunos productos que habían estado gravados con tarifa cero antes de la reforma.

Por ejemplo, los balanceados para las mascotas antes no pagaban el IVA, ahora están gravados con la tarifa del 12% correspondiente; sin embargo no se incluyen los alimentos para las aves de corral, el ganado, las camaronas y peces.

Cabe señalar que tienen derecho a crédito tributario, acorde al Artículo 116 de la Ley para la Equidad Tributaria, las personas naturales o sociedades exportadoras que hayan pagado y retenido el IVA en la adquisición de los bienes que exporten; de esta manera apreciamos la inclusión de los exportadores como agentes de retención, sin importar su situación de persona natural o sociedad.

Para este efecto, el exportador debe retener la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones dentro del país o las importaciones de los bienes que se exportan; así como en los bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización de bienes a exportarse (Art. 118 de la Ley para la Equidad Tributaria).

Para beneficiarse de este crédito tributario, el valor del impuesto debe constar por separado en los respectivos comprobantes de venta por adquisiciones directas o que hayan sido reembolsadas; así como en los documentos de importación y comprobantes de retención (Art. 121 LET)

El IVA es el impuesto más fácil de cobrar y el que mas rinde de acuerdo a los datos proporcionados por el Servicio de Rentas Internas<sup>119</sup>; es así que en el período comprendido entre enero y noviembre del 2007, generó USD 2736198.8, lo que representó el 58.27% del recaudo impositivo nacional (ver anexo 6); siendo Pichicha y Guayas las provincias que más recaudan (ver anexo 7).

---

<sup>119</sup> IMPUESTOS LAS CLAVES DE LA NUEVA REFORMA TRIBUTARIA, Suplemento de Diario El Comercio, publicado el 9 de enero de 2008, p.g. 9

Una de las innovaciones fundamentales de la Ley para la Equidad Tributaria es el *Régimen Impositivo Simplificado o RISE*, establecido en el Artículo 141 de dicha Ley.

El RISE es una alternativa que busca simplificar la tributación para las personas naturales que realizan actividades económicas, cuando el monto de sus ingresos varía entre los USD 417 y los USD 5000 mensuales.

De acuerdo a la Ley en mención pueden acogerse voluntariamente a este régimen:

- a. *Las personas naturales que desarrollen actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales.*
- b. *Las personas naturales que perciban ingresos en relación de dependencia, que además desarrollen actividades económicas en forma independiente, siempre y cuando el monto de sus ingresos obtenidos en relación de dependencia no superen la fracción básica del Impuesto a la Renta gravada con tarifa cero por ciento.*
- c. *Las personas naturales que inicien actividades económicas y cuyos ingresos brutos anuales presuntos se encuentren dentro de los límites máximos ya señalados.*

Como se aprecia, no pueden acceder al RISE los contribuyentes cuyos ingresos brutos por la actividad económica que realicen superen los USD 60000 anuales, ni cuenten con más de 10 trabajadores a su cargo.



Quienes cumplan con las condiciones mencionadas, para su inscripción dentro de este sistema, deben solicitar su ubicación en una de las siete categorías de pago contempladas en la ley (ver anexo 8), de acuerdo a las siguientes características:

- a) *Su actividad económica;*
- b) *Los ingresos brutos obtenidos en los últimos doce meses anteriores a la fecha de la inscripción;*
- c) *Los límites máximos establecidos para cada actividad y categoría de ingresos;*
- d) *Para las personas naturales que trabajan en relación de dependencia y que, además, realizan otra actividad económica, sus ingresos brutos comprenderán la suma de los valores obtenidos en estas dos fuentes de ingresos; y,*
- e) *Las personas naturales que inicien actividades económicas, se ubicarán en la categoría que les corresponda, según la actividad económica, los límites máximos establecidos para cada actividad y categoría de ingresos, y los ingresos brutos que presuman obtener en los próximos doce meses.*

Sin embargo, el contribuyente podrá ser reubicado de categoría en caso de sufrir variaciones notorias ante los límites establecidos en la categoría en que se hallare registrado.

A su vez, el contribuyente cuyos ingresos superen los USD 60000 anuales podrá ser excluido, previa Resolución del SRI, del Régimen Impositivo Simplificado.

El pago de la cuota mensual que le corresponda al contribuyente debe ser cubierta mensualmente, de acuerdo a su actividad económica y sus ingresos anuales; pudiendo este pago ser debitado de la cuenta bancaria del contribuyente.

Los usuarios del RISE únicamente están autorizados a emitir notas de ventas o tickets de máquinas registradoras, en las cuales no se desglosará el IVA y solo anotarán el costo del producto o servicio; sin embargo es obligatorio consignar de manera preimpresa la leyenda *“Contribuyente sujeto a Régimen Impositivo*

*Simplificado*". Por otro lado, es menester que los contribuyentes sujetos a este régimen cuenten con un Registro Único de Contribuyentes (RUC) y los comprobantes de venta deben estar debidamente autorizados por el SRI. Debiendo el contribuyente conservar los comprobantes de sus compras y ventas dentro de sus establecimientos.

Los contribuyentes que integren el Régimen Impositivo Simplificado no están obligados a realizar la contabilidad, ni a presentar declaraciones del impuesto a la renta ni del impuesto al valor agregado; mas esto no obsta de la obligación que tienen de llevar un registro sencillo y diario de sus ingresos, ventas, gastos por servicios, compra de maquinarias, entre otros.

No podrán acogerse a este régimen:

- *las personas naturales que hayan sido agentes de retención de impuestos en los últimos tres años o que desarrollen las siguientes actividades:*
  - 1) *De agenciamiento de Bolsa;*
  - 2) *De propaganda y publicidad;*
  - 3) *De almacenamiento o depósito de productos de terceros;*
  - 4) *De organización de espectáculos públicos;*
  - 5) *Del libre ejercicio profesional que requiera título terminal universitario;*
  - 6) *De agentes de aduana;*
  - 7) *De producción de bienes o prestación de servicios gravados con el Impuesto a los Consumos Especiales:*
  - 8) *De personas naturales que obtengan ingresos en relación de dependencia, salvo los ya mencionados;*
  - 9) *De comercialización y distribución de combustibles;*
  - 10) *De impresión de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios realizadas por establecimientos gráficos autorizados por el SRI;*

- 11) De casinos, bingos y salas de juego; y,
- 12) De corretaje de bienes raíces

Cabe señalar que quienes no se adhieran a este sistema, deben cumplir con todas las obligaciones exigidas en la Ley, tales como emitir facturas, presentar los anexos de ingresos, egresos y gastos, llevar contabilidad, entre otros.

Otro aspecto relevante que trajo consigo la Ley de Equidad Tributaria fue las modificaciones al *Impuesto a las Herencias (IH)*; anteriormente, el SRI aplicaba un impuesto del 5% sobre el excedente de toda herencia o legado con un valor superior a los USD 7850, actualmente, el impuesto a las herencias es un tributo progresivo que puede llegar hasta el 35%, dependiendo del monto heredado.

El proyecto inicial de reforma a este impuesto promovía el cambio de un impuesto fijo a uno progresivo que llegaba hasta el 70%, dicha progresividad se mantuvo pero alcanzando un tope máximo del 35%; de tal manera que desde enero del 2008 las herencias, legados y donaciones se gravan de acuerdo al monto y siempre que este exceda a USD 50000, aplicándose el tributo de acuerdo al valor que recibe cada heredero, legatario o donatario y no al total de la herencia.

Para este efecto, la Ley para la Equidad Tributaria impuso una tabla con una metodología similar a aquella del impuesto a la renta, con siete rangos, donde el contribuyente deberá ubicar el monto de la herencia, legado o donación para determinar si debe cancelar un impuesto fijo y además el pago de un porcentaje adicional que fluctúa entre el 5% y el 35% (ver anexo 9); de tal manera que los gravámenes aumentan de acuerdo al monto.

Acorde al Artículo 91 de la Ley de Equidad Tributaria, todos los beneficiarios de herencias están sujetos al pago del tributo de acuerdo a la tabla (anexo 9) impuesta; sin embargo están exentos de esta obligación los hijos menores de edad y los que tengan discapacidad de al menos el 40% según la calificación que

realiza el CONADIS; mientras que, en el caso de las herencias y legados, para los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante (hijos) las tarifas expuestas serán reducidas a la mitad.

De lo expuesto se infiere que la Ley busca, mediante la declaración patrimonial, evitar el desvío del pago del impuesto a las herencias, legados y donaciones; ya que de haber incrementos considerables en los activos del contribuyente, el SRI procederá a una investigación sobre el origen de estos y de guardar relación con una herencia, legado o donación, obligarán al contribuyente a pagar el tributo respectivo. De tal manera que, la Ley de Equidad Tributaria, instauró mecanismos concatenados para intentar frenar o disminuir la evasión tributaria; sin embargo no estamos seguros que la imposición de un impuesto progresivo tan fuerte a las herencias, legados y donaciones sea la respuesta correcta a la evasión; en lugar del incentivo a la tributación dentro de la población.

Otra reforma trascendental en la Ley de Equidad Tributaria es la creación del *Impuesto a la Salida de Divisas (ISD)*; ya que las transferencias y/o pagos al exterior empiezan a tributar el 0.5% de su monto. Este impuesto se aplica sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se efectúen al exterior, cuente o no con la intervención de las instituciones del sistema financiero nacional.

El Artículo 158 de la Ley para la Equidad Tributaria, establece como sujetos pasivos de este tributo a las *personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades privadas que transfieran o envíen dinero al exterior en efectivo o a través del giro de cheques, transferencias, envíos, retiros o pagos de cualquier naturaleza realizados con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.*



La reforma constituye a las entidades del Sistema Financiero ecuatoriano en agentes de retención obligatorios, por las transferencias que realicen por disposición de sus clientes.

Sin embargo, el Artículo 159 de la Ley en mención, determinaba en un inicio cinco exenciones:

- a. Los pagos por concepto de Importaciones;*
- b. La repatriación de utilidades obtenidas por sucursales o filiales de empresas extranjeras domiciliadas en el Ecuador siempre que el destino inmediato no sean paraísos fiscales;*
- c. Los pagos de capital e intereses por concepto de créditos externos que estén debidamente registrados en el Banco Central del Ecuador, siempre que el destino inmediato no sean paraísos fiscales;*
- d. Pagos por concepto de primas de compañías de reaseguros; y,*
- e. Los consumos realizados en el exterior por medio de tarjetas de crédito emitidas en el país, cuyo titular sea una persona natural.*

Mas, este artículo fue modificado por la Ley reformativa a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, aprobada por la Asamblea Nacional el 17 de diciembre de 2008; quedando como única exención del Impuesto a la Salida de Divisas *“Los ciudadanos ecuatorianos y extranjeros que abandonen el país portando en efectivo hasta una fracción básica desgravada de impuesto a la renta de personas naturales estarán exentos de este impuesto, en los demás estarán gravados”*

De lo expuesto se deduce que se han reducido las exenciones para el impuesto a la salida de divisas, limitándolas a una; por lo cual todos los demás traslados de divisas, acreditaciones, depósitos o cheques, transferencias o giros al exterior están sujetos al pago de este tributo.

La forma de declaración y pago de este impuesto, en los términos del Artículo 161 de la Ley para la Equidad Tributaria, es la siguiente:

- En el caso de la salida de capitales por transferencias al exterior, sea por personas naturales o sociedades, que no sean instituciones financieras, el tributo será retenido por la entidad financiera a través de la cual se realizó la operación.
- Si no se utiliza el sistema financiero, los contribuyentes deben declarar y pagar el impuesto dentro de los dos días siguientes a la operación, en cualquiera de las instituciones financieras.
- Si las entidades financieras nacionales son las que envían las divisas, el Banco Central efectivizará la salida de los recursos monetarios al exterior luego del pago del impuesto. Debiendo el Banco Central entregar al SRI la información de estas transacciones diariamente.

La falta de pago de este tributo es considerada como defraudación tributaria al Fisco, lo cual acarrea como sanciones, civiles y/o penales, las establecidas en el Código Orgánico Tributario y ya expuestas en el capítulo IV del presente trabajo.

Finalmente, es preciso en esta parte de nuestro estudio, tratar otra de las polémicas reformas introducidas por la Ley para la Equidad Tributaria, que es la creación del *Impuesto a las Tierras Rurales*, siendo el hecho generador de este tributo la propiedad o posesión de inmuebles rurales de superficie igual o superior a 25 hectáreas; de tal manera que los sujetos pasivos de esta obligación tributaria deberán pagar el SRI el equivalente al uno por mil de la fracción básica no gravada del impuesto a la renta para las personas naturales.

Es decir que por cada hectárea adicional a las 25 que establece la Ley, el sujeto pasivo debería pagar, en un inicio, USD 7.85; mas, al ampliarse la fracción básica no gravada del impuesto a la renta para el año 2009 a 8570; se entiende que el

valor a pagar para este período es de 8.57 por cada hectárea que sobrepase de las 25 en los inmuebles rurales.

