



FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS SOCIALES

LEGITIMIDAD DE LOS MECANISMOS SANCIONATORIOS PREVISTOS EN
EL ARTÍCULO 47 DE LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO
INTERNO PROVENIENTES DE UN PROCESO DE DETERMINACION
TRIBUTARIA

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

Profesor Guía
Abg. José Dionisio Suing Nagua

Autora
Gabriela Cristina Cueva Romero

Año
2016

DECLARACIÓN DEL PROFESOR GUÍA

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

José Dionicio Suing Nagua
Doctor en Jurisprudencia
C.C 1706860440

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”.

Gabriela Cristina Cueva Romero
C.C. 1720430063

AGRADECIMIENTOS

Agradezco profundamente a mi madre por su apoyo, entrega y dedicación constante hacia mí, día a día, a mi padre por todo el esfuerzo y soporte que me ha brindado siempre, a mi hermano y tíos, en especial Geovanny, Ileana y Anabel por su apoyo en esta culminación, ya que sin ellos no habría llegado hasta este momento, a todos mis docentes por su gran aporte a lo largo de esta carrera emprendida, a todas las personas que se han involucrado en mi desarrollo como profesional y un agradecimiento especial a mi tutor, Dr. José Suing por su tiempo, paciencia y sus grandes aportes como guía para el desarrollo del presente trabajo de titulación.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de titulación a mi familia, pilar fundamental de mi vida.

RESUMEN

El presente ensayo académico aborda la inobservancia de los principios tributarios de proporcionalidad, igualdad y eficiencia de una sanción establecida en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en relación a los reclamos de devolución de impuestos para evitar la doble imposición tributaria, en potestad del Servicio de Rentas Internas.

El problema consiste en que el inciso segundo del Art. 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, establece que la Administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora podrá, como resultado de la verificación de un crédito tributario menor al declarado o inexistente, a favor del contribuyente, solicitar la devolución de los valores reintegrados por la administración, más los intereses correspondientes y un recargo del 100% de dicha cantidad.

Dicho inciso especifica un recargo del 100% más intereses, para el contribuyente a quien se le haya aceptado previa verificación el reclamo de devolución de impuestos; sin embargo, al existir dicha verificación por parte de la administración tributaria para aceptar o negar la petición, tomando en cuenta el principio de equidad y de igualdad en materia tributaria, generan una inconsistencia jurídica para el contribuyente, aduciendo que a más de los intereses previstos en la ley, se genera como sanción un recargo del mismo valor devuelto.

Es así que, a través de lo mencionado, se genera la omisión de principios tributarios indispensables para la aplicación de las potestades tributarias y una sanción totalmente desproporcional e inconsistente al procedimiento de determinación que debe realizar la administración tributaria.

Por tanto, el análisis realizado se enfoca en establecer la inobservancia de los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad en los mecanismos

sancionatorios del inciso segundo del artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, además de indicar el mecanismo de determinación tributaria mediante el método de verificación y régimen sancionatorio de la administración para así delimitar un análisis en el procedimiento de verificación del Servicio de Rentas Internas en reclamos de devolución de impuestos.

ABSTRACT

This academic essay addresses the failure of tax principles of proportionality, equality and efficiency of a penalty established in the Organic Law on Internal Tax Regime regarding to claims of tax refund to avoid double taxation, in charge of the Internal Revenue Service.

The problem is that the second paragraph of Article 47 of the Organic Law on Internal Tax Regime.:

“Art.47 ... The Tax Administration in its use of its determiner faculty, it will verify the statement. If as a result of verification, it is determined that the tax credit is lower than the one declared o nonexistent, the taxpayer must pay the values used as a tax credit or the ones returned to the tax payer, with corresponding interest and a surcharge of 100% of the tax through which it was intended to harm the State.

That part of the article specifies a surcharge of 100% for the taxpayer, whose tax return claim was previously verified. Nonetheless, the previous verification by the tax administration, where it can accept or deny the request and taking into consideration the principle equity and equality in tax, it creates a legal inconsistency for taxpayers because aside from the interest provided by law, is generated as a penalty of double taxation with a surcharge of the same return value.

Thus through the inconsistency mentioned previously, the omission of essential tax principles created for the application of tax authority and the application of a disproportionate and inconsistent determination procedure and sanction applied by the tax administration.

Therefore, the analysis focuses on establishing non-compliance with the principles of equality, fairness and proportionality set out in Art.47 of the Organic Law on Internal Tax Regime, to indicate the mechanism of tax

determination through the method of verification and sanctions of the tax administration and define the verification procedure of the Internal Revenue Service on tax refund claims.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
1. Tema: Conceptos nucleares de los principios tributarios	2
1.1 Naturaleza Jurídica del principio de equidad.....	2
1.2 . Naturaleza Jurídica del principio de igualdad.....	5
1.3 Naturaleza Jurídica del principio de proporcionalidad.....	8
2. Tema: Proceso de determinación tributaria y el reclamo administrativo.	12
2.1 Determinación Directa.....	12
2.2 Determinación Presuntiva.....	13
2.3 Determinación Mixta	13
2.4 Determinación Complementaria.....	14
2.5 Proceso de presentación de reclamos.....	14
2.6 Criterios de aceptación y negación de reclamos.	16
2.7 Proceso Probatorio del reclamo.....	18
2.8 Proceso de potestad de verificación del reclamo.	19
3. Tema: Procedimiento sancionatorio del Servicio de Rentas Internas en reclamos de devolución de impuestos	22
3.1 Mecanismos de carácter unilateral y bilateral.....	22
3.2 Pago Indebido y Pago en Exceso	26
3.3 Sanciones Administrativas y tributarias	28
3.4 Mecanismos y procedimientos de sanción.	33
3.5 Aplicabilidad del principio de Igualdad, equidad y proporcionalidad en la sanción prevista.....	34
CONCLUSIONES.....	36
REFERENCIAS.....	38

INTRODUCCIÓN

La sanción prevista, en el artículo 47 de la LORTI, proveniente de un proceso de determinación tributaria a lo largo del tiempo, ha acumulado incongruencias de aplicabilidad en dicho procedimiento y por imposición coercitiva del Servicio de Rentas Internas, se ha generado problemas de doble imposición tributaria para los contribuyentes.

La investigación de las normas donde no existe aplicación de principios tributarios, logra que la interposición de reclamos por parte de los contribuyentes y la restitución sean justas, tanto para la administración tributaria, en caso de inconsistencia no previstas en la verificación, como para quien solicita la activación de una norma, en caso de verse afectado un derecho; es así que la observancia de principios dentro de la normativa debería ser proporcional y justa en cualquier estado de derecho y mediante la autoridad administrativa existente, con una correcta motivación, tomando en cuenta este hecho José Vicente Troya señala que:

“La actividad financiera es una de las más importantes para satisfacer necesidades públicas del Estado, siendo así que el tributo no tiene más fundamento jurídico que lo justifique que la sujeción que existe a la potestad tributaria del Estado. En virtud de esa potestad, el Estado exige coactivamente a los ciudadanos su contribución para así poder cumplir sus fines, lo cual requiere para realizar gastos y recuperar inconsistencias.” (J.Troya, 1990, pág. 79)

En consecuencia de lo mencionado los beneficios de la activación de principios como: el principio de equidad, igualdad y proporcionalidad al momento de presentar un reclamo de devolución de impuestos, contribuirán para que se obtengan los recargos justos para el contribuyente y un proceso de verificación adecuado por parte de la administración impartiendo justicia con un proceso correcto.

1. Tema: Conceptos nucleares de los principios tributarios

Los principios tributarios constituyen directrices o reglas nucleares fundamentales para la seguridad jurídica que emana la creación de una norma, el objeto de la obligación tributaria, debe surgir con bases sólidas para la protección de la población y del estado.

