

# SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO

## Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo

Rodrigo Patiño Ledesma



**UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA**  
*La Universidad Católica de Loja*  
**ESCUELA DE CIENCIAS JURÍDICAS**

**TOMO I**

## BASE LEGAL PARA DIGITALIZACIÓN DE LIBROS CON DERECHOS DE AUTOR

El Sistema Integrado de Bibliotecas de la Universidad Central del Ecuador, digitalizará su acervo bibliográfico siempre y cuando sea para fines educativos y de investigación. No se permite la reproducción y distribución para la comercialización directa e indirecta de este.

La digitalización del material bibliográfico se lo realiza de acuerdo al Código Orgánico De La Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación **Art. 212 numeral 9, Literal ii** “(...) Una biblioteca o archivo podrá, además, realizar los siguientes actos (...) La reproducción electrónica y comunicación pública de obras de su colección para ser consultadas gratuita y simultáneamente hasta por un número razonable de usuarios, sólo en terminales de redes de la respectiva institución o para usuarios de esa institución bajo su control, en condiciones que garanticen que no se puedan hacer copias electrónicas de esas reproducciones” y **literal vii** “La reproducción, adaptación, traducción, transformación, arreglo, distribución y comunicación de una obra protegida por derechos de autor o una prestación protegida por derechos conexos, en uno o más formatos accesibles para el uso exclusivo de personas con discapacidad”.

Este material se considera un producto intelectual a favor de su autor; por tanto, la titularidad de sus derechos se encuentra protegida por el Código Orgánico De La Economía Social de los Conocimientos, Creatividad e Innovación. La violación a dichos derechos constituye un delito que será responsabilidad del usuario.

Este libro está disponible físicamente en

### Biblioteca:

[Biblioteca Facultad de Jurisprudencia, Ciencias Políticas y Sociales](#)

**Piso:**

**PB**

**Estante:**

**04**

**Bandeja:**

**17**

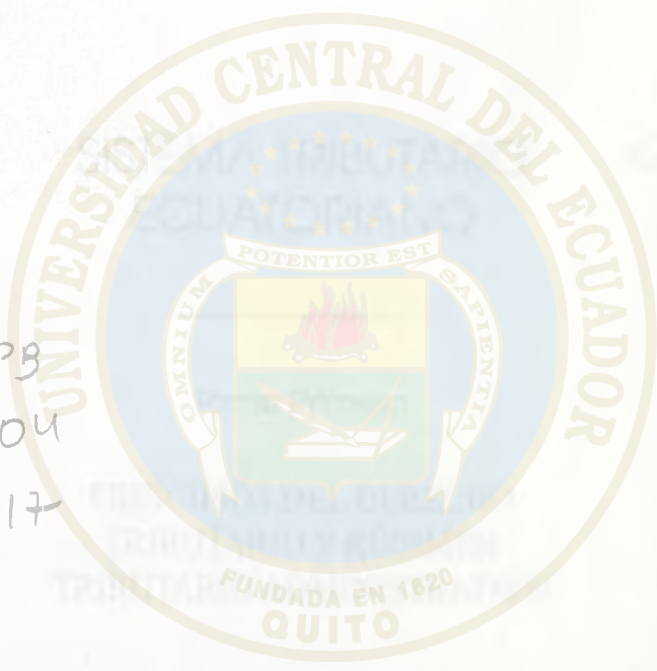
**Convenio interinstitucional:**

**Enlace al catálogo:**



DERECHO TRIBUTARIO

P P3  
E. 04  
B 17



CO. AUTENTICABLE



DERECHO TRIBUTARIO

SISTEMA TRIBUTARIO  
ECUATORIANO

C: 23390

Tomo Primero

PRINCIPIOS DEL DERECHO  
TRIBUTARIO Y RÉGIMEN  
TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

LIBROS LIBRO

LD



17500130000-12012180

12012180

2004



343.04  
P298  
t.1

2019987  
AETH. 2019987

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA  
BIBLIOTECA  
DE DERECHO



Revisado OK

Rodrigo Patiño Ledesma

# SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO

Tomo Primero

PRINCIPIOS DEL DERECHO  
TRIBUTARIO Y RÉGIMEN  
TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

ID= 30759

LIBRERÍA ECUAT

LIBRERÍA ECUAT



**SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO. PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO Y RÉGIMEN TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO. TOMO I**

© 2004, Rodrigo Patiño Ledesma

**UNIVERSIDAD TÉCNICA PARTICULAR DE LOJA**

Diseño y Maquetación:

Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja

Call Center: 593-7-2588730, Fax: 593-7-2585977

C.P.: 11-01-608

[www.utpl.edu.ec](http://www.utpl.edu.ec)

San Cayetano Alto s/n

Loja - Ecuador

ISBN 10: ISBN-9978-09-911-5

ISBN 13: ISBN-978-9978-09-911-7

*Reservados todos los derechos conforme a la ley. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.*

Agosto, 2006

1250 ejemplares

Primera edición

Primera reimpresión

## Prólogo

Gracias a la gentil petición del dilecto amigo y colega en la magistratura y en la cátedra doctor Rodrigo Patiño Ledesma, cúmpleme prologar la obra de su autoría **"Sistema Tributario Ecuatoriano, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo"**, la cual se vierte en siete capítulos sobre los cuales paso a referirme.

*En el Capítulo Primero, Sistema Tributario Ecuatoriano y la Garantía de los Derechos de los Contribuyentes*, inicia la obra mediante una visión general a través de la cual resalta la importancia de la tributación en el contexto del Estado contemporáneo. Subraya la doble función de los tributos, como medio de obtener recursos y como instrumento de política fiscal. Coincide con Adam Smith en señalar que para que un sistema tributario sea eficaz, debe observar las cuatro cualidades básicas: capacidad de pago del contribuyente, certeza de las condiciones de la tributación, comodidad para causar el menor impacto negativo en los contribuyentes, y economía, que se propone limitar las cargas tributarias a lo estrictamente necesario para no afectar el ahorro e inversión privados y reducir los costos de recaudación.

Luego afronta el principio de legalidad y lo aborda desde el punto de vista clásico. No obstante, reconoce que actualmente el principio tiene límites, pues desde la propia Constitución se permite ciertas

delegaciones de facultades normativas tributarias al poder ejecutivo o a las propias administraciones tributarias, entre cuales se entienden comprendidas la de los municipios y consejos provinciales de crear tasas y contribuciones especiales y la del Presidente de la República para modificar las tarifas arancelarias de aduana.

Los principios de generalidad e igualdad son tratados con apego a la doctrina. Se resalta como puntos sustanciales el peligro que entrañan las exenciones para la generalidad; y que la igualdad no debe ser meramente cuantitativa, puesto que no todos los contribuyentes tienen iguales capacidades económicas.

Los principios de proporcionalidad y progresividad son relacionados con la concepción de justicia tributaria, que tiene su fundamento en la capacidad de pago de los ciudadanos. Además, y en forma específica, relaciona la proporcionalidad con la solidaridad, que conlleva a redistribuir la riqueza.

Con relación al principio de la no confiscación, con mucha inteligencia lo conjuga con las previsiones constitucionales de respeto al patrimonio, aliento a las inversiones, justa redistribución de la renta y la riqueza. Concluye el punto invocando la necesidad de respetar un “mínimo vital” para la subsistencia, que no debería ser alcanzado por la tributación.

Más adelante, apoyándose en la doctrina, entra a definir lo que es derecho financiero y derecho tributario. Respecto a la ley tributaria ecuatoriana, manifiesta que nuestro Código contiene una división básica entre parte sustantiva y parte adjetiva, amén del Derecho Tributario Penal. Es su criterio que las leyes que regulan los tributos particulares deben sujetarse necesariamente a los preceptos del Código Tributario, pues éste tendría preeminencia sobre las demás leyes, sean generales o especiales.

En cuanto a la eficacia temporal de la ley, combina el análisis entre los principios del Código Civil y del Código Tributario, para concluir que las leyes rigen en el territorio desde el día siguiente a su

promulgación. Distingue entre vigencia e imperatividad, cualidad esta última referida a la disposición del Código Tributario sobre disposiciones vinculadas con tributos cuya determinación o liquidación deba realizarse por períodos anuales. Dentro de este párrafo, hace una severa crítica al caso puntual del impuesto a la circulación de capitales, que según el autor se lo mantuvo vigente de hecho por parte de la Administración Tributaria hasta el mes de diciembre del ejercicio correspondiente, luego de haber sido derogado.

El principio de irretroactividad es tratado de acuerdo a la concepción clásica, igualmente, conjugando el análisis de las normas civiles y tributarias, principio que sufre excepción en los casos que se derive beneficio para el contribuyente.