Sin embargo, el impuesto generado multiplicado por cuatro, puede deducirse del pago del impuesto a la renta generada por la producción de la tierra y hasta por el monto del ingreso gravado percibido por esa actividad en el correspondiente ejercicio económico, aplicable a la renta global; en los términos del Artículo 179 de la Ley en análisis.

Se sostiene que sólo están obligadas al pago de este impuesto las tierras improductivas, ya que las productivas pueden deducirlo del pago del impuesto a la renta; mas vale señalar que no se han especificado los criterios de determinación para la calidad de productiva o no de determinada tierra.

Por otro lado, el Artículo 180 de la Ley de Equidad Tributaria establece exoneraciones para el pago de este tributo a los propietarios o poseedores de inmuebles, en las siguientes circunstancias:

- a) Los inmuebles ubicados a más de 3.500 metros de altura sobre el nivel del mar;*
- b) Los inmuebles ubicados en áreas de protección o reserva ecológica públicas o privadas, registradas en el organismo público correspondiente;*
- c) Los inmuebles de las comunas, pueblos indígenas, cooperativas, uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas y demás asociaciones de campesinos y pequeños agricultores, legalmente reconocidas;*
- d) Humedales y bosques naturales debidamente calificados por la autoridad ambiental;*
- e) Los inmuebles de propiedad del Estado y demás entidades que conforman el sector público;*
- f) Los inmuebles de propiedad de Universidades o Centros de Educación superior reconocidos por el CONESUP, excepto las particulares autofinanciadas, en la parte que destinen para investigación o educación agropecuaria;*

- g) *Inmuebles que cumplan una función ecológica, en cuyos predios se encuentren áreas de conservación voluntaria de bosques y ecosistemas prioritarios; y,*
- h) *Territorios que se encuentren en la categoría de Patrimonio de Áreas Naturales del Ecuador –PANE-Áreas Protegidas de régimen provincial.*

Al respecto de este tributo podemos decir que, la Administración Tributaria ha sostenido que el fin del mismo es el fomento de la producción y el límite de la propiedad a aquellos que pretenden, en lugar de trabajarla, beneficiarse únicamente la plusvalía que se obtiene con el paso del tiempo.

Sin embargo, resulta un imperativo la capacitación de los propietarios de la tierra, sea cual fuere su condición socio económica; ya que es necesario que todos conozcan las nuevas disposiciones legales, las obligaciones tributarias que se derivan y los beneficios a los que pueden acceder.

## **V.II Críticas a las reformas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: trascendencia y efectos económicos, políticos y sociales**

Una vez conocidas las reformas introducidas en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno por la Ley para la Equidad Tributaria en el Ecuador, es necesario en el presente estudio efectuar las críticas necesarias a las mismas; ya que es menester conocer sus efectos y trascendencia en el ámbito económico y social sobretodo.

Uno de los aspectos que más llama la atención es la inclusión de los gastos de vivienda, educación y salud dentro de los deducibles para el cálculo del impuesto a la renta; esta es una de las reformas positivas que trajo consigo la Ley para la Equidad Tributaria, ya que es loable que por primera vez en nuestra historia tributaria se consideren estos gastos, necesarios para el desarrollo de cualquier. Recordemos que el Artículo 73 de la Ley de Equidad Tributaria, remite al Reglamento aspectos como *el tipo del gasto a deducir y su cuantía máxima*; lo



cual se encuentra regulado en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 31, donde se establece que *la deducción total por gastos personales no podrá superar el 50% del total de los ingresos gravados del contribuyente y en ningún caso será mayor al equivalente a 1.3 veces la fracción básica desgravada de impuesto a la renta.*

Así, si consideramos que la fracción básica desgravada del impuesto a la renta es de 8570 dólares, el monto máximo de deducción por concepto de gastos personales sería de 11141 dólares americanos.

Una vez más vale reconocer el aspecto positivo de esta norma, que permite al contribuyente aprovechar los beneficios que la Ley establece su favor; ya que no sólo se puede pretender que el contribuyente cumpla a cabalidad sus deberes tributarios, sin que pueda gozar así mismo de los derechos que se le extienden.

Por otra parte, la Ley exige al contribuyente la conservación de los comprobantes originales de los gastos que deduce, por los conceptos antes mencionados, por el lapso de seis años contados desde la fecha en la que presentó su declaración de impuesto a la renta; ya que eventualmente estos podrían ser revisados por la Administración Tributaria.

Ante esto nos preguntamos, ¿en donde podremos almacenar tantos papeles, en las condiciones idóneas para que puedan conservarse apropiadamente durante seis años?; tiempo en el cual se pueden extraviar, se pueden deteriorar o simplemente el contribuyente no cuenta con un lugar donde guardarlos; entonces, nos parece un absurdo que la Ley establezca un periodo tan largo de tiempo para la conservación de los comprobantes, puesto que, indudablemente, en caso de darse la revisión por parte del SRI y no contar con todos los respaldos, no van a considerar disculpa alguna, real o no, sino que simplemente sancionaran como corresponde la ausencia de dichos comprobantes.

En cuanto al impuesto a la renta para las sociedades, tenemos varias inconformidades, la principal es el importe de este tributo en este caso; ya que resulta excesiva la carga obligacional, si consideramos el 15% de las utilidades que deben ser repartidas entre los trabajadores de las compañías, más el 25% de impuesto a la renta, más el porcentaje que por aportación patronal se debe cubrir con el IESS, entre otros; si se suman todos estos egresos, se notará fácilmente que no queda mucho capital que pueda ser destinado a la reinversión, infraestructura o mejora del negocio; ya que poco más del 50% de las utilidades está destinado de antemano al cumplimiento de las obligaciones principales de la compañía, entonces ¿Cómo pretende el Estado que medianas empresas surjan o sean competitivas con tantas cargas económicas?

El propio presidente de la República. Rafael Correa, en su página web, en el link [http://www.rafaelcorrea.com/la\\_noticia/497/Cuestionario%20presidencial](http://www.rafaelcorrea.com/la_noticia/497/Cuestionario%20presidencial);, reconoce que las empresas tienen una carga del 36.25%, sumados el 25% del impuesto a la renta y el 15% del reparto de las utilidades que se hace antes de pagar el impuesto, y que este porcentaje de participación laboral en las utilidades es el más alto de Latinoamérica.

Peor resulta si a lo expuesto se suma el denominado “anticipo tributario”, que se calcula para las personas naturales, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, de acuerdo a una de las siguientes opciones, la que arroje el mayor resultado:

- a. Un valor equivalente al 50% del Impuesto a la Renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que le hayan sido practicadas en el mismo o,
- b. Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:
  - El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
  - El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del Impuesto a la Renta.
  - El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total, y

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

En todo caso, por lo general la segunda fórmula de cálculo ocasionará un anticipo mayor, ya que incluye entre sus rubros un porcentaje del patrimonio total.

A pesar de que el SRI sostenga que con la nueva fórmula el aumento del anticipo sería bajísimo, es considerable para una persona natural o una sociedad adelantar para el año próximo un capital, por concepto de anticipo tributario, que podría ser reinvertido en las actividades económicas que realice.

Para la reclamación por el pago indebido o en exceso del anticipo que, de acuerdo al artículo 76 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, se puede dar *si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración.*

El anticipo concebido de esta manera no solo que limita la capacidad de inversión de las sociedades, sino que le resta liquidez; lo cual para una compañía, sea cual fuere el giro de negocios que realice, podría resultar fatal; ya que las compañías deben sufrir esta amortización obligatoria sin recibir ningún beneficio a cambio, puesto que el dinero cobrado en exceso no genera intereses ni algún otro beneficio que no sea el crédito tributario.

Disposiciones como estas resultan, no solo infructuosas sino desalentadoras y limitantes para las inversiones en nuestro país.

Se puede solicitar la exoneración del pago del anticipo al SRI, mas para esto la empresa, acorde a la Resolución NAC-DGERCGC09-00398, expedida por el Servicio de Rentas Internas y vigente a partir del 4 de Junio de 2009, debe iniciar un trámite para demostrar que:

- a) obtendrá pérdidas en el año fruto de la actividad generadora de sus ingresos,
- b) las utilidades gravables para ese año van a ser, significativamente, menores a las obtenidas en el año anterior;
- c) las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que le efectuarán cubrirán el monto del impuesto a la renta causado en el ejercicio.

Debiendo tras este paso, esperar que la Administración Tributaria apruebe o no su petición; lo cual como podemos imaginar, resta agilidad a la celeridad que deberían tener los procesos tributarios.

Cabe resaltar que será difícil para el contribuyente demostrar que las utilidades gravables del año en curso serán inferiores a las del año anterior, o que obtendrá pérdidas o que las retenciones en la fuente serán suficientes para cubrir el impuesto a la renta causado; puesto que son hechos futuros e inciertos que están por ocurrir y que no están sujetos a la voluntad o discrecionalidad del contribuyente, ya que las variaciones en el mercado y la naturaleza son impredecibles. A más de eso, el contribuyente deberá someterse a un trámite engorroso y una espera tediosa que nadie asegura, en absoluto, que sea favorable; ya que el SRI presume que todos los contribuyentes ecuatorianos somos evasores, premisa bajo la cual asumirá que tras la petición de exoneración o reducción del anticipo, se oculta alguna oscura intención de defraudar al Fisco.

Es de imaginarse que sucedería si, una vez que el SRI aprueba la exoneración o reducción del anticipo para determinado contribuyente, contra todo pronóstico, no se cumple la condición en que este basó su petición, ¿inmediatamente no caería un proceso de determinación sobre él?



Respecto al impuesto a la renta de las sociedades, otro punto que merece nuestra atención es aquel de la reinversión. Hasta diciembre de 2007, las sociedades que reinvertían sus utilidades en el Ecuador podía reducir el 10% en la tarifa de este impuesto, sobre el monto reinvertido, cualquiera que fuese el destino de esa inversión; de tal manera que no pagaría la tarifa del 25% sino del 15%. Con las reformas, las sociedades solo podrán reducir ese 10% sobre el monto de reinversión que se destine únicamente a la adquisición de maquinaria o equipo nuevo necesario para la actividad productiva de la firma.

Este cambio en la normativa refleja indiscutiblemente la falacia de que las reformas tienen como objetivo la reinversión del capital dentro de las sociedades ya que se limita el destino de la misma; puede que una compañía necesite ampliar su negocio y sea menester la expansión por medio de nuevas sucursales; con la reforma esto no es considerado reinversión por lo tanto no podrá gozar de la deducción de los 10 puntos sobre el impuesto a la renta correspondiente.

Estas reformas generan desconfianza por parte de las compañías que no se atreven a invertir en un ambiente de incertidumbre, donde el Estado tiene una política intervencionista que impide crecer a las industrias.

Se sostiene también, por parte de la Administración Tributaria que las reformas promueven el incremento de las plazas de trabajo, ya que la contratación de nuevo personal permite que la compañía pueda deducir del impuesto a la renta, el pago del salario más los beneficios a los nuevos trabajadores, hasta en un 100% adicional, solo por una vez; mientras que el beneficio por la contratación de discapacitados de forma permanente puede alcanzar hasta el 150%; de tal manera que estos gastos reducen la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta. La Ley dispone que los empleados nuevos deberán trabajar por lo menos seis meses y no operará el beneficio si se despide al trabajador y se emplea a otro en su lugar.

Al respecto no podemos hacer otra cosa que cuestionarnos, si realmente las sociedades estarán interesadas en gozar de este beneficio, ya que mantener a un trabajador más implica aumento en los costos de producción. No obstante, resulta loable el hecho de otorgar incentivos tributarios en busca de la inclusión de personas discapacitadas, quienes generalmente se han visto excluidas del plano laboral.

Mas, debemos ser conscientes que el aumento de plazas de trabajo se da cuando hay crecimiento o expansión de la industria, con las reformas dudamos seriamente que esto se de, ya que como mencionáramos en líneas anteriores, la carga obligacional para las compañías es demasiado elevada.

Por otra parte, la inclusión de ciertos productos o servicios dentro de la tabla del impuesto a los consumos especiales, tales como los perfumes, la televisión pagada, las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares de los clubes sociales, ha generado desacuerdos; por cuanto se limita el derecho que tienen todos los habitantes al entretenimiento, a divertirse, a disfrutar de lo que honradamente han conseguido gracias a su trabajo y resulta desalentador limitar su capacidad adquisitiva y de consumo en productos y servicios a los cuales todos los ecuatorianos deberíamos tener acceso.

Lo que más contraría es el hecho que se busque restringir, ahora sí, el uso de estos productos solo a una clase social y económica elevada, a quienes en nada afectará estos gravámenes; sin embargo las personas de la clase media, como lo somos la mayoría de los ecuatorianos, que vivimos de lo que nuestro trabajo nos ofrece, sí nos veremos limitados a consumir estos bienes o servicios, ya que como clase media trabajadora, tendremos prioridades de gasto y de consumo.

Y ni que hablar de la clase pobre quienes, lamentablemente, es casi seguro que no podrán acceder ni siquiera a un perfume, un sueño sería tener algún día televisión por cable; creemos que el Estado debería procurar la apertura de estos

bienes o servicios a toda la población, en lugar de restringirlos y dejarlos en exclusiva para los estratos económicos más altos de nuestra sociedad.