Ferreiro Lapatza en relación a lo mencionado establece que:

“...los tributos con base presunta se integran en el esquema de un tributo jurídicamente estructurado como obligación rigurosamente establecida por ley en la que el Estado y el contribuyentes se colocan en el mismo plano de igualdad, y con una obligación que responde al principio de capacidad” (S. Navarrine, R O. Asorey, 2000, p.13)

1.1 Naturaleza Jurídica del principio de equidad.

El Principio de equidad, presupone que las contribuciones sean equitativas y en proporción a los impuestos generados sin afectar normas o procesos constitucionales, de tal modo que, el sistema tributario no se considere abusivo por grabar impuestos, aplicarlos o cobrarlos en una forma discriminatoria. (G. Galán, 2013, p.21)

En consecuencia, al existir la potestad tributaria para que las normas jurídicas posean poder de aplicación, este principio resulta indispensable en Derecho Tributario para determinar si realmente el tributo afecta en menor o mayor grado a aquellos que tienen más capacidad contributiva.

Para analizar los montos que deben ser observados como resultados económicos dentro de una nación, se debe determinar la necesidad que proviene de dichos montos, si este postulado resulta de un procedimiento de

cobro equitativo al monto sobre el cual recae el mismo, se puede determinar que el principio de equidad ha sido activado y reconocido jurídicamente a un proceso adecuado; en Argentina existen fallos en los cuales el principio en cuestión debe ser tomado como aplicable o inaplicable según el efecto que ha provocado la existencia del mismo.

En razón de lo mencionado el fallo 98:20 de Santa Fe y reiterado en el fallo 188: 105 del Banco Ítalo Argentino de San Juan, sobre inconstitucionalidad de un impuesto a herencias transversales, se cuestionó si la confiscación de bienes resultaba de la omisión del principio de equidad o no, y del cual mediante un análisis exhaustivo y a través de ponderación de principios constitucionales y tributarios, se llegó a la conclusión que:

“El hecho de que un impuesto no sea equitativo no es fundamento para alegar su inconstitucionalidad, si esa inequidad no llegara a la confiscación de bienes..., ni corresponde juzgar de esa equidad al Poder Judicial de la Nación.”

Dicha posición logró que en varias ocasiones se revise las normas y sobre todo, los procedimientos para concluir si el principio de equidad en cada caso concreto era fuente de reclamación tributaria; sin embargo al analizar este hecho que contrapuso normas constitucionales y tributarias e incluso la posible similitud entre el principio de igualdad y equidad, la misma legislación Argentina concluyó que: las obligaciones impositivas en cuanto a recaudación tributaria necesitan ser equitativas al monto sobre el cual se declara, y en igualdad al ejercicio económico que estas representan tanto para la administración como al contribuyente; de tal modo que los principios de igualdad y equidad funcionan proactivamente el uno con el otro, pero los mismos no representan similitudes o igualdad. En referencia a lo mencionado en el año 1949 la Constitución Argentina reforma el Art. 28 determinando que en un ámbito general, la igualdad y equidad en materia de impuestos deberían ser en proporción a las cargas públicas.

No obstante lo mencionado, y recurriendo a la naturaleza jurídica del principio de equidad, es necesario hacer hincapié en la noción a la justicia en cuanto a cargas administrativas y públicas ya que, el Estado en cualquier ámbito debe tener limitación de poder al momento de imponer normas que afecten a la población, siendo así que la obligación de pago como contribuyente y la de imponer impuestos como administración, a través del poder que le otorga el Estado, no pueda afectar a varios y beneficiar a uno solo, como por ejemplo el poder confiscatorio que adquiere el estado en casos como los impuestos sobrecargados a la capacidad tributaria.

El principio de equidad posee capacidad contributiva dado que, la aptitud económica de los sujetos pasivos, proporciona la cobertura de gastos públicos y del mismo modo actúa para que las necesidades del Estado, mediante los tributos, sean satisfechas progresivamente.

La armonía que guarda el principio de equidad en derecho Tributario busca que los contribuyentes guarden soporte entre caución y norma jurídica es decir, que las normas impuestas para los sujetos activos tributariamente, no sean arbitrarias y que las mismas guarden justicia general, ya que si una norma en cualquier campo de derecho es impulsada y propuesta sin principios sólidos, el principio tratado en cuestión de dicha ley, no sería 'equitativa' y motivada en base a un bien común.

Dado esto la equidad debe ser aplicada de forma armoniosa e imperativa ya que, sin estos dos aspectos la tutela judicial efectiva que posee el contribuyente y el legislador sería violentada en repetidas ocasiones sin un control equilibrado a las necesidades sociales.

En Ecuador desde el punto de vista práctico la aplicación de este principio tiene la finalidad de que en un proceso equilibrado y justo, la capacidad económica de los ciudadanos se vea reflejado al momento de efectuar el pago de las obligaciones tributarias existentes para cada tipo de personas, es decir tanto

personas naturales como jurídicas, y el proceso de ejecución de este pago resuelva problemas planteados por la vía administrativa como judicial.

En base a lo mencionado la equidad tributaria presupone un equilibrio legal y funcional entre la capacidad económica de la población y la satisfacción de necesidades del Estado a través de la administración tributaria.

1.2. Naturaleza Jurídica del principio de igualdad.

La igualdad como eje rector de los procedimientos administrativos tributarios y distribución de “cargas públicas” busca una conexión entre el interés jurídico y la proporcionalidad de los objetivos que se pretenden alcanzar al existir sujeto pasivo y activo es decir, contribuyente-administración; en tal sentido Hector Fix Zamudio menciona que:

“el principio de igualdad en el ámbito tributario exige un trato similar a los iguales y diferente a los desiguales” (H.Fix-Zamudio, año, p.456)

La situación económica de los contribuyentes juega un papel importante dentro de este principio ya que entre dos o más sujetos la obligación que genera cada uno va a ser diferente ya sea por ingresos, gastos o inclusive deducciones sin embargo, esto no quiere decir que la situación impositiva deba ser igual debido a que cada uno posee su propia capacidad contributiva.

Por otro lado, los privilegios establecidos por parte de administraciones o el legislador deben ser fundamentadas en aspectos de relevancia para la sociedad de tal modo que, si estos puntos no se tomaran en cuenta, dichos privilegios los tendrían personas que los necesitan, como aquellos que no; y es de este hecho del cual nace el principio de igualdad.

Lo mencionado anteriormente respecto a los procedimientos de discriminación según los privilegios, poseen su fin en que los mismos no pueden darse en sentido negativo porque la finalidad de que estos existan posee un sentido positivo de igualdad de condiciones entre *iguales*.

Al evitar discriminaciones dentro de una sociedad se logra estabilizar los requerimientos de los ciudadanos, ya que todos conocen el trato por el cual deben ser llevados para sus obligaciones y necesidades; al respecto Horacio García menciona que:

“Los actos ilegítimos o normas jurídicas inconstitucionales que conspiran con un trato desigual... mas allá de que la igualdad no opere como un derecho autónomo... genera que la situación por ser diferente y desproporcional actúe por si sola frente a derechos y relaciones jurídicas precisas por el simple hecho de existir como tal”
(H. García, 2003, p.293)

Tomando en cuenta lo mencionado por Belsunce el principio de igualdad actúa como un nexo entre la situación y la carga que genera el hecho impositivo, en tal sentido, el bien común debe ser tomado en cuenta por parte de una norma, en dirección a que todos en la condición que fuese tienen derecho a recibir una igualdad de trato, tanto en una carga tributaria como para una imposición sancionatoria que puede conllevar la misma.

Por otro lado, el principio de igualdad y la capacidad contributiva juega un papel muy importante, como se había mencionado antes, la capacidad económica de los contribuyentes es uno de los pilares del presente principio, pero no se debe olvidar la distribución tanto de los beneficios públicos como los recursos sociales debido a que, existen intereses en juego tomando en cuenta que el interés de un grupo social se puede contraponer al de otro y en un plano aun más amplio el interés de los gobernantes se puede desviar al de los gobernados; de tal modo que la omisión de esta conexión puede dar nacimiento a conflictos por razones de desigualdad social y al ocurrir esto, en algunos casos las normas podrían ser insuficientes y requerirán soportes jurídicos extras, lo cual no ocurriría si la capacidad contributiva fuera en línea de soporte con el principio de igualdad. En base a lo expuesto, el autor

español Luigi Eiuandi señala que es fundamental delimitar la importancia de la capacidad contributiva ya que:

“los hombres quieren instintivamente explicarse por qué pagan, y si la respuesta no surge con claridad claman justicia” (G. Bueno, portal web pág. 4, nota de L. Eiuandi, “El impuesto justo”, Madrid, 1986, p. 21-25)

Es así que al existir justificaciones igualitarias y suficientemente claras para cada tributo y sus respectivas normas, las personas sujetas a pagos sentirán seguridad jurídica y eficiencia tributaria por parte de la justicia a través de un trato igualitario.