Sobre la interpretación de la ley tributaria, considera que son aplicables las reglas generales sobre interpretación de la ley. Realiza un buen análisis sobre las diferentes escuelas interpretativas. Respecto de los distintos métodos, nos refiere la interpretación estricta, literal o exegética, en la que hay dos vertientes: la interpretación restrictiva, que intenta buscar las respuestas dentro del mismo ordenamiento, y la interpretación extensiva, que sustenta la opinión de que el derecho es una obra sin acabar. Respecto al método que trata de averiguar la voluntad del legislador, es interesante su posición crítica, pues advierte que una vez nacida la ley no tiene sentido volver sobre la idea del funcionario que cumplió su función creadora. Posteriormente se refiere que la libre interpretación, que estaría orientada a la búsqueda de la justicia y que requiere manejar categorías semánticas, culturales y criterios históricos, teleológicos y de integración lógica.

Al referirse a los métodos señalados por el Código Tributario, no se muestra partidario de sostener que la norma tributaria es particular para merecer una interpretación *sui generis*, mas no deja de advertir que hay que atender a la significación económica como prisma interpretativo. Finalmente, sobre la analogía, indica que más que un *método de interpretación*, es un medio de integración del derecho para colmar los vacíos normativos.

En el Capítulo Segundo atinente a La Relación Jurídico Tributaria trata de las obligaciones y manifiesta no estar de acuerdo con la clásica definición de las fuentes del derecho Civil (ley, acuerdo, *actos unilaterales, delitos, cuasidelitos*), sino que toda obligación nace en virtud de la ley, ya sea de forma inmediata o de manera mediata, cuando se requiere alguna actuación, circunstancia, hecho o adecuación posterior. Advierte que en materia tributaria nada tiene que ver la voluntad de las partes respecto del nacimiento de la obligación. Concretamente, sobre la relación jurídico tributaria, aporta con los siguientes elementos esenciales:

1) es una relación de derecho y no de poder; 2) es de naturaleza personal y no real; 3) es obligatoria, sin intervención de la voluntad. Resalta la importancia que tiene el hecho generador para el nacimiento de la obligación tributaria el cual es considerado como el fundamento constitutivo de la obligación tributaria, que describe hechos o situaciones que la genera. El hecho generador tiene como elementos: un objeto, la base imponible y la cuantía, para cuya definición se pueden aplicar tarifas fijas, proporcionales o progresivas.

El pago es abordado mediante las concepciones de los Códigos Civil y Tributario. Posteriormente, describe las particularidades y tiempos relacionados con el pago de diferentes tributos en particular; renta, IVA, ICE, predial urbano, patentes, activos totales, registro, alcabalas, plusvalía, comercio exterior. Distingue entre el pago realizado por el obligado y el pago del tercero, y sobre sus efectos tributarios y civiles de acuerdo al Código Tributario. Resalta la posibilidad de delegar la recaudación a las instituciones financieras. Sobre el tiempo en que debe efectuarse el pago, acertadamente señala que generalmente, la obligación de pagar no coincide con el momento del nacimiento de la obligación tributaria. Trata en forma específica sobre este tema aplicado a los impuestos a la renta, valor agregado y consumos especiales. También hace un análisis del Código Tributario sobre las particularidades de las facilidades de pago, el pago por consignación y del pago indebido. Sobre este último, afirma que el fundamento de la institución es evitar el enriquecimiento ilícito del fisco.

Continúa con una descripción de la técnica de la compensación y sus presupuestos, de acuerdo con las normas del Código Civil y Código Tributario. En cuanto a la confusión, considera que esta figura no tiene ninguna aplicación en el ámbito tributario. La remisión, a su entender, es una derivación del criterio de racionalidad y equidad, en cuanto al contribuyente, y de alivio de la presión de la cartera vencida, para la administración.

La prescripción es ampliamente comentada. Destaca la idea que no se extingue la obligación sino la exigibilidad. Al tratarse la caducidad, realiza un parangón con la prescripción pero advierte que aquélla es una institución de derecho público, que tiene como fundamento la necesidad de ofrecer seguridad jurídica en las relaciones entre la administración pública y los administrados.

Más adelante trata sobre la exoneración, y la diferencia de la exclusión para determinados hechos o personas (no sujeción en términos doctrinarios). La exoneración, dice, surte sus efectos con posterioridad a la producción del hecho generador.