En cuanto al Régimen Impositivo Simplificado, es acertado que se simplifiquen los trámites y la burocracia en el sistema tributario nacional; al respecto del RISE debemos expresar nuestra inconformidad con el hecho de que el SRI pueda inscribir de oficio a los contribuyentes, que a su criterio, reúnan las condiciones para sujetarse a dicho régimen y que no consten inscritos en el RUC; ya que el contribuyente debe estar lo suficientemente informado de las condiciones en las que se encuentra ante la Administración Tributaria y resulta incoherente que se lo incluya en un sistema, del cual el tiene desconocimiento absoluto; lo ideal, a nuestro criterio, sería promover la información de los aspectos fundamentales de este nuevo régimen, para que de esta manera quienes lo integren puedan cumplir a cabalidad con las obligaciones derivadas del mismo.

Otro punto que llama la atención es el hecho que el IVA pagado por los contribuyentes del Rise en sus compras no les genera, bajo ninguna circunstancia, crédito tributario.

Por otra parte, la Ley establece que *el crédito tributario generado como contribuyentes del régimen general no podrá ser utilizado luego de su inclusión al Régimen Impositivo Simplificado. El IVA pagado mientras se encuentre dentro del Régimen Impositivo Simplificado, no será utilizado como crédito tributario luego de la renuncia o exclusión de este Régimen.*

De esta manera, el contribuyente que se acoge al RISE, no gozará de crédito tributario por el pago del IVA; ya que el artículo 209 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno lo exonera de la obligación de presentar declaraciones del IVA, del impuesto a la renta y de pagar el anticipo del impuesto a la renta.

Sin embargo, el punto que más llamativo de las reformas relativas al Rise es el de la clausura de los establecimientos para los contribuyentes sujetos a Rise, como

se analizara en el capítulo anterior, la clausura es anticonstitucional y violatoria de derechos; mas la Administración la aplica hasta en los negocios más pequeños, donde el afán debería ser ayudar a estos comerciantes pequeños a que surjan y mejoren sus tipos de negocios, en pro de una mayor tributación de su parte; pero, muy por el contrario, la Administración Tributaria los puede sancionar de la manera más perjudiciosa para estos; ya que para estos negocios pequeños es fatal no trabajar un día, peor estar sin funcionamiento al menos siete días, por omisiones, en muchos casos de trámites meramente administrativos como la falta de actualización del RUC.

En cuanto a las modificaciones en el impuesto a las herencias, legados y donaciones, existe gran inconformidad por el aumento desmesurado de las tarifas y el cambio de un impuesto fijo a uno progresivo; no se puede castigar el éxito de los causantes, quienes trabajaron con el objetivo de legar algo a su prole al momento de su ausencia definitiva.

Vale considerar que vivimos en un país donde un porcentaje minoritario son ricos o millonarios; de ahí la gran mayoría son de clase media y baja; existen pocas fortunas familiares de renombre, y quien logra un patrimonio considerable es gracias a su trabajo, que día a día es más duro y escaso en nuestro país; entonces, ¿no sería lo justo permitir que los descendientes se beneficien del trabajo y sacrificio de sus ancestros al momento de su muerte?; ya que lo más probable es que estos hayan sacrificado algo de su propio bienestar por beneficiar a su prole.

Es inaceptable totalmente la disposición que presume como donación, para efectos impositivos, *toda transferencia de dominio de bienes y derechos de ascendientes a descendientes o viceversa; incluso en la transferencia realizada con intervención de terceros cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores; en este caso los*



*impuestos municipales pagados por la transferencia serán considerados créditos tributarios para determinar este impuesto.*

Con esta norma se propugna la retroactividad de la norma; ya que, en base a una presunción de derecho, se establece el cobro de un impuesto creado con posterioridad a la realización de las transferencias de dominio de bienes y derechos a los que se refiere esta norma, lo que realmente convierte esta disposición en un entuerto jurídico.

Y si bien es comprensible el afán de la Administración Tributaria de no dejar impunes actos que pudieron o no haber sido dolosos, no puede presumir que en todos los casos medio el dolo del contribuyente y peor aún sancionarlo por hechos anteriores con normas posteriores.

En conjunto las reformas tributarias de la Ley para la Equidad Tributaria, introdujeron cambios novedosos en el ámbito tributario nacional, sin embargo se dejaron vacíos por llenar y esto obedece a la premura con la que se aprobó dicho proyecto, en un afán por consolidar el proyecto Correísta, aprovechando el poder del que gozaba el partido gobiernistas, no solo en el Ejecutivo sino en el Legislativo.

Estas normas, han afectado seriamente el ámbito económico nacional, ya que han causado dudas, desconfianza y desconcierto dentro de los contribuyentes; quienes, en su mayoría, se sienten afectados con el aumento en las tarifas impositivas y no encuentran recompensa en la mejora de los servicios que brinda el Estado, más bien, perciben un Estado despilfarrador, donde ha aumentado la burocracia y la inseguridad en todos los niveles.

Muchas de las sociedades que no trasladaron sus industrias al exterior, han parado la inversión; ya que, como se mencionara en líneas anteriores, el cumplimiento de las obligaciones con el Fisco y otras que si bien no tienen el

carácter tributario, significan un egreso obligatorio para las compañías, limita la capacidad de reinversión y de liquidez de los inversionistas.

De cierta manera, la actividad productiva del país está estancada y no ha surgido en los términos que promovía el gobierno.

En el campo social, la situación es aún más preocupante; ya que el desempleo cada vez se hace sentir con más fuerza, lo cual es otro objetivo fallido de la Ley en estudio, ya que no ha ampliado las plazas de trabajo como se pretendía.

En este punto vale hacer un paréntesis para traer a colación el Mandato Constituyente N°8, que puso fin a la tercerización e intermediación laboral, debiendo las empresas usuarias de estos servicios contratar de manera permanente a los otrora trabajadores por intermediación o tercerización.

Ahora, tras más de un año, dichos trabajadores se hallan en la desocupación laboral, ya que se terminaron sus contratos de trabajo.

Un ejemplo fehaciente se aprecia en la provincia de Esmeraldas, en la Refinería Estatal, donde se recortaron las plazas de trabajo y, como es de imaginarse, los afectados fueron los empleados que entraron a la compañía por el Mandato 8.

La situación expuesta conlleva a grandes inquietudes ya que permite cuestionar, si el propio Estado no puede dar trabajo permanente, ¿Podrán, en la situación actual, hacerlo las empresas privadas? Difícilmente la respuesta podría ser afirmativa y lamentablemente los grandes afectados son los estratos más bajos de nuestra población.

En el ámbito político, consideramos que la mayor afectación la sufrió el partido gobiernista, ya que, si bien es cierto, continúan en el poder, la simpatía popular de la que gozaban se ha visto seriamente afectada.

Fueron ofertas de campaña del Presidente, disminuir la tarifa del IVA del 12% al 10%; sin embargo no fue cumplida y se mantuvo el IVA en el porcentaje anterior; siendo lo peor el endurecimiento de las políticas tributarias, donde su principal promotor fue el Ejecutivo.

La premura con la que se aprobó la Ley impidió un análisis detenido y concienzudo de la factibilidad de las reformas, considerando la realidad histórica del país, en cuanto a tributos y contribución se refiere. Esto se ve reflejado en la escasez de información oficial para el contribuyente, lo cual desembocará, irremediablemente, en una falta de cumplimiento de sus deberes fiscales, que desconoce, y peor aún, en el no ejercicio de sus derechos, que ignora.

Cabe reconocer que la página web del Servicio de Rentas Internas es una de las más completas de la Administración Pública ecuatoriana, sin embargo no resulta suficiente para promover la correcta y completa información en los contribuyentes; ya que no todos, sino la gran mayoría, no tienen acceso a internet, y hay muchos que pudiendo acceder son ignorantes en el manejo de esta herramienta.

Es por este motivo, que a continuación queremos resaltar los principales derechos que respaldan al contribuyente, para que de una u otra manera, este pueda tener conocimiento de los mismos y ejercerlos ampliamente dentro de los parámetros constitucionales y legales.

### **V.III Principales derechos del contribuyente.**

Los derechos de los contribuyentes es un aspecto fundamental, aunque poco desarrollado en nuestro país, en las relaciones tributarias y es imprescindible su conocimiento y comprensión para frenar el abuso de poder en el que pudiera incurrir la Administración Tributaria.

Es gracias a los aportes de los contribuyentes que se alimentan las arcas nacionales y se sustenta el presupuesto estatal; ya que el ingreso por concepto de tributos es uno de los principales ingresos que recibe el Estado ecuatoriano.

Por lo tanto, resulta inadmisibles que la Administración Tributaria maltrate al contribuyente y se exceda por la situación de poder en que se encuentra ante los sujetos pasivos de la relación tributaria.

Son por tanto, estas las motivaciones para tratar los derechos que protegen al contribuyente ecuatoriano.

En nuestro país, no es sino hasta el 22 de mayo de 2007 que el SRI emite una Resolución<sup>120</sup> donde se reconocen los derechos fundamentales de los contribuyentes; lo cual, a pesar de ser un gran avance no cubre nuestras expectativas.

En primer lugar, cabe señalar que aspectos de tal trascendencia, como lo son los derechos del contribuyente no deberían estar contenidos en documentos legales de menor categoría, como lo es una simple Resolución; sino, que debería constar en una Ley, tal como sucede en países más evolucionados como España<sup>121</sup>.

Por otro lado, es inaudito que no sea sino hasta el año 2007 que se consideren, formalmente, los derechos de los contribuyentes dentro de nuestro país; esto refleja el nivel de retraso que, en comparación a otros países, llevamos en este campo.

En todo caso, vale resaltar que en la página web del Servicio de Rentas Internas: [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec), a pesar de haber un link especial con la denominación *Derecho*

---

<sup>120</sup> RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2007-0304, Fuente: <http://www.sri.gov.ec/sri/portal/main.do?code=12161&codeContent=12161#anchor1>

<sup>121</sup> En España existe la Ley 30/1992 que regula los derechos de los contribuyentes y establece las garantías que protegen al sujeto pasivo en los procesos tributarios.



*de los Contribuyentes*, donde se encuentra la información que vamos a analizar, no implica que en la práctica estos sean respetados como lo ameritan.

Con este preámbulo conozcamos en que consiste la Resolución ya indicada y que se adjunta al presente trabajo como anexo 10.

La base jurídica que exalta el Director del Servicio de Rentas Internas para la expedición de dicha Resolución, son los Artículos de la Constitución del '98 donde se atribuían las facultades de las cuales se encuentra investida la Administración Tributaria: determinadora, resolutoria, sancionadora, reglamentaria y recaudadora; mas no invoca la protección constitucional de la que gozan los contribuyentes; no obstante, en el Artículo 1 de la Resolución reconoce como derechos de los contribuyentes, entre otros, los siguientes:

- *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la Administración Tributaria.*

Al respecto, vale señalar que, muchos de los funcionarios de la Administración Tributaria, presentan muchas deficiencias en cuanto al trato se refiere para con los contribuyentes; ya que no es raro ver actuar a los funcionarios de Servicio de Rentas Internas como si nos hicieran un favor al atendernos cuando acudimos a sus oficinas.

El servicio y la atención al contribuyente podrían mejorar ampliamente, aunque en parte es comprensible, que los funcionarios no siempre sean diligentes por la congestión en la que, generalmente se encuentran las oficinas del SRI a nivel nacional; ya que es notable el aumento de contribuyentes en los últimos años.

- *Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de manera ágil, eficiente y gratuita.*

La agilidad y la eficiencia distan mucho de ser las características apropiadas para definir el servicio que recibe el usuario del Servicio de Rentas Internas, no resulta extraño perder toda una mañana al realizar los trámites tributarios en las oficinas de la Administración Tributaria.

Filas interminables y largas esperas no resultan desconocidas, peor aun frases como “*se fue el sistema*”; de manera que para acceder a la información y asistencia por parte del SRI hay que ir preparados y dispuestos a ocupar todo una mañana o tarde en estos menesteres.

Consideremos también el hecho que cuando se realizan pagos por medio de las instituciones bancarias del país, dichos pagos no se registran inmediatamente en el sistema del SRI, lo cual le resta celeridad y veracidad a la información de la Administración; ya que muchas veces se acude por información y resulta que nos encontramos en mora con nuestras obligaciones tributarias; lo cual afecta la calidad del servicio que se brinda a los contribuyentes

- *Derecho a que sus peticiones y reclamos sean atendidos dentro del término que señale la ley.*

A pesar que la Administración Tributaria no sea lo suficientemente ágil al momento de cumplir con los plazos establecidos en la Ley para la resolución de las peticiones y/o reclamos que interponemos los contribuyentes; tenemos a nuestro favor el respaldo legal del silencio administrativo positivo, gracias al cual, si dentro del término de 120 días hábiles el SRI no da respuesta a las peticiones o reclamos de los contribuyentes, estas se consideran aceptadas de manera favorable para el mismo.