Los criterios de implementación de tributos deben ser indispensablemente basados en los principios tributarios y más aun, en el principio tratado en este tema dado que, los aspectos económico, social y político que manifiestan la igualdad deben ser un componente primario al no vulnerar derechos y a su vez equilibrar los mismos, para que desde aquí, el hecho imponible se construya y configure de acuerdo a los requerimientos de una población, y logre la fuerza de establecimiento y dominación de los tributos.

Es así que, la igualdad como principio tributario se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria donde todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la Ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna. (R. Patiño, 2008, p.68)

No obstante a lo mencionado, la aptitud del contribuyente más su capacidad contributiva logran la activación del principio de igualdad en los tributos, y si dicha aptitud es tomada en cuenta al momento de imponer sanciones, reservas de ley e incluso leyes de carácter tributario, tanto los contribuyentes como sujetos pasivos, y el estado como sujeto activo, permitirán que cualquier

proceso coercitivo o sancionatorio resguarde y responda el sostenimiento jurídico en cualquier momento.

1.3 Naturaleza Jurídica del principio de proporcionalidad.

El principio de proporcionalidad radica de la imposición de contribuciones y el pago de las mismas, es decir de la capacidad económica para tributar, lo cual implica que los ingresos se configuren progresivamente al pago.

Es importante establecer una diferencia de dicho principio con el principio de igualdad, ya que la misma busca igualdad y justicia ante la ley, mientras que, el principio de proporcionalidad busca que el ejercicio tributario esté en sintonía con lo generado para que el mismo nazca; al respecto García Bueno señala que:

“El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos.” (G. Ríos Granados y García Bueno, p.462, UNAM)

La proporcionalidad de la capacidad contributiva con la imposición de pagos tributarios, debe darse según los ingresos de los sujetos, lo cual, con la capacidad económica existente para cada individuo, debe ser valorada mediante los ingresos justificables a la obligación que debe ser cumplida progresivamente y es allí donde nace la proporcionalidad en cumplir una obligación impositiva con un sistema de equidad e igualdad.

En otros términos la proporcionalidad como justificación a un proceso económico-administrativo supone un procedimiento ajustado a las condiciones y capacidad real de las personas en sus rentas, siendo esto el eje transversal de su trabajo propio o en relación de dependencia, de tal modo que las rentas

que se generan tengan un importe diferente dependiendo de como surgieron las mismas.

Dado esto, la economía constituye la iniciación general y primordial del principio de proporcionalidad dado que, partiendo de dicho aspecto se activa la proporcionalidad que debe surgir en lo que se paga y lo que se genera para concluir el pago.

No obstante lo mencionado, es importante indicar que, en cuanto a rentas, existe una subjetividad en la capacidad del contribuyente ya que, los impuestos indirectos como por ejemplo el valor agregado no pueden ser medidos con exactitud como pasa con las rentas directas, sino que deben ser cuantificados y establecidos en forma general, es decir globalizados sin ser primordial determinar de dónde se originaron los mismos o cuánto se originó de ellos, es decir, que la proporcionalidad debe ser vinculada a la capacidad económica pero del mismo modo gravada objetivamente conforme las tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea diferente no solo en cantidad sino también cualitativamente en la disminución del patrimonio. (SRI, 2009, p.140-141)

Por otro lado, la distribución de la riqueza es un fin buscado por el principio de proporcionalidad debido a que, el sistema tributario requiere imposiciones progresivas para que las recaudaciones se establezcan en función a la capacidad contributiva de los sujetos que tienen capacidad de pago y cobro; sobre lo indicado, Victor Uckmar menciona que:

“Refiriéndose a la Constitución italiana nos dice: artículo 53 establece un posterior límite de carácter sustancial para el legislador, cuando determina que “el sistema tributario debe estar informado según criterios de progresividad. Según tal regla, los tributos deberían incidir no ya en proporción de la capacidad contributiva manifestada, sino en una media más que proporcional, de “proporción geométrica”, de forma tal de

golpear, o recaer más pesadamente, sobre quien goza de mayor riqueza con alícuotas más elevadas de cuanto, en relación respecto de las menores”. (J. Jarrín, 2013, p. 145)

Tomando en cuenta lo mencionado, la proporcionalidad devenga inconsistencias de peso entre ingresos, sanciones, pagos y gastos de manera objetiva, debido a que el peso existente entre las mismas no puede ser elevado en relación de unas con otras, ya que afectaría la seguridad jurídica del sistema tributario y además omitiría la tutela judicial efectiva, y es allí donde nace la importancia del principio tratado en este tema.

Por otro lado, el proporcionar protección y defensa a las personas, origina que los derechos, sean protegidos en cualquier circunstancia, provocando que en términos recurrentes, se busque encaminar el procedimiento administrativo conforme las necesidades y justicia que requiere el sistema de fiscalización tributaria. Sobre lo expuesto, la autora ecuatoriana Pamela Escudero Solís dice que:

“Sin ser la administración parte de la función judicial, se debe entender que no por ello el principio le debe ser ajeno, pues al pronunciarse en cada uno de sus actos por medio de resoluciones las debe *motivar debidamente* y hacer efectivo el principio en mención, atendiendo el caso particular y razonablemente”. (P. Escudero, 2013, p. 36)

En otras palabras, el principio de proporcionalidad es uno de los principios más importantes en las normas de carácter tributario y constitucional, ya que buscan que los derechos de los contribuyentes, ciudadanos y legislador, no se vean afectados unos con otros tomando en cuenta los ingresos de cada uno, y además que los procesos sancionatorios sean equiparados al hecho imponible. En base a lo mencionado, el principio de proporcionalidad prevé que, tanto la capacidad contributiva como el proceso de cobros y aplicación de sanciones, sean adecuadas al nivel de ingresos provenientes tanto del contribuyente,

como sujeto pasivo y del estado como sujeto activo, sin menoscabar que la implementación de normas de carácter coercitivo, como sanciones e infracciones deben poseer en su composición, la existencia de principios tributarios como establece la Constitución ecuatoriana.

2. Tema: Proceso de determinación tributaria y el reclamo administrativo.

2.1 Determinación Directa

La determinación como acto o conjunto de actos por parte del sujeto pasivo, el contribuyente, o ya sea del sujeto activo, la administración tributaria se dirigen a declarar o constituir la existencia de una obligación mediante el hecho generador, la base imponible y la cuantía de algún tributo. Es así que la determinación de la obligación tributaria se generará por tres aspectos:

- La declaración del Sujeto Activo
- La declaración de Sujeto Pasivo
- La declaración de forma mixta

La determinación ejercida por el estado, como sujeto activo, se llevará a cabo en base a su facultad de estipular la existencia del hecho generador y la verificación de las declaraciones realizadas por parte de los contribuyentes bajo la advertencia de que pueden existir hechos imposables y las medidas legales que se requieran adoptar para que su facultad determinadora se realice.

Por otro lado la determinación del sujeto pasivo, el contribuyente, será realizada mediante la declaración que el mismo presente a la administración una vez configurado el hecho generado del tributo y el mismo deberá ser presentado tanto en tiempo como en forma y cumpliendo los requisitos que la ley y los reglamentos disponen, cabe mencionar que las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos es definitiva y vinculante para el mismo contribuyente, sin embargo la misma se podrá rectificar en cuanto a errores de hecho o de cálculo si estos existieran, siempre y cuando los mismos se ejecuten dentro del año siguiente a la declaración presentada y además tomando en cuenta que la autoridad tributaria no haya notificado previamente algún error encontrado.

Con respecto a lo mencionado anteriormente, en cuanto al proceso de determinación del sujeto activo y del sujeto pasivo, es importante inmiscuirse en la determinación directa ya que la misma se efectuará en base a la declaración presentada por el sujeto pasivo así como de su contabilidad, registros y documentos que el mismo posea, de tal manera que dicha información a mas de los datos pertenecientes al sujeto activo a través de información cruzada puedan ser usados para regular lo dicho por el contribuyente y corroborar dicha información.