- *“Derecho a conocer el estado de tramitación de los procesos en los que sea parte”.*

- *“Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración, siempre que el obligado tributario indique la fecha y procedimiento en el que los presentó”.*

Este derecho nos deja cierta duda en su aplicación, puesto que con las características que ya hemos mencionado de la Administración Tributaria, la negativa a presentar documentos ya aportados por el contribuyente, puede ser malinterpretado como resistencia, obstrucción o falta de colaboración con el SRI.

Quizás puede sonar exagerado nuestro razonamiento, pero en el régimen de policía que ha promovido el SRI, no es de extrañarse que razonamientos como estos inunden la mentalidad de los funcionarios tributarios y que situaciones como estas sean las que ocurran en la práctica.

- *“Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de disposición judicial o autoridad competente”.*

De acuerdo a este derecho la información proporcionada por el contribuyente solo puede ser utilizada para la aplicación de tributos y obliga a los funcionarios de la Administración a utilizar estos datos únicamente en la gestión tributaria, a más de que le impone el deber de conservar el sigilo respecto a la información del contribuyente, misma que no puede revelarse a terceros sin la debida autorización del contribuyente; a menos que este de por medio una disposición judicial.

- *“Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria”.*

En este aspecto se hallan profundas falencias, ya que como analizamos en capítulos anteriores el debido proceso es violado desde que la Administración Tributaria no observa las disposiciones constitucionales que lo respaldan, y cumple sus funciones a su arbitrio, atribuyéndose competencias más allá de las que debería; y es en este punto donde radica el principal abuso del que es objeto el contribuyente.

No dar a conocer al contribuyente todos los actos que lo involucran es un hecho violatorio del debido proceso, ni que hablar de realizar de oficio inclusiones y/o exclusiones dentro de sistemas que de una u otra manera obligan al contribuyente.

Como puede el SRI entonces hablar de respaldo al debido proceso, si es el primero en violentarlo a su favor.

- *“Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables”.*
- *“Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria”.*
- *“Derecho a que se le confieran las certificaciones que el contribuyente requiera con respecto a sus actuaciones tributarias”.*
- *“Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario”.*
- *“Derecho a participar en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía”.*



- *“Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria”.*

Todo este conjunto de derechos del contribuyentes resultan muy atractivos en el papel, sin embargo no todos son ejercidos en la práctica, o al menos no con la celeridad y facilidad con que lo hacen parecer.

Por otra parte, hay derechos fundamentales del contribuyente que esta Resolución no contempla y esos son:

- a. Derecho a que las decisiones administrativas se realicen considerando el menor perjuicio para el contribuyente.
- b. Derecho a que ante la duda de dos o más normas, se aplique la más beneficiosa para el contribuyente.
- c. Derecho a la devolución expedita de lo cobrado en exceso.
- d. Derecho a indemnización cuando la Administración, por error, perjudica al contribuyente.
- e. Derecho al reembolso, con los respectivos intereses, de los costos en que haya incurrido el contribuyente para su defensa, en caso de procesos injustificados.

Los aspectos mencionados si constituyen elementos de fondo, que cuando se violentan, perjudican no potencial; sino efectiva y gravemente al contribuyente.

Y es por eso que se considera un imperativo la existencia de una ley que determine seriamente los derechos de los contribuyentes; así como sanciones a su inobservancia, puesto que el Reglamento no contempla sanción alguna para la

violación de los derechos ahí establecidos, de tal manera que queda en el aire la inobservancia, cuando se da el caso, de los derechos de los contribuyentes.

Por lo expuesto, resulta un imperativo la existencia de una Ley que contemple no solo los derechos de los contribuyentes, sino las sanciones a su transgresión y la creación de una Defensoría del Contribuyente, independiente del SRI, que tenga dentro de sus funciones el conocimiento, el proceso y la sanción para las violaciones de los Derechos de los Contribuyentes; así como de proteger al contribuyente en cualquier eventualidad en la que se vean afectados sus derechos; ya que el SRI no puede ser juez y parte.

#### **V.IV Guía de apoyo al contribuyente**

El objetivo de esta parte de nuestra investigación es orientar al contribuyente, en la medida de lo posible, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En cuanto al pago del impuesto a la renta de las personas naturales, consideramos que se han creado muchas dudas en como se debe satisfacer este tributo con las deducciones que contempla la Ley de Equidad Tributaria, como son: vivienda, salud, educación y vestimenta.

Al respecto, se debe considerar la tabla con las nuevas tarifas impositivas.

Pongamos por ejemplo una persona que gana USD 1250 mensual, es decir USD 15000 al año, esta persona puede deducir sus gastos hasta por USD 7500, ya que la Ley establece que el contribuyente se puede descontar hasta el 50% de los ingresos gravados, hasta un máximo de USD 11141.

- Para el cálculo de este impuesto, debemos calcular el salario mensual por 12, para saber nuestro ingreso anual.
- A este valor restamos los aportes al IESS, decimoterceras y decimocuartas remuneraciones para saber el ingreso neto.

- El valor que obtuvimos en el paso anterior, debemos ubicarlo en la categoría que corresponda a nuestro salario, de acuerdo a la tabla con las tarifas (ver anexo 11), tanto el casillero correspondiente a la fracción como el del excedente.
- Una vez ubicado en el rango correspondiente debemos observar el impuesto fijo que corresponde al monto de nuestros ingresos.
- Si nuestros ingresos son mayores a la fracción, debemos restar este valor del excedente y multiplicar esta diferencia por el porcentaje que la Ley ha determinado para el excedente.

Para deducir los gastos de educación, salud, vivienda, alimentación y vestimenta, el contribuyente debe exigir las facturas y notas de venta respectivas para su conservación.

Vale recordar que los recibos no son válidos como comprobantes de ventas.

No es necesario adjuntar las facturas a las declaraciones, pero hay que guardarlas ante cualquier solicitud que pueda realizar el SRI, dentro de los 6 años subsiguientes a la deducción de dichos gastos.

Los gastos deducibles por vivienda incluyen el arriendo y el crédito hipotecario; por lo cual se debe solicitar facturas al arrendante, quien a su vez debe contar con el RUC respectivo para poder emitir los comprobantes respectivos.

En cuanto a los créditos hipotecarios, el contribuyente solo podrá deducir lo que corresponda por concepto de intereses, en cuyo caso debe solicitar la factura o documento respectivo a la entidad financiera de que se trate.

En lo referente a salud, el contribuyente debe solicitar las facturas correspondientes a los facultativos médicos por todos los gastos relacionados con su salud.

Empero, no se puede deducir los gastos que son cubiertos por un seguro médico, ya que se beneficiaría el contribuyente dos veces por un mismo concepto; lo que

resulta a todas luces ilegal; mas si podrá deducir los gastos que no cubre el seguro con el que cuente y las primas que paga por el mismo.

Si en el hogar, los dos padres tributan, los gastos se deducirán una vez y no en ambas declaraciones; es decir, si lo incluye la madre como deducción en su declaración, no deberá hacerlo el padre.

El contribuyente puede deducir los gastos de su cónyuge, cuando no trabaje, y aquellos correspondientes a sus hijos.

Dentro de los gastos de educación están comprendidos aquellos concernientes al pago de pensiones y matrículas educativas y el contribuyente se beneficiará de esta deducción solo cuando el gasto provenga de familia directa: cónyuge o hijos.

De cualquier manera debemos recordar que los gastos de educación, vivienda y salud están gravados con tarifa 0, por lo cual en las facturas solo deberá constar el valor del servicio.

Queremos recalcar que el Servicio de Rentas Internas dispone de una guía práctica para la declaración del Impuesto a la Renta causado por las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, disponible para el público en la página web de la institución: [www.sri.gov.ec](http://www.sri.gov.ec).

Por otra parte, el contribuyente debe conocer que, de acuerdo a la Resolución número 391 del SRI, publicada en Registro Oficial Suplemento 613 de 16 de Junio del 2009, tienen la obligación de presentar la información relativa a los gastos personales correspondientes al año inmediato anterior, las personas naturales:

- a) Cuyos ingresos gravados superen los USD 15000, y
- b) Cuyos gastos personales deducibles superen los USD 7500.

Esta información debe ser entregada, acorde al formato del que dispone el SRI en su página web y en sus oficinas a nivel nacional, vía internet, de acuerdo al siguiente calendario, en consideración al noveno dígito de su cédula o RUC.



<b>Noveno dígito del RUC o cédula</b>	<b>Fecha máxima de entrega</b>
1	10 de febrero
2	12 de febrero
3	14 de febrero
4	16 de febrero
5	18 de febrero
6	20 de febrero
7	22 de febrero
8	24 de febrero
9	26 de febrero
0	28 de febrero

Sin embargo, la presentación del anexo de gastos personales correspondientes al ejercicio fiscal del 2008, excepcionalmente se recibió en el mes de Agosto.

Por otro lado, en la mencionada Resolución, en el artículo 4, se establece que la Administración Tributaria, podrá en cualquier momento requerir la presentación de la información del anexo de gastos personales, incluso a los contribuyente que no cumplan con los requisitos ya expuestos; motivo por el cual resulta indispensable conservar los comprobantes de ventas.

Cabe señalar que las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad son, de acuerdo al Artículo 34 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, las siguientes:

- a. Aquellas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital menor o igual a USD 60000 al 1 de enero de cada ejercicio impositivo.
- b. Aquellas que obtengan ingresos brutos anuales del ejercicio inmediato anterior menor o igual a USD 100000.
- c. Aquellas cuyos costos y gastos anuales hayan sido menores o iguales a USD 80000
- d. Los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos.

En todo caso, las personas ya mencionadas están obligadas a llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

Deberán usar, para su declaración, el formulario 102A; misma que debe ser entregada en el periodo comprendido entre el 1ro de febrero y marzo de cada año, ya que las fechas de vencimiento van desde el 10 al 28 de marzo, acorde al noveno dígito del RUC, de acuerdo a la tabla respectiva.

En cuanto al Impuesto a los Consumos Especiales, es fundamental que sepamos que es un impuesto que lo cubre el consumidor final cuando compra o utiliza un bien cargado con este tributo; es por esto que las facturas emitidas por los productos o servicios gravados con este impuesto deben incluir un casillero para el desglose del mismo. No obstante, no siempre las facturas con ICE llegan al consumidor final, debido a que este impuesto se cobra en la primera fase de la comercialización; así por ejemplo, cuando compramos un cigarrillo en la tienda, no recibimos factura, aunque estemos pagando el impuesto que se encuentra incluido en el precio y nos daremos cuenta de esto ya que el Artículo 132 de la Ley de Equidad Tributaria dispone que los precios de venta al público serán sugeridos por los fabricantes o importadores de los bienes gravados con ICE, y obligatoriamente deberán ser colocados en las etiquetas; sin embargo hay productos que no tienen etiquetas, como los autos por ejemplo, en este caso los precios deben ser exhibidos en un lugar visible para el consumidor en los lugares de venta.

Para cancelar el ICE, se debe realizar la declaración respectiva en el formulario 105, ya sean personas naturales o jurídicas, tras lo cual se puede efectuar el pago de las siguientes maneras:

- a. En las instituciones del sistema financiero.
- b. En las oficinas del SRI, especialmente cuando las declaraciones no arrojan valor alguno a ser cubierto.

- c. Los contribuyentes especiales pueden realizar el pago en el SRI, usando medios magnéticos para el efecto.

Actualmente las declaraciones también pueden efectuarse vía internet, para lo cual el contribuyente debe contar con una contraseña, otorgada por la Administración Tributaria y que le permitirá acceder al sistema.

Las instituciones bancarias están facultadas para hacer el débito directo desde una cuenta bancaria, por concepto del ICE, pero para este efecto debe existir un convenio previo con el contribuyente donde este apruebe dicho débito.

Sin embargo, los importadores que deban pagar el ICE por los productos que introducen al país, deben efectuar la declaración y el pago respectivo en la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE) antes de desaduanizar la mercadería, adjuntando los anexos y documentos que respalden las compras efectuadas en el exterior en la declaración de importación.

Debemos recordar en todo caso, que el ICE es un impuesto que se grava una sola vez, en la primera venta del producto o servicio; por ejemplo si un perfume cuesta USD 50, se entiende que el precio sin ICE es de USD 40, y los USD 10 de diferencia resulta de aplicar la tarifa del 20% de impuesto que tiene este producto; sin embargo en nuestra compra no se desglosará el ICE ya que este fue cubierto en la primera venta del distribuidor al vendedor, sino que el valor por este tributo pasa a formar parte del precio.

Otro punto interesante es que, la gran mayoría de productos gravados con ICE, pagan también, adicionalmente, el IVA.

Sin embargo, para saber cuanto costará un servicio o producto para el consumidor, se debe aplicar la tarifa del ICE correspondiente y el 12% del IVA a un mismo valor.

La declaración y el pago del ICE debe realizarse al SRI al mes siguiente de efectuada la venta; mientras los importadores deben hacerlo antes de desaduanizar la mercadería.

El pago del impuesto al valor agregado IVA debe realizarse mensualmente; salvo en el caso de bienes y servicios gravados con tarifa cero, en cuyo caso la declaración es semestral.

Este impuesto puede ser cancelado en las instituciones del sistema financiero nacional; mientras que el pago de este impuesto por bienes y servicios con tarifa cero debe ser efectuado directamente en las oficinas del Servicio de Rentas Internas.

El formulario utilizado para realizar la declaración de este tributo es el 104 y, aunque la normativa referente al IVA fue la que menos cambios sufrió, hubieron productos y servicios que quedaron gravados con tarifa cero; tales como los seguros, incluidas las primas y la totalidad del servicio, por lo que, evidentemente, el Seguro Obligatorio de Accidentes de Tránsito (SOAT) tampoco paga la tarifa del 12% normal.

En general, no hubo mayores modificaciones para el pago de este impuesto, pero si hubo aumento de productos o servicios gravados, productos y servicios gravados con tarifa cero; así como bienes y servicios que dejaron de gravarse por este concepto, lo cual, se encuentra contemplado en el anexo 5.

Finalmente, vale que reconozcamos que la página web del SRI es una de las más completas, a nivel institucional, en nuestro país y que cuenta con asistencia y guías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos; ansiamos que este reconocimiento pronto pueda hacerse extensivo al servicio brindado en las oficinas de la Administración Tributaria, así como a la gestión que esta realiza; ya que, una vez más reiteramos, un país con contribuyentes satisfechos es un país donde los ingresos tributarios crecen, sin necesidad de coacción o presión excesiva por parte del régimen.

## CAPITULO VI

### VI.- Conclusiones y Recomendaciones.

#### VI.I.- Conclusiones

1. Desde la época colonial los tributos han sido de gran importancia; sin embargo desde la etapa republicana hasta nuestros días, se ha mantenido un régimen tributario disperso, desordenado y muchas veces injusto. Esto se ve reflejado en el sinnúmero de tributos, contenidos en infinidad de cuerpos legales y las incontables reformas sobre los mismos, y que a pesar de los intentos por simplificar y organizar la tributación ecuatoriana, resultaron fallidos en gran parte.
2. La evasión tributaria, hasta el momento, es un mal que no ha podido ser solucionado mediante los mecanismos propuestos por la Política Fiscal, que lamentablemente no ha podido estimular el sistema económico, ni reactivar el aparato productivo y mucho menos cumplir efectivamente con la función social de los tributos; lo cual se ve ampliamente reflejado en los altos índices inflacionarios, el aumento del desempleo y la pobreza.
3. A pesar que la presión fiscal ecuatoriana refleje uno de los índices más bajos de Sudamérica, no significa que la carga tributaria que soportamos los ecuatorianos sea mínima; ya que consideramos que en nuestro país tenemos una fuerte carga obligacional si se toman en cuenta, no solo los impuestos sino, también las tasas, contribuciones, tributos de los gobiernos seccionales, las obligaciones con el IESS, el 15% de reparto de las utilidades entre los trabajadores y demás rubros con que se grava la actividad económica en nuestro país. Situación que, inexorablemente, desmotiva la inversión y la generación de trabajo en nuestro país.



4. Si bien la presión fiscal es el indicador de esfuerzo fiscal más utilizado para medir los rendimientos tributarios dentro de una nación; hay que considerar el hecho que la fórmula de cálculo se presta para errores, ya que dentro de la recaudación tributaria no se incluyen rubros, como los que ya mencionamos en el punto anterior, mientras que el producto interno bruto (PIB), por lo general, se ve incrementado por gastos del Gobierno, sin que se distinga dentro de estos el gasto utilizado en obras e inversión pública de aquel despilfarrado, malgastado, burocrático, inútil o corrupto.
  
5. Resulta necesario hacer énfasis, que si bien la presión demuestra el porcentaje de ingresos tributarios que recibe un país, no refleja la calidad y eficiencia de la obra pública y mucho menos el nivel de re-inversión de los recursos tributarios dentro de la economía nacional.  
En todo caso, no se considera apropiada ni una presión fiscal excesivamente elevada o llamativamente baja; ya que en el primer caso se puede sospechar de extenuantes políticas tributarias y en el segundo, de un Estado ineficiente con medidas fiscales ineficientes.
  
6. En nuestro país, eficiencia no es un calificativo que merezca la gestión de la Administración Tributaria, quien busca llenar los vacíos dejados por medidas ineficaces, con fuertes y extenuantes cargas impositivas para el contribuyente; situación que se ha vuelto más evidente con el gobierno actual y que desemboca, irremediablemente, en una baja competitividad de la actividad productiva, disminución de la inversión a todos los niveles y aumento del desempleo y la desocupación.
  
7. Los trámites y requisitos exigidos por la Administración Tributaria para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo, no solo demandan tiempo, sino recursos económicos que deben ser tomados en consideración para determinar la productividad de la actividad económica que efectúan los contribuyentes; quienes a la larga se desmotivan por la falta de agilidad de los procesos administrativos y los costos que estos le generan.

8. La “redistribución de la riqueza” en nuestro país, ha tenido una errada aplicación, a nuestro criterio, puesto que se ha intentado llegar a ese fin por medio de los impuestos progresivos, que gravan al contribuyente de acuerdo a su capacidad adquisitiva; sin embargo mientras más altas sean las rentas o utilidades, más alta será la carga impositiva; de tal manera que se ve afectada la capacidad de reinversión, de ahorro, de generación de plazas de trabajo, entre otras limitaciones a las que se ven expuestas tanto las personas naturales como las jurídicas.
  
9. La práctica demuestra que existe una relación inversamente proporcional entre la intervención estatal en las economías locales y la fortaleza de las mismas; ya que mientras menos ingerente es un Estado y se deja a la economía desenvolverse por sí misma, en base a sus leyes naturales, esta se vuelve más fuerte, competitiva y eficiente; mientras que, cuando un Estado es demasiado intervencionista en la actividad económica, esta se vuelve más endeble, dependiente e infructuosa por cuanto se limita la capacidad de inversión y por ende la oferta laboral.
  
10. La Administración Tributaria, no ha fomentado una cultura tributaria en la población nacional; mas busca frenar la evasión con sanciones más fuertes a la evasión, mayores cargas impositivas y más dificultad en los trámites administrativos.
  
11. Las características fundamentales que rigen el sistema tributario ecuatoriano son: la ineficiencia, mala estructuración de los impuestos a los que está obligado el contribuyente, altas tarifas impositivas, falta de conciencia tributaria por parte del contribuyente alimentada por la pobreza del gasto público, la inestabilidad fruto de la inseguridad jurídica, falta de infraestructura para la gestión tributaria, el intervencionismo del gobierno en la economía, excesivos y extenuantes trámites burocráticos.

12. La existencia de la relación tributaria está sujeta a varios elementos infaltables en la misma: legalidad, sujetos y objeto; ya que es imposible hablar de relación tributaria que no esté sujeta a una normativa preexistente; en la que no actúen el sujeto activo como ente acreedor de tributos y el sujeto pasivo como obligado al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la relación y en la que no exista una prestación por cumplir.
13. A pesar que en nuestra legislación se refiere indistintamente a relación tributaria y obligación tributaria, doctrinariamente el primero tiene una connotación más extensa y se refiere a un universo más amplio, donde la obligación tributaria constituye solo una parte de aquella.
14. Nuestra legislación, prevee la prisión para el caso de los delitos tributarios; y más aún, mediante las reformas de la Ley de Equidad Tributaria, ha intensificado las mismas con la inclusión de la reclusión menor ordinaria como sanción a los delitos tributarios; siendo imposible cambiar una pena privativa de libertad por una sanción pecuniaria; lo cual es violatorio no solo de los principios del debido proceso, sino de los preceptos constitucionales que amparan al contribuyente como sujeto de derechos.
15. Muchas de las sanciones aplicables a las infracciones tributarias son equiparables a aquellas de Derecho Penal Común, ya que el Código Orgánico Tributario contempla circunstancias agravantes, atenuantes y eximientes de responsabilidad, entre otras situaciones semejantes a las presentes en el Código Penal.
16. Para la configuración de los delitos tributarios es indispensable la existencia de dolo en la actuación del sujeto pasivo; a diferencia de las contravenciones y faltas reglamentarias que para su configuración simplemente requieren la transgresión de la norma por parte del contribuyente, por lo que se consideran de carácter culposos.

17. La naturaleza de la sanción es otro factor que distingue los delitos tributarios de las contravenciones tributarias; ya que para los primeros se contemplan sanciones de estricto carácter penal o privativas de libertad, mientras que para las segundas se destinan las sanciones de naturaleza administrativa. Lo cual no obsta que en nuestra legislación las sanciones, sean de naturaleza penal o administrativa, puedan ser aplicadas de manera conjunta a una misma infracción tributaria.

18. Las reformas de la Ley de Equidad Tributaria, contempla sanciones claramente inconstitucionales como:

La multa, que como sanción no está apropiadamente contemplada en nuestra legislación; ya que es una simple Resolución Administrativa la que rige su aplicación, donde se le atribuye al SRI la facultad de determinar el monto de la multa a imponerse, siempre que no supere el 100% del tributo, misma que puede ser aplicada sin necesidad de resolución administrativa previa; situación que atenta abiertamente contra el debido proceso y las garantías constitucionales del contribuyente.

La clausura, que administrada por el SRI, es una sanción inconstitucional; ya que no se encuentra debida proporcionalidad entre la pena y la infracción, debiendo su ejecución, por la gravedad de la sanción, ser dispuesta por organismos judiciales. Más aun tras la reforma, ya que la clausura implica la suspensión de las actividades, lo cual es violatorio de los derechos constitucionales de los contribuyentes.

Entre otras sanciones abominables como el decomiso, por la manera arbitraria en la que son ejercidas por la Administración Tributaria.

19. La prejudicialidad, como requisito previo exige la preexistencia de una decisión judicial ejecutoriada que determine, previamente, la responsabilidad del sujeto pasivo en un delito tributario; lo cual impide que el SRI inicie procesos judiciales, sin el cumplimiento de las respectivas exigencias previas y en base

de meras presunciones de culpabilidad del contribuyente; lo cual no es sólo arbitrario, sino ilegítimo.

20. El ilícito, en la manera en que es tratado tras las reformas de la Ley de Equidad Tributaria es incompatible con los preceptos constitucionales y las garantías que la Carta Magna brinda a los contribuyentes; lo cual se refleja en varias situaciones como las penas privativas de libertad, el endurecimiento de las penas, la prohibición de medidas alternativas de prisión, rompimiento de los principios del debido proceso, atentar contra el derecho al trabajo, inobservancia de la presunción de inocencia, promoción de la indefensión del contribuyente, entre otras.
21. Uno de los aspectos positivos de la Ley en análisis es la inclusión de los gastos por concepto de vivienda, educación, vestimenta, alimentación y salud como deducibles del pago del impuesto a la renta.
22. El anticipo tributario es un atentado contra los contribuyentes ya que les impide disponer a su arbitrio de determinado capital, limitándose su liquidez y capacidad de reinversión.
23. El impuesto a la renta para las personas naturales, al igual que el impuesto a las herencias, es un impuesto progresivo que grava al contribuyente en la proporción establecida en las tablas dispuestas en la Ley de Equidad Tributaria.
24. El ICE, tras la reforma, incluyó nuevos productos y servicios gravados con este impuesto y subió la tarifa para otros, a los cuales creemos que toda la población debería tener acceso, y no deberían ser alejados aun mas del bolsillo de los ecuatorianos.



25. El Rise es un intento notorio de simplificar la tributación en nuestro país, lo cual es loable; sin embargo, no consideramos apropiada la discrecionalidad que tiene el SRI para incluir o excluir contribuyentes de oficio en este sistema.
26. Muchas de las reformas aprobadas, se dieron sin el debido análisis y estudio que merecían, lo que ocasiona vacío y dudas en el contribuyente.
27. El estudio de los derechos del contribuyente es un área poco explorada en nuestra legislación, a diferencia de otros países donde están ampliamente estudiados y protegidos.
28. En Ecuador, la mayoría de los contribuyentes desconoce sus derechos fundamentales que deben ser respetados por los funcionarios tributarios y la Administración en general.
29. En nuestro país no existe legislación que contemple de manera precisa los derechos de los contribuyentes, que están “amparados” por una simple Resolución del SRI del año 2007; es decir que no es sino hasta hace dos años que la Administración Tributaria reconoce ciertos derechos a los contribuyentes.
30. Nuestro país cuenta con una instancia única en sede judicial para los procesos tributarios que es aquella que se interpone ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal; ya que los procesos en la Corte Nacional de Justicia son exclusivos de Recurso de Casación, que de manera alguna constituye segunda instancia en materia tributaria.

## **VI.II. Recomendaciones**

1. La simplificación y organización de la tributación es un imperativo para un desarrollo efectivo del sistema impositivo de nuestro país; esta se puede lograr

mediante la creación de mecanismos por parte del ente recaudador que permitan al sujeto pasivo la ágil determinación de lo que le corresponde pagar, sin necesidad de trámites tortuosos, para lo cual los trámites burocráticos deberían reducirse al mínimo posible.