2.2 Determinación Presuntiva

En cuanto a la determinación presuntiva la misma es aquella que se efectúa cuando es posible la determinación directa en vista de que el contribuyente no haya realizado su declaración pertinente, considerando que haya existido una notificación previa de la Administración Tributaria, o porque los respaldos de dicha declaración no sean precisos o suficientes para aceptar la misma, es decir que la determinación presuntiva deberá basarse en una determinación donde tanto los hechos como los elementos que amparen al hecho generador y además la cuantía del tributo se encuentren en congruencia unos con otros.

2.3 Determinación Mixta

La determinación mixta es cuando el sujeto activo conforme los datos otorgados por el sujeto pasivo queden vinculados para efectos propios de la administración, siendo así que no exista duda por parte de los sujetos de la información presentada, requerida y que forme base de una información cruzada.

No obstante lo mencionado es indispensable precisar que la caducidad que tiene la facultad de determinar por parte de la Autoridad Tributaria es de 3 años contados desde la fecha de la declaración en la cual la ley exija determinación por parte del sujeto pasivo, de 6 años a partir de la fecha de vencimiento para el plazo de la presentación de la declaración siempre que los

tributos no se hayan declarado en su totalidad o parcialmente y de 1 año a partir de la fecha de notificación de algún acto requerido por la administración y esto implique verificar algún acto de determinación ejecutado por el mismo sujeto activo o de forma mixta.

2.4 Determinación Complementaria

La determinación complementaria ocurre cuando durante el procedimiento del reclamo administrativo se note que existan hechos que no son parte del acto de determinación tributaria que lo motiva y además dichos hechos estuvieren incompletos o no sean exactos, es así que por estas razones el Servicio de Rentas Internas como autoridad tributaria podrá disponer que dicho trámite en proceso se suspenda y así ocurra un acto de determinación complementaria. Del mismo modo este acto deberá notificarse al sujeto pasivo interesado dentro del plazo de 20 días para que el mismo pueda participar en un proceso probatorio del nuevo acto y así la administración dentro del debido proceso pueda dictar una resolución al respecto

2.5 Proceso de presentación de reclamos.

En referencia a reclamos, se pretende comprender que así como existe un deber del contribuyente a tributar, conjuntamente se emana el derecho a reclamar de ser el caso concreto.

El derecho a reclamar implica que los derechos propios del contribuyente no se vean afectados, lesionados o vulnerados en ninguna forma, y si esto llegase a ocurrir, el sujeto afectado podrá solicitar el resarcimiento de su derecho al amparo de las garantías existentes para su defensa.

Es así que los derechos del contribuyente, están determinados en la ley para su protección contra los posibles abusos del poder público, siendo necesario el

reconocimiento del derecho a emitir un reclamo administrativo, para de esta manera llegar a proteger sus derechos e intereses legítimos.

Conforme lo mencionado, el reclamo debe tener lineamientos para que el mismo sea considerado a trámite, y es así que el mismo debe presentarse por escrito y conforme las disposiciones establecidas en el artículo 114 y 115 del Código Tributario y ante las ventanillas del Servicio de Rentas Internas como órgano competente y deberá contener:

En referencia al artículo 114.

- La designación de la autoridad administrativa, ante quien se formule el reclamo
- Generales de ley, el nombre y apellido del compareciente, el número de Registro Único de Contribuyentes o la cédula de ciudadanía según su estatus tributario.
- La indicación de su domicilio permanente y el domicilio donde recibirá las notificaciones.
- Debe mencionar, el acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en los cuales se sustenta
- La pretensión
- La firma, ya sea del representante, compareciente o quien lo represente

Además a la reclamación se deberán adjuntar las pruebas que se dispongan, o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

Y en cuanto al artículo 115, la complementación del Reclamo se efectuará cuando el mismo fuera obscuro o no reuniera los requisitos establecidos en el artículo 114, y en base a esta norma, la Autoridad Administrativa podrá disponer que se la aclare o complete en el plazo de diez días el reclamo; y si esto no ocurriera la autoridad tributaria tendrá por no presentado el reclamo.

Por otro lado, en continuación al procedimiento en mención, una vez presentado el reclamo con los requisitos de fondo y de forma adecuados,

deberá ser signado por parte de la administración con un número de trámite, con el cual llevará un control e impulso de su reclamo de ser necesario. Cabe mencionar que mientras más claro se encuentre el mismo, en cuanto a los fundamentos de hecho y los respaldos de los mismos amparados en las normas, resulta más eficiente el proceso de resolución y determinación de la administración; y, del mismo modo un reclamo bien estructurado, podría ser parte del proceso probatorio en caso de no obtener una correcta motivación, ya que el mismo demostraría un correcto planteamiento solicitado a la administración.

2.6 Criterios de aceptación y negación de reclamos.

Los criterios de aceptación o negación de la autoridad administrativa se dan mediante las resoluciones de los reclamos administrativos; previsto este hecho, los responsables, o terceros afectados pueden dar a conocer su inconformidad ante una autoridad competente, para que el mismo revea su decisión o la reforme, es así que se pueden presentar reclamos administrativos por varias razones entre las cuales la autora Mayte Benítez menciona las siguientes:

- “un acto determinativo de obligación tributaria
- Por verificación de una declaración
- Estimación de oficio o liquidación
- Observación de la emisión de títulos de crédito
- Observación del derecho para la emisión de títulos de crédito” (M. Benítez, 2009,p.298)

Por lo tanto, es indispensable tomar en cuenta que, así como los contribuyentes poseen a través de varias razones como las ya mencionadas, el derecho a interponer reclamos, la administración cuenta con la facultad mediante un procedimiento debidamente motivado y probatorio, a expresar tanto su negativa como su conformidad con el reclamo que se plantea.

Por otro lado, el servicio de Rentas Internas como institución y autoridad competente para tener conocimiento de un reclamo o acto administrativo, por

cualquier medio tiene la facultad, para determinar cuando un acto sea procedente, y es así, que por medio del departamento jurídico o ya sea de un abogado designado por la autoridad, dispondrá la apertura de un expediente con previa notificación a los interesados mediante un respectivo y único número de trámite, para que el mismo le de seguimiento a su pretensión y la administración pueda solicitar las pruebas pertinentes para el estudio y revisión del reclamo planteado en los plazos que la ley disponga.

El trámite mencionado, según la disposición de la ley y dentro del término de prueba impuesto por la Administración Tributaria, no será menor a 5 días ni mayor a 30 días como establece el Artículo 122 del Código Tributario, tiempo en el cual, se tomarán en cuenta dentro del proceso las pruebas que tanto el interesado como la administración dispongan o requieran, para dar a conocer decisiones o restaurar un derecho afectado.

La autoridad administrativa durante el lapso mencionado, tendrá el tiempo adecuado para dar revisión a las pruebas presentadas por el contribuyente, o a su vez solicitar nueva documentación con el fin de aclarar las mismas, siendo esto parte de su facultad resolutoria. Siendo así que en el caso de que un reclamo administrativo haya sido ingresado a trámite sin los requisitos pertinentes establecidos en el Código Tributario, el mismo deberá enviarse a completar y ser reingresado nuevamente o en el caso de que las pruebas no sean suficientes a lo mencionado en el reclamo planteado, la administración podrá aceptar o negar parcialmente el reclamo y considerar favorable solo ciertos aspectos de lo reclamado, sin tener la obligación de aceptar o negar en su totalidad.

Es importante tomar en cuenta que dentro de los criterios de aceptación o negación de reclamos administrativos, existe normativa para los fundamentos de la administración, y es así que entre dichas disposiciones como se mencionó anteriormente, y siendo los más importantes para este análisis se

encuentran los artículos, 21, 22, 24, 25, 36, 39.1, 40, 40^a, 43, 44, 45, 46, y 50 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Los artículos mencionados, en forma general, pueden ser sustento de un proceso verificación por parte del Servicio de Rentas Internas, y en consecuencia una base primordial para aplicar criterios de precedencia o improcedencia de reclamo, además de una sólida base para dar inicio a la fase probatoria del reclamo.