2. Para combatir la evasión fiscal es indispensable crear en el contribuyente una conciencia tributaria que le permita reconocer las funciones económicas y sociales de los tributos. Para lo cual, en primera instancia, debe informarse y educarse al sujeto pasivo sobre los beneficios de una tributación exitosa dentro de un país; y, en segundo lugar, contraprestar positivamente los tributos que recibe el Estado de los contribuyentes con obras palpables y de calidad, servicios de primera e inversiones en el área social.
3. Para disminuir la evasión, se debería disminuir la carga impositiva que soportamos los ecuatorianos; ya que esta resulta excesiva, la mayoría de las veces.
4. Para un mayor rendimiento de la actividad productiva, el 15% de utilidades para los trabajadores debe ser disminuido; ya que si sumamos este porcentaje a las demás obligaciones pecuniarias a las que está sujeto el contribuyente, notaremos que lo que puede destinar a la inversión es muy poco y altamente riesgoso en un país con tanta inseguridad jurídica como el nuestro.
5. El Estado ecuatoriano debe tratar de intervenir lo menos posible en el desarrollo de la economía y dejar al mercado regirse por sus leyes naturales para que de esta manera pueda existir competitividad e inversión que pueda, efectivamente, generar empleo.
6. La Administración, en lugar de amedrentar al contribuyente, sembrando el temor con sanciones cada vez más fuertes, debería dar la confianza necesaria al contribuyente, crear mecanismos de pago y la debida instrucción sobre sus derechos y obligaciones, así como la forma de ejercitarlos y cumplirlas.

7. Se debería limitar el uso de las penas privativas de libertad a los casos en que exista el temor fundamentado que el infractor no va a pagar su obligación, va a escapar del proceso o no va a cumplir con su sentencia.
8. Las penas privativas de libertad deberían poder ser reemplazadas con medidas alternativas como penas pecuniarias, servicio social, arresto domiciliario, entre otros; que permitan a su vez que el contribuyente se regenere y reinserte en la sociedad.  
Dicho de otro modo, el Estado debería promover en el contribuyente infractor, la cultura tributaria, aún más que en los no infractores y permitirle que se vuelva a reinsertar en la sociedad; bajo su control, evidentemente, pues tampoco es nuestro objetivo promover la impunidad del infractor.
9. El dolo debe ser un elemento imprescindible para considerar un delito tributario como tal, estamos en total desacuerdo con la Administración, al determinar la comisión de un delito tributario sin este elemento esencial; por lo cual creemos que se debería considerar el error excusable en lugar de la presunción de dolo en todas las circunstancias en que se avisore un delito tributario.
10. Las penas privativas de libertad deberían ser aplicadas en casos extremos, como reincidencia; mas no como primera opción, que es como se la ejecuta.
11. Los montos y formas de determinación de la multa deben estar contenidos en las leyes respectivas y no en meras Resoluciones Administrativas.
12. Las resoluciones de la Administración que afecten a cualquier sujeto pasivo deben estar debidamente motivadas, por escrito y deben ser puestas en conocimiento del contribuyente, como dispone la ley; no se puede permitir que se tomen decisiones que violen estos requisitos como la imposición de multas sin necesidad de resolución previa.

13. La clausura, considerando la afectación que tiene en el sujeto pasivo, debe ser dictada por una autoridad judicial y no ser ejecutada a su arbitrio por simples fedatarios.
14. La clausura no debe ser una sanción a meros deberes formales; ya que de acuerdo a su importancia, debe ser atribuible a infracciones más serias por parte del contribuyente. No creemos apropiado, si se quiere frenar la evasión, aplicar la clausura conjuntamente con la suspensión de actividades.
15. La nulidad de lo actuado y el proceso, en caso de haberlo, debe ser la consecuencia para el inicio de procesos judiciales por parte del SRI, cuando no se hayan observado los requisitos prejudiciales exigidos para tal efecto.
16. Las reformas tributarias deben guardar estricta coherencia con la Constitución y los Tratados Internacionales; no puede admitirse disposiciones legales que atenten contra cuerpos legales de mayor jerarquía como los ya mencionados. Deben ser declaradas inconstitucionales las normas que contradigan las disposiciones de la Carta Magna.
17. Las reformas tributarias deben ser efectuadas tras un concienzudo y extenuante análisis y estudio previo, ya que no pueden instaurarse, a la ligera, medidas que posteriormente causarán gran afectación, no solo en el contribuyente sino en la sociedad en general.
18. Debe promoverse la creación de una Ley donde consten los derechos del contribuyente, formas de ejercicio, sanciones a su violación o al impedimento de su goce; así como una Defensoría del Contribuyente, independiente de la Administración Tributaria, que vele porque se respete el contenido de dicha Ley y que proteja al contribuyente.

19. No puede contemplarse en una simple Resolución, aspectos esenciales como el Derecho de los Contribuyentes; mucho menos cuando quien dicta esa Resolución es la Administración Tributaria, quien no puede ser juez y parte.
20. Los derechos de los contribuyentes deberían contener principios básicos como: Derecho a que las decisiones administrativas se realicen considerando el menor perjuicio para el contribuyente, Derecho a que ante la duda de dos o más normas, se aplique la más beneficiosa para el contribuyente, Derecho a la devolución expedita de lo cobrado en exceso, Derecho a indemnización cuando la Administración, por error, perjudica al contribuyente, Derecho al reembolso, con los respectivos intereses, de los costos en que haya incurrido el contribuyente para su defensa, en caso de procesos injustificados, entre otros.
21. Se debe instaurar una instancia de apelación para los procesos penales tributarios; ya que se está infringiendo el Pacto de San José de Costa Rica que dispone que todo proceso judicial debe contar con una instancia de apelación.
22. La simplificación de los trámites y del pago de los tributos es un imperativo si se busca mejorar el recaudo y la tributación.
23. Deben promoverse más impuestos de tasa única y limitarse los impuestos progresivos únicamente a los necesarios.



## VII.BIBLIOGRAFIA

- Constitución de la República del Ecuador
- Código Tributario
- Ley de Régimen Tributario Interno
- Mandato Constituyente N°001 ó Ley de Equidad Tributaria
- Dr. Toscano Soria Luis Aníbal, *"Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria"*, Pudeleco Editores S.A., Quito- Febrero de 2006
- Zaffaroni Eugenio Raúl, *"Manual de Derecho Penal-Parte General"*, Sexta Edición, Tercera Reimpresión, Ediar Sociedad Anónima Editora Comercial Industrial y Financiera, Buenos Aires-2003
- Zumárraga Ramírez Sylvia, *"El ilícito tributario"*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito 1998.
- Jara Vásquez María Elena, *"Reformas Legales de 1999 en materia de ilícito tributario"*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito 2000.
- Parreño Salgado Geovanna, *"El ilícito tributario"*, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, Quito 2006.
- Haro Carranco María Elena, *"La política fiscal ecuatoriana, a partir de la dolarización"*, Tesis presentada en la Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador para la obtención del Grado de Magister en Relaciones Internacionales.
- Marulanda Gómez Eugenio, *"Política Fiscal para estimular el desarrollo en el Ecuador"*, Quito 1997
- Clavijo, Sergio. *"Política fiscal y Estado en Colombia"*. Uniandes, Banco de la República, Bogotá, 1998.
- Edwards, Sebastián. *"Crisis and Reform in Latin America"*, Oxford, 1995.
- Cardozo, Enrique, Enzo Falleto. *"Dependencia y desarrollo en América Latina"*, Editorial Siglo Veintiuno, México, 1978.

- Ferderer, J. Peter. “*Rules and outcomes: Brazil in transition during the 1990s*”, Congreso de Economía Neo-institucional, Paris, 1998 en <http://isnie.org>
- Sebastián Edwards, “*Macroeconomía del populismo en la América Latina*”, FCE, México, 1992.
- Rodríguez, Jorge Armando. “*Crisis fiscal departamental: Razones y proporciones*”, Ponencia presentada en el IV Encuentro de Profesores de Derecho Tributario y Hacienda Pública, Universidad de los Andes, noviembre de 1998.
- Sandoval, Luis Yesid y Walfa Constanza Téllez. “*La presencia territorial y la capacidad financiera, institucional y de gestión del Estado*”, en Libardo Sarmiento (director), **Municipios y regiones de Colombia**, Fundación Social, Bogotá, 1998.
- Lago, Ricardo. “La ilusión de una redistribución por medio de la política macroeconómica: La experiencia heterodoxa del Perú”, en Rudiger Dornbush.
- Serna, J.G. (1988). *Aspectos de la política presupuestal en Colombia, 1886-1987*; Ministerio de Hacienda y Crédito Público.
- Salazar, Natalia; Prada, Diego (2003). “*Hay que recuperar la política fiscal*”; Carta Financiera. Bogotá, ANIF, No. 124.
- Rincón, Hernán; Ramos, Jorge; Lozano, Ignacio (2004). “*Crisis fiscal actual: diagnóstico y recomendaciones*”; *Borradores de Economía*, No. 298; Banco de la República.
- Perry, Guillermo; Cárdenas, Mauricio (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia*; Fedesarrollo.
- Parra, Armando (1986). “*Análisis de la reforma tributaria de 1986*”; *Síntesis Económica*, Vol. 11, No. 539, p. 19-27.
- Palacio Rudas, Alfonso (1947). *Análisis de la situación fiscal del país y su orientación*, Colombia Económica; Vol. 5, No. 60, p. 542-543.
- Ospina Sardi, Jorge (1990). *Lecciones de la política fiscal colombiana: 1978-1989*; CEPAL

- Musgrave, Richard (1969). *Bases de una reforma tributaria para Colombia*; Biblioteca Banco Popular; Ediciones Tercer Mundo.
- Mejía Alvarez, Luis (1901). *Reforma Fiscal y Plan Económico*; Imprenta del Departamento; Medellín.
- Low Murtra, Enrique (1972). "Política fiscal"; en *Lecturas sobre desarrollo económico*, Hernando Gómez; Eduardo Wiesner; capítulo IX.
- Lascarro, Leopoldo (1941). *La administración financiera y el control fiscal en Colombia*; Editorial de la Litografía Colombia.
- Gonzalez, Francisco; Calderón, Valentina (2002). "Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I)"; Boletín de divulgación económica; DNP.
- Edwards, S.; Steiner, R. (2000). *La economía política de las reformas estructurales: lecciones de la experiencia Colombiana 1989-1999*; Fedesarrollo.
- Cordi, Angela (1998). *El tamaño del Estado colombiano: indicadores y tendencias 1976-1995*; DNP.
- Página web de la Asamblea Nacional Constituyente:  
[www.asambleaconstituyente.gov.ec](http://www.asambleaconstituyente.gov.ec)
- Página web del Instituto Ecuatoriano de Economía Política:  
[www.ieep.org.ec](http://www.ieep.org.ec)
- [www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario.17.htm](http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario.17.htm) - 20k -
- [www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/c20.htm](http://www.eumed.net/libros/2005/dfch-eva/c20.htm) - 37k -
- [www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm](http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm) - 80k -
- [mariamilagros03.blogspot.com/2007/06/ilcito-tributario.html](http://mariamilagros03.blogspot.com/2007/06/ilcito-tributario.html) - 65k -
- [www.galeon.com/abmagana/afiscal7.htm](http://www.galeon.com/abmagana/afiscal7.htm) - 120k -
- [www.hoy.com.ec/suplemen/blan400/byn.htm](http://www.hoy.com.ec/suplemen/blan400/byn.htm) - 14k -
- <https://www.bce.fin.ec/documentos/PublicacionesNotas/Catalogo/Memoria/1997/c6.htm> - 35k
- [www.observatoriopolitico.com.ec/index2.php?option=com\\_content&do\\_pdf=1&id=38](http://www.observatoriopolitico.com.ec/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=38) -

- [www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra112.pdf](http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra112.pdf) -
- [www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra318.pdf](http://www.banrep.gov.co/docum/ftp/borra318.pdf)
- [www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/mabu.htm](http://www.eumed.net/cursecon/ecolat/co/mabu.htm) - 119k
- [ideas.repec.org/p/col/000094/003051.html](http://ideas.repec.org/p/col/000094/003051.html) - 9k
- [www.mef.gob.pe/DGAES/Documentos\\_trabajo/Politica\\_Fiscal\\_y\\_Gasto\\_Social.pdf](http://www.mef.gob.pe/DGAES/Documentos_trabajo/Politica_Fiscal_y_Gasto_Social.pdf) -
- [www.consorcio.org/peru2006/politica\\_fiscal/E\\_Cuba\\_Los\\_desafios\\_PolFiscal\\_2006.pdf](http://www.consorcio.org/peru2006/politica_fiscal/E_Cuba_Los_desafios_PolFiscal_2006.pdf) -
- [www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/politica\\_fiscal.htm](http://www.gestiopolis.com/recursos/documentos/fulldocs/eco/politica_fiscal.htm) - 55k
- [www.analitica.com/archivo/vam1997.07/e&p11d.htm](http://www.analitica.com/archivo/vam1997.07/e&p11d.htm) - 18k -
- [frrodriguez.web.wesleyan.edu/docs/academic\\_spanish/politica\\_fiscal\\_venezolana\\_1943\\_2001.pdf](http://frrodriguez.web.wesleyan.edu/docs/academic_spanish/politica_fiscal_venezolana_1943_2001.pdf) -
- [www.bcv.org.ve/Upload/Publicaciones/docu46.pdf](http://www.bcv.org.ve/Upload/Publicaciones/docu46.pdf) -
- [www.impuestum.com/noticias/47.html](http://www.impuestum.com/noticias/47.html) - 48k -
- [www.indetec.gob.mx/efinanciero1/Boletin93/cefp0062007%20\(Tendencia%20Sistema%20Fiscal\).pdf](http://www.indetec.gob.mx/efinanciero1/Boletin93/cefp0062007%20(Tendencia%20Sistema%20Fiscal).pdf)
- [www.intelegis.com.mx/PDFs/sep-05/0509-PoliticaFiscalMexicana.pdf](http://www.intelegis.com.mx/PDFs/sep-05/0509-PoliticaFiscalMexicana.pdf)





# ANEXOS

## ANEXOS 1

### ANEXO 1.1

<b>Impuesto a la Renta 2008</b>			
<b>Fracción Básica</b>	<b>Exceso hasta Impuesto</b>	<b>Fracción Básica</b>	<b>% Imp. Fracción Exenta</b>
-	7850	-	0%
7850	10000	-	5%
10000	12500	108	10%
12500	15000	358	12%
15000	30000	658	15%
30000	45000	2,908	20%
45000	60000	5,908	25%
60000	80000	9,658	30%
80000	En adelante	15,658	35%

FUENTE: LEY PARA LA EQUIDAD TRIBUTARIA

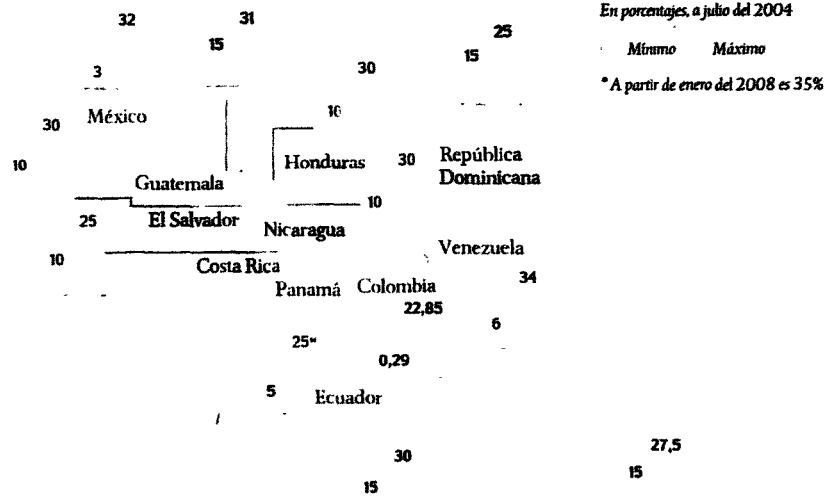
### ANEXO 1.2

<b>Impuesto a la Renta 2009</b>			
<b>Fracción Básica</b>	<b>Exceso hasta Impuesto</b>	<b>Fracción Básica</b>	<b>% Imp. Fracción Exenta</b>
-	8570	-	0%
8570	10910	-	5%
10910	13640	117	10%
13640	16370	390	12%
16370	32740	718	15%
32740	49110	3173	20%
49110	65480	6447	25%
65480	87300	10540	30%
87300	En adelante	17086	35%

FUENTE: LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

## ANEXO 2

### TARIFA DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS NATURALES



### INGRESOS TRIBUTARIOS

Con contribuciones a la seguridad social  
En porcentajes del PIB

País	Promedio 199-2004 (%)
Brasil	30,6
Uruguay	23,5
Argentina	20,9
Costa Rica	17,9
Chile	17,5
Honduras	16,5
Nicaragua	15,2
Panamá	15,8
Rep. Dominicana	14,9
Colombia	13,7
Perú	14,5
Bolivia	12,7
El Salvador	12,4
Paraguay	11,7
México	12,5
Ecuador	10,9
Venezuela (Rep. Bol. de)	8,9
Guatemala	9,0
Haití	7,1

Fuente: Cepal

### RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS INTERNOS POR ACTIVIDAD ECONÓMICA

En miles de dólares, enero - noviembre del 2007

Comercio		Construcción	58 842
Manufactura		Agricultura y ganadería	57 908
Explotación de minas	459 792	Prestación de servicios	52 792
Transp. y comunicaciones	442 609	Hoteles y restaurantes	54 245
Actividades empresariales	270 741	Salud	44 640
Intermed. financiera	323 532	Educación	43 826
Admin. pública	168 939	Pesca	15 652
Servicios básicos	78 106	Otros	7 367

FUENTE: DIARIO EL COMERCIO

### ANEXO 3

## EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS 17 GRUPOS ECONÓMICOS MÁS GRANDES

Grupo	2005 en USD	2004 en USD	N° empresas
Hoicim	37 038 627	28 911 406	21
Wright	13 002 740	14 422 711	41
Egas	11 221 796	17 038 978	41
Bakker	4 564 083	6 261 009	43
Ejuri	7 835 598	8 804 071	70
Scharnitsky	3 515 046	5 104 434	25
Villamar	2 090 669	2 767 338	12
Noboa	979 372	1 219 793	114
Ortiz	791 686	84 797	10
Isafas	871 268	1 054 473	81
Nobis	1 334 098	2 454 173	24
Vilaseca	743 427	466 212	9
Quezada	514 582	433 982	15
Rivadeneira	440 912	354 114	27
Quirolo	768 083	1 047 106	44
Dassum	534 776	974 211	72
Wong	29 442	60 732	25

### Impuesto a la Renta causado por personas jurídicas

Las sociedades con ingresos superiores a los USD 10 millones, apenas suman 17 en todo el país.

Rango de Ingresos	Número de contribuyentes	Impuesto a la Renta
Mayores a 10 000 000	17	402 480 996,61
Entre 1 000 000 y 10 000 000	87	307 335 767,31
Entre 100 000 y 1 000 000	610	180 683 615,28
Entre 10 000 y 100 000	3 209	91 156 238,99
Entre 1 000 y 10 000	10 029	35 347 593,98
Entre 100 y 1 000	9 112	3 991 190,20
Entre 0,01 y 100	5 261	186 813,17
En 0 (1)	30 283	0,00
<b>Total</b>	<b>58 608</b>	<b>1 021 182 215,53</b>

EL COMERCIO; Fuente: SRI

## ANEXO 4

<b>LOS SERVICIOS Y BIENES GRAVADOS</b>		
	<b>Tarifa anterior</b>	<b>Tarifa actual</b>
Cigarrillos, productos del tabaco y sucedáneos del tabaco		<b>150%</b>
Rubio	<b>98%</b>	<b>150%</b>
Negro	<b>18,54%</b>	<b>150%</b>
Cerveza	<b>30,90%</b>	<b>30 %</b>
Bebidas gaseosas	<b>10,30%</b>	<b>10%</b>
Bebidas alcohólicas (no cerveza)	<b>32%</b>	<b>40%</b>
Perfumes y aguas de tocador	---	<b>20%</b>
Videojuegos	---	<b>35%</b>
Armas de fuego, armas deportivas y municiones	---	<b>300%</b>
Focos incandescentes	---	<b>100%</b>
Vehículos de transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de carga	<b>5,15%</b>	
Camionetas y furgonetas hasta USD 30 000	<b>5,15%</b>	<b>5%</b>
Vehículos motorizados hasta USD 20 000	<b>5,15%</b>	<b>5%</b>
Vehículos motorizados	<b>5,15%</b>	<b>15%</b>
Vehículos entre USD 30 000 y 40 000	<b>5,15%</b>	<b>25%</b>
Vehículos, superior a USD 40 000	<b>5,15%</b>	<b>35%</b>
Aviones, avionetas y helicópteros; motos acuáticas, triceres, cuadrones, yates y barcos de recreo	<b>10,30%</b>	<b>15%</b>
Televisión pagada	---	<b>15%</b>
Servicios de casinos, salas de juego (bingo-mecánicos) y otros juegos de azar	---	<b>35%</b>
Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los clubes	---	<b>35%</b>
Servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos (no tributan)	<b>15%</b>	

EL COMERCIO; Fuente: Negocios y Ley de Equidad Tributaria



## ANEXO 5

GRUPO I	TARIFA
<i>Cigarrillos, productos del tabaco y sucedáneos del tabaco (abarcan los productos preparados totalmente o en parte utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, inhalados, masticados o utilizados como rapé)</i>	150%
<i>Cerveza</i>	30%
<i>Bebidas gaseosas</i>	10%
<i>Alcohol y productos alcohólicos distintos a las cervezas</i>	40%
<i>Perfumes y aguas de tocador</i>	20%
<i>Videojuegos</i>	35%
<i>Armas de fuego, armas deportivas y municiones, excepto aquellas adquiridas por la fuerza pública</i>	300%
<i>Focos incandescentes excepto aquellas utilizadas como insumos automotrices</i>	100%

GRUPO II	TARIFA
<i>1. Vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3,5 toneladas de carga, conforme el siguiente detalle</i>	
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 20.000</i>	5%
<i>Camionetas, furgonetas, camiones, y vehículos de rescate cuyo precio de venta al público sea de hasta USD 30.000</i>	5%
<i>Vehículos motorizados, excepto camionetas, furgonetas, camiones y vehículos de rescate, cuyo precio de venta al público sea superior a USD 20.000 y de hasta USD 30.000</i>	10%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 30.000 de hasta USD 40.000</i>	15%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 40.000 de hasta USD 50.000</i>	20%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 50.000 de hasta USD 60.000</i>	25%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 60.000 de hasta USD 70.000</i>	30%
<i>Vehículos motorizados cuyo precio de venta al público sea superior a USD 70.000</i>	35%
<i>2. Aviones, avionetas y helicópteros excepto aquellas destinadas al transporte comercial de pasajeros, carga y servicios; motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo</i>	15%

GRUPO III	TARIFA
<i>Servicios de televisión pagada</i>	15%
<i>Servicios de casinos, salas de juego (bingo - mecánicas) y otros juegos de azar</i>	35%

GRUPO IV	TARIFA
<i>Las cuotas, membresías, afiliaciones, acciones y similares que cobren a sus miembros y usuarios los Clubes Sociales, para prestar sus servicios, cuyo monto en su conjunto supere los US \$ 1.500 anuales</i>	35%

FUENTE: LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO

## ANEXO 6

### CUÁNTO GENERA CADA IMPUESTO

En miles de dólares, enero a noviembre del 2007



#### Impuesto a la Renta

Impuesto a la Renta Global	1 612 301,0
Retenciones en la fuente	921 525
Anticipos en la renta	226 516,6
Herencias, legados y donaciones	2 211,2
Declaraciones	462 047,6
Personas naturales	38 710,9
Personas jurídicas	423 336



#### Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Impuesto al Valor Agregado	2 736 198,8
IVA de Operaciones Internas	1 384 691,9
IVA de Importaciones	1 351 507,0



#### Impuesto a los Consumos Especiales (ICE)

Total ICE	416 014,7
ICE de Operaciones Internas	350 272,9
ICE cigarrillos	68 371,3
ICE cerveza	76 179,2
ICE bebidas gaseosas	14 315,7
ICE alcohol y productos alcohólicos	9 737,2
ICE vehículos	9 830,1
ICE telecomunicaciones	171 827,1
ICE aviones, tricars y otros NEP	12,2
ICE de importaciones	65 741,7

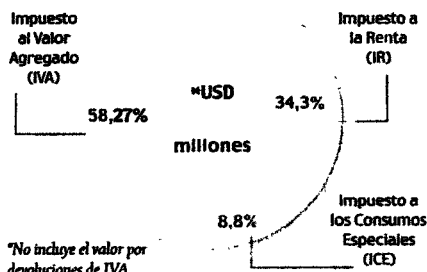


#### Impuesto a los Vehículos Motorizados

Total vehículos motorizados	64 691,4
Interés por mora tributaria	17 007,4
Multas tributarias fiscales	30 427,2
Otros Ingresos	28 133,2

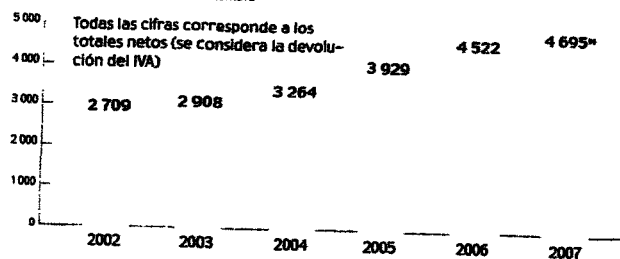
### EL PESO DE CADA TRIBUTO

En porcentajes, enero a noviembre del 2007



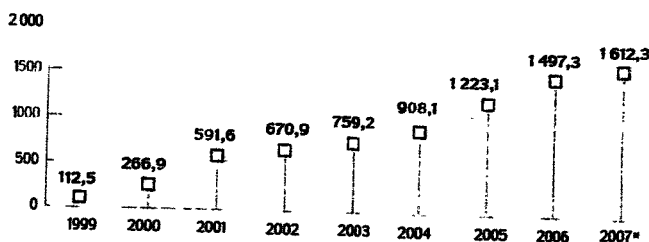
### LA EVOLUCIÓN DE LAS RECAUDACIONES TOTALES