2.7 Proceso Probatorio del reclamo

María Rodríguez Bereijo León en cuanto al acto probatorio menciona que:

“el control de legalidad de la administración consiste precisamente, según Nierhaus, el interés público presente en el procedimiento tributario, pero es preciso decir que este interés público es también consecuencia de los principios positivizados en el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana, pues la obligación de llevar a cabo una imposición justa e igualitaria requiere que se investigue en cada caso la verdad material de los hechos como fundamento de la decisión, ofreciendo así la garantía de que los mencionados principios de la imposición no solo son respetados en general, sino en el caso concreto.”
(M. Rodríguez, 2007, p.93)

Dentro del proceso probatorio, son aceptados todos los medios y pruebas que la Ley determine como tales mediante el Código Tributario y la Constitución Ecuatoriana sin embargo, en cuanto a las confesiones de funcionarios y empleados públicos, no son partícipes de este procedimiento.

En la fase probatoria del reclamo, una vez aperturada la misma por la autoridad tributaria, el contribuyente podrá presentar todos los documentos que respalden sus fundamentos de hecho y de derecho planteados, a más de los que considere oportunos para el reintegro de la pretensión planteada.

No obstante, la administración podrá solicitar de oficio las pruebas que considere apropiadas para esclarecer el hecho, y que no hayan sido presentadas, siendo así que a su vez podrá solicitar exhibición contable si el caso lo amerita, ya que el término de prueba será fijado considerando la importancia y complejidad del caso y el mismo no excederá de 30 días, de modo que:

“La ley sea limite, pero también sea impulso para la administración, que debe hacer todo lo posible para trasladar a la realidad la voluntad del legislador.” (M. Rodríguez, 2007, p.101)

Ahora bien el objeto de la investigación por parte de la Administración son claramente hechos facticos pero con la importancia tributaria que les corresponde, es decir que la función investigadora del fisco debe dirigirse a datos cualitativos y cuantitativos como parte del hecho imponible tomando en cuenta que, por hechos se entiende todo lo que forma parte o puede ser un indicio de un acto jurídico tributario tanto internos como externos.

2.8 Proceso de potestad de verificación del reclamo.

El proceso de verificación del reclamo se da a partir de la tramitación del mismo es decir, la autoridad competente designará a un funcionario de la administración para que atienda el reclamo bajo su responsabilidad y así, sea sustanciado, motivado y despachado.

Una vez asignado un funcionario para dar trámite al reclamo, él mismo analizará los fundamentos tanto de hecho como de derecho configurado a las pruebas pertinentes, más la información cruzada que requiera y los criterios del Servicio de Rentas Internas, en base a las normas vigentes para la resolución de la pretensión.

Como resultado de la verificación, que deberá ser exhaustiva, considerando, lo que la administración pueda analizar en su información interna y lo presentado, la autoridad procederá a aceptar o negar total o parcialmente lo interpuesto por el administrado, mediante una resolución considerando la tramitación del mismo en vía administrativa, siendo ésta vinculante para el contribuyente, sin embargo la misma podría ser impugnada si no se consideraran aspectos de derecho o de hecho prescindibles para la resolución y de esta forma se deberá dar inicio a un proceso legal.

Es importante mencionar las consecuencias de la fiscalización dentro de las actas de determinación del tributo por las que, en algunos casos pueda existir saldos a favor del contribuyente, saldos en contra del mismo o actos donde no se haya causado un impuesto, ya que de ocurrir estos casos el sujeto pasivo poseerá la facultad de impugnar las actas solicitando que se dejen sin efecto de ser el caso o solicitando la devolución de los saldos pertinentes.

Por otro lado de conformidad al Art. 103, numeral 8, del Código Tributario la autoridad tributaria posee la facultad de revisar de oficio el acto administrativo planteado y dicha norma señala:

Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la Administración Tributaria:

8. Revisar de oficio sus propios actos o Resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;

Sin embargo, al existir dicho proceso es considerable que el Servicio de Rentas Internas posea, el plazo prudencial de un año como establece el artículo 94 del Código Tributario, para ejecutar este procedimiento y que, durante el presente tiempo de existir inconsistencias o inobservancias, la administración se pronuncie durante el mencionado lapso, para así lograr una eficiencia tributaria en el proceso de presentación de reclamos.

En vista de que, si los procedimientos legales son oportunos y atendidos oportunamente se podría hablar de una justicia eficaz y eficiente, lo mismo se presupone que debería ocurrir con la verificación dentro de la fase probatoria de un reclamo administrativo, logrando omitir la necesidad de rever un mismo trámite, ya que en la fase probatoria y de verificación, mediante agilidad procesal se podría negar un reclamo inconsistente y a su vez evitar una devolución innecesaria.

Como resultado de lo mencionado, sería importante rescatar el proceso de verificación como la base principal de evitar más carga laboral a la administración tributaria, y a su vez una posible triple sanción como prevé el inciso segundo del artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

3. Tema: Procedimiento sancionatorio del Servicio de Rentas Internas en reclamos de devolución de impuestos

3.1 Mecanismos de carácter unilateral y bilateral

La administración establece medidas internas, para que las mismas sean soporte en la actividad normativa que posee la misma mediante la recaudación, previa la verificación de la existencia del hecho generador. Es importante establecer conceptualmente las atribuciones mencionadas anteriormente, con la finalidad de explicar la implicación del ejercicio de la administración.

La aplicación de la ley es una facultad importante al momento de determinar los deberes y obligaciones de la administración tributaria, debido a que se verifica el nacimiento de una obligación, al momento de configurar el tributo.

La facultad recaudatoria reconoce que, el cobro de los tributos, se ejecute de manera efectiva según los preceptos establecidos por la Ley, y los agentes tanto de percepción como de retención.

La facultad de determinación permite que la Administración Tributaria, establezca la existencia de un hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo, dando como resultado el valor del tributo a la cual debe someterse el contribuyente con el pago. (M. Benavides, 2003, p.27)

Mediante la facultad de resolución, se concreta el derecho a presentar un reclamo administrativo por parte del contribuyente en el que la administración debe realizar un procedimiento y formular una decisión debidamente motivada y en el tiempo que corresponda, para que la afectación, de existir, sea resuelta a favor de quien la requiera.

La facultad sancionatoria, es una de las facultades más importantes para el desarrollo del presente ensayo, siendo esta la más calificada para imponer mecanismos de resolución de controversias, generadas por omisión de la ley o incumplimiento de normas preestablecidas por la administración tributaria.

Comprendida esta función como mecanismo y medida unilateral del Servicio de Rentas Internas, cabe mencionar en este proceso sancionatorio a la multa.

La doctrina reconoce a la multa – en términos generales – como:

“el pago de dinero en concepto de retribución del delito o de la infracción cometida” (Navarro, pág. 947).

En materia fiscal, la multa es concebida de manera distinta, puesto que la sanción responde al incumplimiento frente al Fisco. Es por ello que se manifiesta sobre la sanción fiscal que:

“es de mayor importancia asegurar que el contribuyente sea exacto en sus determinaciones impositivas y que las formule en la forma y dentro de los plazos que las leyes y reglamentos establecen” (Tamagno, pág. 954).

La multa, constituye una sanción al incumplimiento de la obligación tributaria, fijándose a través de ésta el valor que se deberá pagar al Fisco por el perjuicio que le pudiere ocasionar en caso de que el contribuyente no cumpla en legal y debida forma la totalidad de la obligación tributaria. Así también, es importante mencionar que la multa es una imposición de tipo sancionatorio, sin embargo tomando en cuenta además, la existencia del recargo, como un acto de naturaleza obligatoria, el mismo a diferencia de la multa debe entenderse como una de las formas resarcitorias que posee la administración para subsanar un acto en contra de la autoridad tributaria.

Finalmente se debe mencionar que la multa como un fin sancionatorio, dentro del Derecho Tributario, origina el pago de un valor por parte del sujeto pasivo a la administración tributaria, por la omisión de una obligación.

En efecto, los mecanismos y medidas unilaterales en ejercicio de la potestad tributaria deben ampararse en los lineamientos que se encuentran establecidos en la Constitución es decir, tanto para el establecimiento de tributos como para la actuación de la autoridad, para así generar aplicación de la ley reconociendo los límites sancionatorios del Estado frente a los contribuyentes.