En millones de dólares, \*enero-noviembre



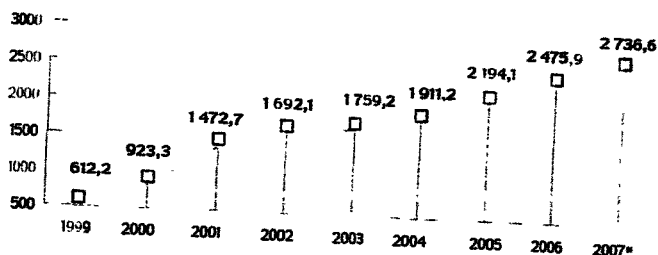
### EL IMPUESTO A LA RENTA GLOBAL

En millones de dólares, \*enero-noviembre



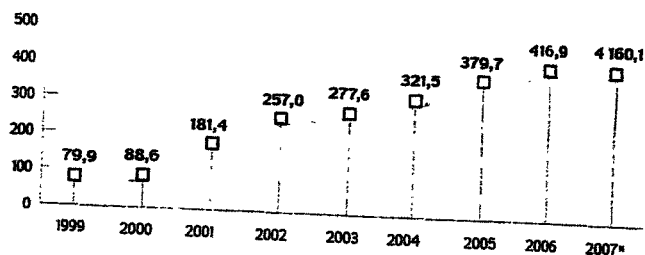
### IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

En millones de dólares, \*enero-noviembre



### IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES (ICE)

En millones de dólares, \*enero-noviembre



EL COMERCIO; Fuente: Servicio de Rentas Internas

# ANEXO 7

## LA RECAUDACIÓN POR PROVINCIAS Y REGIONALES

En miles de dólares

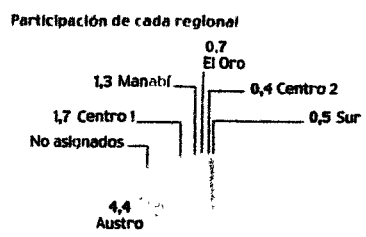
Provincia	IR	IVA	ICE	Otros	Total
Regional Norte	3 412,6	2 922,8	0,3	310,9	6 649,3
Regional El Oro	2 107,4	1 774,0	3,6	238	4 123,0
Regional Litoral	10 607	11 744	47,0	744,19	23 143,9
Regional Austro	18 427,7				18 427,7
Regional Sur					
Regional Centro 1					
Regional Centro 2					
Regional Manabí					
Esmeraldas	1 027 936,3	1 462 589,6	195 718,5	29 636,9	2 715 881,4
Pichincha	1 457,9	1 523,7	9,9	189,1	3 180,4
Napo	6 503,5	7 681,4	59,2	441,2	14 685,3
Cotopaxi	24 765,4	36 802,3	607,9	1 092,9	63 268,4
Tungurahua	1 400,5	1 893,8	16,3	213,3	3 523,9
Pastaza	1 400,5	1 893,8	16,3	213,3	3 523,9
Manabí	25 120,1	33 607,9	1 856,2	1 702,3	62 286,6
Los Ríos	6 924,1	6 418,3	129,1	714,3	14 185,7
Bolívar	1 492,5	1 536,8	2,7	180,5	3 212,5
Chimborazo	7 511,1	8 530,3	17,9	612,5	16 671,7
Morona Santiago	1 695,6	1 764,8	7,4	220,2	3 688,0
Azuay	46 061,1	133 517,0	18 230,5	1 769,5	199 578,2
El Oro	17 820,8	15 876,9	41,2	1 573,1	35 312,0
Loja	10 904,0	9 544,3	87,8	602,3	21 138,5
Zamora Chínipe	1 086,4	1 111,8	0,2	95,4	2 293,8
Galápagos	3 320,9	3 369,7	0,0	378,1	7 068,8
Orellana	2 346,5	2 955,6	0,0	259,8	5 561,8
Sucumbios	2 346,5	2 955,6	0,0	259,8	5 561,8
Orellana	2 346,5	2 955,6	0,0	259,8	5 561,8

**Simbología**

- IR (Impuesto a la Renta)
- IVA (Impuesto al Valor Agregado)
- ICE (Impuesto a los Consumos Especiales)
- Otros (Impuesto a los Vehículos Motorizados, Multas tributarias, Intereses por mora y otros)

**Total efectivo**

Provincia



**Total efectivo por regional**

Regional Norte	2 779 913,3
Regional El Oro	35 312,0
Regional Litoral	1 448 073,2
Regional Austro	214 342,5
Regional Sur	23 432,3
Regional Centro 1	81 477,6
Regional Centro 2	19 884,2
Regional Manabí	62 286,6
No asignados	240 052,0
<b>TOTAL</b>	

**\*Total nacional USD millones**

29,5 Litoral      57,6 Regional norte

\*No incluye el valor por devoluciones de IVA. enero-noviembre del 2007.

## ANEXO 8



TABLA SIMPLIFICADA PARA LOS NEGOCIOS PEQUEÑOS

Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	Comercio	Servicios	Manufactura	Construcción	Hoteles y restaurantes	Transporte	Agrícolas /minas
0	5 000	0	417	2	3	2	3	5	1	1
5 001	10 000	417	833	6	16	10	11	19	2	2
10 001	20 000	833	1 667	12	32	19	23	38	3	3
20 001	30 000	1 667	2 500	22	60	35	43	66	4	5
30 001	40 000	2 500	3 333	30	91	49	61	105	13	8
40 001	50 000	3 333	4 167	39	131	63	95	144	27	12
50 001	60 000	4 167	5 000	53	180	90	135	182	49	15

EL COMERCIO; Fuente: Ley de Equidad Tributaria

FUENTE: DIARIO EL COMERCIO

## ANEXO 9

### HERENCIAS, LEGADOS Y DONACIONES

La tabla contemplada en impuesto progresivo.

Exceso	Exceso	% Impuesto fracción excedente
-	50 000	0%
50 000	100 000	5%
100 000	200 000	10%
200 000	300 000	15%
300 000	400 000	20%
400 000	500 000	25%
500 000	600 000	30%
600 000	en adelante	35%

#### Las recaudaciones

En dólares, por herencias legados y donaciones

2002	110 700
2003	359 400
2004	379 300
2005	625 400
2006	1 707 000
2007	2 211 200

#### Algunas prestaciones

Una herencia se reparte, si muere el padre o la madre: 50% para el cónyuge vivo y el 50% para los hijos, que se repartirá en partes iguales para el número de hijos.

Una herencia de USD 200 000 se repartirá: 100 000 para la viuda o viudo, y los 100 000 restantes entre los tres hijos, a razón de USD 33 333. Como están bajo los USD 50 000, no tributan.

EL COMERCIO/Fuente: Ley de Equidad Tributaria y SRI

Impuesto a la Renta 2009			
Fracción Básica	Exceso hasta Impuesto	Fracción Básica	% Imp. Fracción Exenta
-	54570	-	0%
54570	109140	0	5%
109140	218280	2729	10%
218280	327420	13643	15%
327420	436560	30014	20%
436560	545700	51842	25%
545700	654840	79127	30%
654840	En adelante	111869	35%

Las declaraciones del impuesto a la renta a realizarse en el 2010, de los ingresos provenientes en el 2009 de herencias, legados y donaciones se sujetarán a los rangos previstos en esta tabla.

FUENTE: DIARIO EL COMERCIO Y LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO



## **ANEXO 10**

**RESOLUCIÓN No. NAC-DGER2007-0304**

**EL DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO**

**DE RENTAS INTERNAS**

### **Considerando:**

Que el artículo 18 de la Constitución Política señala que los derechos y garantías determinados en la Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier Juez, Tribunal o autoridad;

Que el segundo inciso del artículo 120 de la Constitución, establece que el ejercicio de dignidades y funciones públicas constituye un servicio a la colectividad, que exigirá capacidad, honestidad y eficiencia;

Que el artículo 67 del Código Tributario señala que la Administración Tributaria implica el ejercicio de las facultades de aplicación de la ley; determinación de la obligación tributaria; resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos;

Que con el fin de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos que aplica la Administración Tributaria, con miras a aumentar su celeridad y eficacia, se creó dentro del Servicio de Rentas Internas la Unidad de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente;

Que es necesario normar el procedimiento para la tramitación de quejas y sugerencias presentadas por los contribuyentes a la Administración Tributaria; y,

En ejercicio de la facultad establecida en el artículo 8 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas,

### **Resuelve:**

**Art. 1.-** Sin perjuicio de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y leyes de la República, el Servicio de Rentas Internas, reconoce como derechos de los contribuyentes, entre otros los siguientes:

1. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la Administración Tributaria.
2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de manera ágil, eficiente y gratuita.
3. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean atendidos dentro del término que señale la ley.
4. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procesos en los que sea parte.
5. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración, siempre que el obligado tributario indique la fecha y procedimiento en el que los presentó.
6. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros

**Art. 7.-** Las actuaciones de la Unidad de Promoción y Protección de los Derechos del Contribuyente se encaminan a corregir y mejorar procesos de atención al contribuyente y de ninguna forma a la promoción de trámite alguno.

**Art. 8.-** Esta resolución entrará en vigencia desde la fecha de su publicación en el Registro Oficial.

Comuníquese.

Dado en Quito, D. M., a 7 de mayo del 2007.

Dictó y firmó la resolución que antecede, Carlos Marx Carrasco, Director General del Servicio de Rentas Internas, en la ciudad de San Francisco de Quito, D. M., a 7 de mayo del 2007.

Lo certifico.

f.) Dra. Alba Molina, Secretaria General, Servicio de Rentas Internas.

## ANEXO 11

### EL PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA PARA LAS PERSONAS NATURALES

#### ¿Cómo calcular el pago del impuesto por pagar?

- 1 Multiplique su salario mensual por 12 para obtener su salario anual total
- 2 Reste de su salario los aportes del IESS y decimotercero y cuarto sueldos para obtener su ingreso neto, que servirá para el cálculo
- 3 Ubique su salario neto anual en la categoría que corresponda a su salario. Para ello, observe las columnas **A** y **B**
- 4 La columna **C** le indica el impuesto fijo que debe pagar
- 5 Si su salario es mayor al rubro que le indica la columna **A** réstele del valor que le indica la columna **A**. Debe multiplicar la diferencia resultante de esa operación por el porcentaje que indica la columna **D**
- 5 El resultado del paso 5 es el impuesto adicional. Éste súmele al valor que le indica la columna **C**. Éste es su impuesto total

<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>
Fracción	Excedente	Impuesto fijo	% Impuesto al excedente
<b>IMPUESTO A LA RENTA 2009<sup>10</sup></b>			
<i>Fracción Básica</i>	<i>Exceso hasta</i>	<i>Impuesto Fracción Básica</i>	<i>% Imp. Fracción Excedente</i>
-	8,570	-	0%
8,570	10,910	0	5%
10,910	13,640	117	10%
13,640	16,370	390	12%
16,370	32,740	718	15%
32,740	49,110	3,173	20%
49,110	65,480	6,447	25%
65,480	87,300	10,540	30%
87,300	<i>En adelante</i>	17,086	35%

EL COMERCIO: Fuente: Ley de Equidad Tributaria

## ANEXO 12

### LOS NUEVOS PRODUCTOS Y SERVICIOS QUE SE INCORPORAN

- ▶ Insumos y equipos agrícolas importados o no
- ▶ Equipos de riego y demás elementos de uso agrícola
- ▶ Energía eléctrica
- ▶ Lámparas fluorescentes
- ▶ Los servicios de transporte nacional terrestre y acuático de pasajeros y carga
- ▶ La medicina prepagada y los servicios de fabricación de medicamentos
- ▶ Los servicios de educación en todos los niveles
- ▶ Los seguros y reaseguros de salud y vida individuales y en grupo
- ▶ Los peajes y pontazgos en carreteras y puentes
- ▶ Los bienes que compren las instituciones y empresas públicas que estén exentos del Impuesto a la Renta (IR)
- ▶ Los servicios de transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos
- ▶ Los servicios prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas, que estén exentos del IR
- ▶ Los seguros obligatorios por accidentes de tránsito
- ▶ Los servicios prestados a las organizaciones que cobren alcuotas a sus miembros que no excedan los USD 1500 anuales
- ▶ Los de transporte internacional de carga y el transporte nacional de carga desde y hacia la provincia de Galápagos
- ▶ Las cuotas para mantenimiento de condominios y urbanizaciones
- ▶ Las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones
- ▶ Los servicios prestados por clubes, gremios, cámaras, sindicatos a cambio de cánones, alcuotas, cuotas o similares, superiores a USD 1500



EL COMERCIO; Fuente: Ley de Equidad Tributaria