Tomando como base lo mencionado en mecanismos de carácter unilateral o medidas internas y las funciones de la Administración Tributaria, es importante analizar el reclamo administrativo como un derecho del contribuyente, ya que es indispensable referir como mecanismos bilaterales la relación administración-contribuyente, donde el manejo de una obligación tributaria se debe encaminar a la reciprocidad entre dichos sujetos, tomando en cuenta la función sancionatoria que posee la administración y cómo esta es aplicada coercitivamente a los sujetos pasivos. En base a lo mencionado, el autor Delgadillo Gutiérrez dice que:

“El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el derecho tributario administrativo, o como se titula a menudo, el derecho tributario formal.” (L. Delgadillo, 1995, p.29)

Con el fin de analizar el reclamo administrativo como medida bilateral es importante conocer su progreso dado que, a lo largo del tiempo el reclamo como un derecho tributario del contribuyente a través de un acto administrativo ha dado grandes avances, de tal forma que el Código Fiscal de 1963 resultaba escaso al momento de resolver una conducta jurídico-tributaria establecida en dicho cuerpo legal, tomando en cuenta que los reclamos y recursos no se

habían logrado unificar dentro del sistema de tramitación administrativa de los reclamos. Es así que asumiendo los principios y preceptos del derecho moderno, el Código Tributario de 1975 adopta nuevas normas encaminadas a la pretensión del bien general y la relación ético-jurídica que señalan los preceptos normativos con relación al fisco. (*Código Tributario*. (1975.)

Tomando en cuenta los antecedentes mencionados, en el derecho tributario moderno el reclamo administrativo es la facultad que tiene el contribuyente, como responsable o tercero ante una autoridad, cuando crea afectado alguno de sus derechos total o parcialmente por un acto en el cual se encuentre determinada una obligación tributaria. Una vez propuesto el reclamo se da comienzo a la vía administrativa en la cual quien emite el reclamo, otorga la posibilidad a la administración tributaria para que analice, verifique y revea sus actos. El Art. 110 del Código Tributario menciona el plazo mediante el cual se presenta un reclamo administrativo, es así que dicha norma establece:

“**Art. 110.-** Reclamantes (Reformado por el **Art. 127** de la Ley 99, R.O. 359, 13-VII-98).- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

En base a lo mencionado y la normativa vigente que existe respecto del tema, el contribuyente adquiere el derecho a reclamar en razón de la relación jurídica que mantiene con el fisco; no obstante al mencionar a los responsables y terceros como sujetos capaces de presentar reclamos, es indispensable identificar a quienes se los considera de tal manera, de tal forma que Los responsables son las personas que no necesariamente tienen el carácter de

contribuyentes, es decir los mismos cumplen obligaciones por disposición legal y los terceros.

3.2 Pago Indebido y Pago en Exceso

Por otro lado es indispensable indicar que en relación al tema abordado, existe el Pago Indebido y el Pago en Exceso, de manera que se considera al Pago Indebido como el derecho a reclamar un tributo no establecido de manera legal o como se manifiesta en la normativa tributaria, por una exención en mandato legal, siendo que la obligación tributaria no ha nacido acompañada del hecho generador, además cabe mencionar que existe pago indebido cuando dicho reclamo es exigido fuera de las medidas legales.

Por otro lado, el Pago en Exceso es aquel que ocasione el pago de un valor que fue pagado en demasía con relación a la base imponible y tarifa aplicable; es así que una vez presentada la solicitud de devolución por parte del contribuyente, dicho reclamo solicita la retribución de un saldo generado a favor del mismo según los registros, plazos y disposiciones legales que establezcan dicha devolución al beneficiario, y la misma pueda ser entregada mediante una nota de crédito o la compensación de obligaciones tributarias pendientes o futuras.

Siendo así que el reclamo, como derecho exclusivo del contribuyente, debe ser atendido por la administración tributaria, la cual, cabe mencionar, siempre se reserva el derecho de determinar dicho acto como lo establece el Art. 132 del Código Tributario, en forma independiente en ejercicio de sus facultades.

Por consiguiente, en virtud de lo mencionado es importante señalar que la administración posee plazos establecidos por la ley, para negar total o parcialmente lo que considere como una cantidad incorrecta dentro de un reclamo administrativo.

De la misma manera para interponer un reclamo, de pago en exceso, es necesario que haya existido un pago a una obligación sin haberse generado una obligación tributaria, lo cual no necesariamente ocurre en el pago indebido, donde es posible que no se haya determinado una obligación, pero el mismo de todas formas fue efectuado y este modo resulta necesario demostrar a la administración la existencia de un pago ejecutado por error.

A causa de lo expuesto, el procedimiento de determinación en cuanto al pago indebido y al pago en exceso comprende varios aspectos como lo menciona el autor Diniz de Santi al expresar que:

“La determinación tributaria comprende varios empleos como: 1) una acción 2) o efecto de registrar un dinero en los libros de registro comercial; 3) el mismo dinero que se registra y 4) efectuar el cálculo para así conferir liquidez a un crédito o débito.”

Dentro del proceso de determinación, es indispensable que tanto el sujeto activo, es decir la administración por medio del control de la existencia de un hecho generador, cuantía del tributo y el control sobre el pago de los mismos, mantenga su responsabilidad funcional para que se dé cumplimiento a su facultad determinadora; y del mismo modo el sujeto pasivo, el contribuyente, mantenga su compromiso de pagar los tributos que le corresponden periódicamente según lo establecido en la ley.

Sin embargo, en este proceso de determinación tributaria, ya sea por incumplimiento de obligaciones o pagos no requeridos, se debe proteger el derecho de verificación que guarda el Servicio de Rentas Internas para rectificar su conducta, y rever un acto administrativo ya ejecutoriado mediante resolución; así como también el derecho de reclamar y cuestionar un acto en firme con una posible sanción dirigida al contribuyente. Dicha protección debe efectuarse con la finalidad de guardar proporcionalidad entre las normas, principios y la aplicación de derechos existentes.

3.3 Sanciones Administrativas y tributarias

Dentro del proceso sancionatorio es importante destacar la existencia de responsabilidad tributaria, es decir la responsabilidad tanto de personas naturales como jurídicas que realizaron actos o negocios jurídicos y su reclamación ante el Servicio de Rentas Internas, es por ello que para abordar este acápite resulta imperioso analizar la norma base del presente ensayo académico. Por lo tanto, el inciso primero del artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece que:

“Art. 47.- Crédito Tributario y Devolución.- En el caso de que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, conforme la declaración del contribuyente, éste podrá solicitar el pago en exceso, presentar su reclamo de pago indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que ésta establezca”.

Analizando el primer inciso del presente artículo y las estipulaciones dichas en el desarrollo del tema, se debe precisar que los contribuyentes poseen el derecho de reclamar un pago en exceso o un pago indebido sobre el impuesto a la renta, cuando dichos pagos sean mayores al impuesto causado o no exista impuesto causado, de tal modo que el reclamo dentro del inciso primero del artículo 47 en mención, trata del crédito tributario que el sujeto pasivo obtiene dentro de su declaración.

Cabe aclarar que el artículo 47 en su primer inciso habla claramente del derecho del contribuyente a reclamar lo que le corresponde como un monto a

su favor, y además que dicho saldo puede ser elegido por el contribuyente de manera que pueda compensar algún otro pago con la misma administración mediante una nota de crédito, o ya sea la restitución económica que informe con un tiempo oportuno a la administración tributaria.

En consecuencia, según el inciso primero de la norma, el derecho a reclamar del contribuyente se presenta y establece de una manera clara y con la respectiva observancia de los principios de proporcionalidad, igualdad y eficiencia tributaria debido a que, se protege el derecho a reclamar y la función resolutoria del Servicio de Rentas Internas, para atender al reclamo planteado. Sin embargo, es importante que, el reclamo que se plantee sea respaldado objetivamente por parte del contribuyente cumpliendo los requisitos indispensables como: facturas y requisitos generales de las mismas, retenciones realizadas por cada agente y declaraciones ejecutadas puntualmente y en forma original de preferencia, en vista de que una declaración sustitutiva podría generar otros procedimientos administrativos.

Es por eso que el proceso de ejecución de la declaración y el análisis de la misma por parte de la autoridad tributaria, deben ser realizados de manera adecuada según los preceptos estipulados, como por ejemplo mediante el pago oportuno de tributos y los respaldos adecuados en caso de crédito a favor.

Es importante tomar en cuenta en base a lo dicho, que el contribuyente es el responsable de lo que declara al fisco, es así que para reclamar un saldo o crédito a favor de si mismo debe contar con los medios probatorios previos para así justificar su petición sin inconvenientes, dado que la sanción que acarrea los respaldos injustificados prevén varios recargos como menciona la norma base de éste análisis.

Una vez analizado el inciso primero de la norma en mención, es indispensable analizar el inciso segundo el cual menciona:

“Art. 47...La Administración Tributaria en uso de su facultad determinadora realizará la verificación de lo declarado. Si como

resultado de la verificación realizada se determina un crédito tributario menor al declarado o inexistente, el contribuyente deberá pagar los valores utilizados como crédito tributario o que le hayan sido devueltos, con los intereses correspondientes más un recargo del 100% del impuesto con el que se pretendió perjudicar al Estado.”

En análisis a dicho inciso, este señala una de las facultades que posee el Servicio de Rentas Internas, la facultad determinadora, pero además ejerce a través de la norma su facultad sancionatoria; siendo así que por medio de la facultad de determinación la administración puede exigir el pago de la cuantía del tributo que le corresponde, una vez determinado el hecho generador y la base imponible del contribuyente.

Sin embargo haciendo un enfoque directo a los principios tributarios específicamente a los de igualdad, eficiencia y proporcionalidad, resulta ambiguo emitir una resolución de aceptación del reclamo planteado, además del pago por parte de la administración, para luego, en acto posterior, rever dicha decisión, considerando que dentro del procedimiento del reclamo ya existió una etapa probatoria en la que el sujeto activo como el sujeto pasivo verificaron su pretensión y del mismo modo la decisión; a consecuencia de lo mencionado Mayté Benítez dice que:

“...cuando el funcionario competente para imponer sanciones descubra la comisión de un infracción, contravención o falta reglamentaria, o tenga conocimiento de ellas en cualquier forma debe: tomar las medidas del caso para su comprobación una vez concluido el término de prueba, dictar resolución en la que imponga la sanción correspondiente o la absolución en su caso.” (M. Benítez, 2009, p.389-390)

En base a lo mencionado por la autora, el término de prueba es una fase primordial al interponer reclamos de cualquier índole, ya que es el período por el cual se puede comprobar aseveraciones propuestas por los contribuyentes y

del mismo modo la autoridad tributaria puede ejercer sus facultades de manera oportuna y eficaz.

En aplicación a lo establecido, el principio de eficiencia tributaria, a través de este hecho, se puede reconocer como ineficiente, ya que claramente el artículo 300 de la Constitución Ecuatoriana plantea el régimen tributario y la sujeción a los principios y del mismo modo el Código Tributario a través del artículo 114 y 115 plantean el procedimiento y forma para interponer un reclamo administrativo con los plazos, términos y lineamientos.

En consecuencia de lo mencionado es preciso cuestionar la devolución que realiza el Servicio de Rentas Internas. Dado que, de aceptar favorablemente un reclamo administrativo a un contribuyente, mediante una resolución en firme y que el mismo acata en razón de lo determinado en la resolución, se debería prever como un hecho jurídicamente eficaz por parte de la administración pero, la existencia de una verificación posterior a este acto recae en una confusión para quien acata la disposición de la autoridad tributaria y a mas de ello, este pago acarrea una triple sanción constituida por:

- Devolución de lo pagado por la administración
- Un recargo del 100% de dicho monto y;
- Los intereses generados durante el tiempo transcurrido una vez aceptado el mismo y en proceso de negación.

Por lo tanto la desproporcionalidad, desigualdad e inequidad que se presenta en esta triple sanción recaen en una inobservancia de principios tributarios en los mecanismos sancionatorios previstos en el artículo 47 de la LORTI provenientes de un proceso de determinación tributaria.

Con respecto a la desproporcionalidad de los mecanismos sancionatorios existentes, la misma, tiene un origen tangible en la facultad determinadora de la administración ya que, el Código Tributario establece los casos y cómo se

realizará un proceso sancionatorio a través del Servicio de Rentas Internas y es así que uno de ellos es la multa como se menciona en el artículo 349 en el numeral 2 de la ley:

“Art. 349.- Penas Aplicables.- Son aplicables a las infracciones, según el caso, las penas siguientes:

2. Multa;...”

No obstante lo mencionado también se establece en la misma ley en el artículo 350, que las penas referentes a las infracciones se tomarán en consideración sin perjuicio del cobro de tributos y los intereses de mora calculados desde la fecha que estos se causaron, además de que la aplicación de las sanciones se evaluarán acorde las circunstancias causadas:

Art. 350.- Gradación de las penas.- Las penas que correspondan a las infracciones se aplicarán sin perjuicio del cobro de los correspondientes tributos y de los intereses de mora computados al máximo convencional desde la fecha que se causaron. Se graduarán tomando en consideración las circunstancias atenuantes o agravantes que existan y además, la cuantía del perjuicio causado por la infracción.

Se aplicará el máximo de la sanción, cuando sólo hubieren circunstancias agravantes; el mínimo, cuando sólo hubieren circunstancias atenuantes; y las intermedias, según la concurrencia de circunstancias agravantes y atenuantes.

Evaluando los artículos precedentes se puede concluir que, dentro de la legitimidad del proceso sancionatorio se encuentra la imposición de una multa según los preceptos y criterios pertinentes de la autoridad tributaria en base al acto administrativo pero, el recargo y los intereses generados en el tiempo que demore la administración en volver a verificar, deberían constituirse aplicables según la infracción cometida, lo cual recae en que la facultad de rever su propio acto de determinación, provoca recargos desproporcionados a los hechos.

Además se debe tomar en cuenta que dicha potestad reservada por la misma administración, es posterior a su resolución favorable y en firme, y considerando la existencia del procedimiento de presentación de reclamos y con ella la fase probatoria se logra determinar que el resultado de una triple sanción es injusto para quien acata la resolución.

3.4 Mecanismos y procedimientos de sanción.

Recapitulando todo lo mencionado, en cuanto a la ilegitimidad en los procesos y mecanismos sancionatorios provenientes del artículo 47 de la LORTI en su inciso segundo, se debería impulsar una reforma a esta posibilidad de triple sanción tributaria, ya que en dirección al 100% de recargo existente en la norma, dicho porcentaje resulta extremadamente alto, en cuanto a una sanción ya que, al considerarse este hecho como una infracción, debería tener lineamientos diferentes a la potestad del Servicio de Rentas Internas de rever una decisión y en un tiempo posterior, negar lo ya aprobado.

Dado que, dentro del procedimiento sancionatorio tratado en el presente ensayo académico se encuentran los intereses, estos deben ser considerados como aquellos que se generan por la omisión de un hecho, como es el pago; y como resultado de este hecho, se encuentra una cancelación extra en razón del tiempo de la omisión del mismo, sin embargo, si a un hecho por descuido se generan intereses, es incomprensible que existiendo fase probatoria previa, se le genere además un recargo del 100%, lo cual no solo resulta ilegítimo sino excesivo y desproporcional.

Como resultado de lo dicho, esta sanción resulta injusta, siendo imprescindible que mediante una posible reforma y análisis de este inciso dichas medidas, sean reguladas y disminuidas en gran escala, con el propósito de conservar el derecho de los contribuyentes, la observancia del principio de proporcionalidad y que los tributos son utilizados para el crecimiento y desarrollo del país.

De esta manera, si el porcentaje fuera previsto por las autoridades competentes de una forma moderada, no existiría desproporcionalidad, inequidad y falta de igualdad en el inciso segundo de la norma analizada, además se evitaría la reapertura de trámites poseedores de resoluciones y la incrementación de nuevos análisis a reclamos en las que se podría actuar con la verificación anterior, considerando lo que señala el artículo 73 del Código Tributario en cuanto a la actuación de la administración:

Art. 73.- Normas de Acción.- La actuación de la Administración Tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.

Por otro lado cabe mencionar que la concurrencia e incidencia de quien practique actos para defraudar al fisco, acarrea otro tipo de sanciones, legitimando la intervención del Servicio de Rentas Internas por medio del artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es rescatable la existencia de una sanción en casos donde se descubra intentos de cálculos fallidos o documentación errónea, ya que al existir una sanción por el hecho mencionado, se evita la incidencia de los contribuyentes para cometer infracciones de este tipo pero, además es cuestionable la proporcionalidad en la sanción, la equidad en el recargo y la igualdad en cuanto a los intereses.

3.5 Aplicabilidad del principio de Igualdad, equidad y proporcionalidad en la sanción prevista.

La legitimidad en un proceso administrativo tributario es un acto de suma importancia tanto para la administración, como para los administrados, ya que debe resultar eficiente el control en la reclamación al fisco.

Con la existencia de un proceso legítimo se acopla la interrelación del proceso y los principios rectores de la funcionalidad del procedimiento.

Mediante los principios de igualdad y equidad, la norma en mención, el inciso primero del artículo 47 de la Ley de Régimen Tributario Interno, recaería en justicia proporcional en relación de la administración con los contribuyentes, en vista que, el derecho que el contribuyente tiene de presentar un reclamo no se ve viciado y es así, que los sujetos pasivos tiene su derecho a reclamar como un derecho propio de la ejecución de tributar, y del mismo modo la administración no se ve involucrada en juicios de impugnaciones por resoluciones no mentadas en derecho y procesos legítimos.

Sin embargo en cuanto al inciso segundo, una vez reformado este inciso con una sanción justificada, de reintegrar saldos pagados y además, un recargo proporcional al tiempo y cantidad de vuelta, se plasmaría además de un legítimo proceso sancionatorio, una norma proporcional a los sujetos involucrados. Siendo así que a percepción del presente análisis y tomando en cuenta las estipulaciones de la Constitución, Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley de Remisión Intereses, Multas y Recargos y el Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva , la multa adecuada a modo de sugerencia, podría considerarse en el reintegro de lo otorgado por la administración, un recargo de entre el 25 y 30% del monto reclamado aproximadamente y la eliminación de intereses considerando que no existe una infracción de mora por parte del contribuyente en razón de que se podría establecer, que no hubo una revisión y análisis minucioso en el proceso probatorio previo del Servicio de Rentas Internas, donde pudo rechazar total o parcialmente el reclamo, en lugar de pagar para luego provocar un cobro excesivo en la sanción.

CONCLUSIONES

La importancia de la observancia de los principios tributarios en normas de carácter sancionatorios, deben ser previstos por los contribuyentes en caso de mecanismos sancionatorios no moderados a los hechos.

La verificación por parte de la administración dentro del proceso probatorio, una vez iniciado el reclamo administrativo por parte del contribuyente, debe poseer un análisis más exhaustivo de manera que se pueda evitar una doble verificación posterior a la emisión de una resolución.

El análisis del Servicio de Rentas Internas en reclamos de pago indebido o pago en exceso debe recaer en todos los criterios y cálculos necesarios para determinar un hecho y así no incurrir en errores por parte de la administración.

La sanción prevista en el inciso segundo del artículo 47 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno debería ser proporcional a la intención del sujeto pasivo al solicitar un saldo a favor, ya que en el caso de que haya incurrido en intención dolosa, el peso y sanción de la ley deberán recaer en su total forma, no así en el caso de obrar de buena fe.

Los derechos del contribuyente, en base a la norma tratada en el presente ensayo no se ven vulnerados, ya que se respeta el derecho a reclamar y solicitar un procedimiento adecuado para que la autoridad tributaria emita una resolución, sin embargo existe desproporcionalidad en la sanción que impone la autoridad.

La importancia de plantear un cuestionamiento y una posible reforma a esta norma tratada radica en que, respetando el debido proceso, la administración tributaria en base a su facultad resolutoria, emitió un acto administrativo y debería mantenerse en firme con el mismo.

El análisis propuesto indica que existe inobservancia de los principios de proporcionalidad, igualdad y equidad tributaria dentro de los mecanismos sancionatorios de la norma, dando como resultado un proceso desconcertador para el contribuyente y con carga laboral excesiva para el Servicio de Rentas Internas.

Considerando que pueden existir casos excepcionales en la reclamación de saldos a favor, es importante que exista la facultad de rever resoluciones por parte de la administración, y no solo como un derecho de la misma, sino como una obligación, y en razón de lo mencionado la eliminación de esta facultad haría que la administración tributaria se quede atada de manos en caso de producirse excepciones, sin embargo podría ser modificada la sanción para estas anomalías.

REFERENCIAS

- Andrade, L. (2011). *Práctica Tributaria*. Quito, Ecuador: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Código Tributario (1975). Actualizado el 22 de marzo de 2016. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Constitución de la República del Ecuador (2008). Registro Oficial 449 de 20 de octubre de 2008 y Registro Oficial 490, Suplemento, de 13 de julio de 2011.
- Bueno, G. (1986). "El impuesto justo", Madrid, España.
- Benítez Mayte, C. (2009). *Manual Tributario*. Quito, Ecuador. Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Benavides, Merck, B (2003). *Teoría Tributaria en el Ecuador*. Quito, Ecuador: Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Bravo, Jorge, C. (2010). *Fundamentos del Derecho Tributario* (4ª. ed.). Lima, Perú.
- Delgadillo, Luis, H. (1995). *Principios del Derecho Tributario* (3ª. ed.) México, D.F, México.
- Escudero, P. (2013). *De la prueba- desafío a la prueba administrativa tributaria*. Quito, Ecuador.
- García Belsunce, H. (2003). *Tratado de Tributación* (Vol. 1). Buenos Aires, Argentina.
- Galán, Gabriel, M. (2013). *La Igualdad Jurídica y la no Discriminación en el Régimen Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Quito, Ecuador.
- García, Horacio. (1949). *Tratado de tributación, reforma de 1949 de la Constitución Argentina*. Buenos Aires, Argentina.
- García, M. y Ríos, G. (2009). Alcance de los Principios Materiales de Justicia Tributaria en el Sistema Tributario Mexicano: La Capacidad Contributiva, la Igualdad y la Proporcional Tributaria. *Estudios en Homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho*. T. XII, Ministerio Público, Contencioso Administrativo y Actualidad Jurídica. 447-479. Recuperado el 08 de

- abril de 2016 de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/25.pdf>
- Jarrín, J. (2013). Derecho Tributario Formal Ecuatoriano. Quito, Ecuador. Universidad Internacional del Ecuador, UIDE
- Lexis (s.f). Código Tributario. Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005. Recuperado el 5 de octubre de 2015 de <http://www.silec.com.ec/bibliotecavirtual.udla.edu.ec/WebTools/eSilecPro/Default.aspx>
- Lexis (s.f). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, LORTI. Registro Oficial Suplemento 463, Recuperado el 25 de mayo de 2016 de http://www.silec.com.ec/Webtools/LexisFinder/DocumentVisualizer/DocumentVisualizer.aspx?id=TRIBUTAR-LEY_ORGANICA_DE_REGIMEN_TRIBUTARIO_INTERNO_LORTI&query=
- Patiño Ledesma, R , José Vicente Troya y Fausto Murillo Fierro (Eds.). (2008) Aspectos Constitucionales De La Tributación (1ª. ed.). Quito, Ecuador
- Rodríguez-Bereijo León, M. (2007). La Prueba en Derecho Tributario. Editorial Aranzadi. Madrid, España
- Ross Bravo, J. (2009). El Derecho Tributario Sustantivo, Centro de Capacitación en Política y Gestión Fiscal. República Dominicana.
- Sempe, C. (2012). Distorsión de la equidad y proporcionalidad Tributarias. Revista de Derecho Nacional Mexicano, (125), 39-62. Recuperado el 22 de abril de 2016 de <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/dernotmx/cont/125/est/est4.pdf>
- Troya, J. (1990). Derecho Internacional Tributario. Serie Estudios Jurídicos (Vol. 4). Quito, Ecuador
- Wendell, O. (2015). La Senda del Derecho. Madrid, España