En el Capítulo Tercero estudia lo concerniente a los sujetos de la relación tributaria y conceptualiza al sujeto activo como lo hace la ley, es decir como el ente acreedor del tributo, quien posee el derecho de crédito. *No obstante, en forma muy sagaz*, expresa que la relación tributaria no se produce directamente con el ente público beneficiario del tributo, sino a través de las administraciones tributarias. Luego, distingue entre contribuyentes y responsables. Mientras los primeros son los destinatarios legales de los tributos, los segundos no tienen vinculación con el hecho imponible. Al final del Capítulo, desarrolla puntualmente las diferentes clases de responsabilidad: por representación, por adquisición o sucesión, agentes de retención o percepción y advierte sobre la sujeción pasiva de las comunidades de bienes, sociedades de hecho o patrimonios independientes.

El Capítulo Cuarto de las prestaciones tributarias obligatorias en la legislación ecuatoriana sirve al autor para poner de manifiesto sus preocupaciones éticas y sociales respecto a *la tributación, sobre todo*

*respecto a su vinculación con el bien común.* Su argumento central es que, de acuerdo al mandato constitucional, el propósito de la actividad tributaria no es exclusivamente fiscal, sino de justicia social, en razón de que la carga impositiva constituye un instrumento de gobierno para la obtención del bien común.

Luego trata de los tributos, y de su tradicional clasificación tripartita y afronta el tema de los impuestos, a los que atribuye la función de financiar los gastos públicos de manera prioritaria y general. Sus principales características son sostenerse sobre una base jurídica; afectar el patrimonio de los ciudadanos; ser prestaciones obligatorias y directas y carecer de contraprestación directa. Alude puntualmente a las diferentes categorías doctrinarias de impuestos: directos e indirectos, reales y personales, generales y especiales, progresivos y proporcionales, instantáneos o sucesivos.

Más adelante estudia de modo breve los impuestos nacionales y los impuestos seccionales en conformidad a las leyes y a las normas que los regulan. Este análisis que ocupa una parte significativa del trabajo es de corte descriptivo y concierne al objeto, al hecho imponible, a la base gravable, a las tarifas, a las exenciones, a las deducciones, y a las demás particularidades propias de cada uno de ellos. Los impuestos nacionales que trata son: renta, IVA, ICE, a los vehículos, al comercio exterior, respecto de los cuales se refiere a variadas cuestiones como los gravámenes a las exportaciones e importaciones, los tratamientos que obran en la normativa que regula la Organización Mundial de Comercio y los regímenes aduaneros, depósitos aduaneros, zonas francas y régimen de maquila.

Al tratar sobre los impuestos seccionales, se refiere a la autonomía tributaria de los municipios y consejos provinciales. Considera que, aunque la Constitución establezca que estos entes seccionales gozan de potestad tributaria relativa a las tasas y contribuciones, ésta debe ser ejercida con apego a las restricciones propias del principio de legalidad y los demás principios básicos de la tributación. Sostiene que en la realidad, no existe la pretendida autonomía tributaria seccional, por las condiciones naturales de los entes territoriales y

por las limitaciones establecidas por los poderes centrales al ejercicio del poder tributario seccional.

En la parte primera del Capítulo Quinto, Los Actos Administrativos, presenta una reseña del amplio espectro que implica la actividad administrativa del Estado, a la que define como el ejercicio de la *decisión de los individuos* que en la realización de funciones públicas, exteriorizan su gestión en acciones u omisiones que generan efectos jurídicos, en relación con los particulares. De allí concluye la importancia que tienen para el adecuado ejercicio de esta actividad, las reglas y mandatos normativos.

Dentro este Capítulo ofrece explicaciones breves pero suficientes para una aproximación inicial, a lo que es la competencia administrativa y los conflictos que pueden suscitarse respecto de ella, a la delegación y a la sustitución. Más adelante define los actos administrativos y propone una clasificación según sus efectos: generales y no normativos particulares; según su contenido: definitivos y creadores de derechos u obligaciones; según su impugnabilidad: firmes y ejecutoriados..

Complementa el Capítulo con los siguientes aspectos: las presunciones de legalidad y ejecutoriedad, las diferentes modalidades de efectuar la notificación de los actos administrativos, sus plazos y efectos.

En el Capítulo Sexto, La Administración Tributaria es definida como una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el *conjunto de relaciones jurídicas* que surgen entre el Estado, los entes acreedores del tributo y los contribuyentes, para hacer efectivas, aún coactivamente, las prestaciones pecuniarias definidas en las diferentes leyes tributarias. Siguiendo al Código Tributario, divide su estudio en administración tributaria central, seccional y de excepción. Afirma que la más desarrolla es la primera, que tiene a su cargo los tributos denominados nacionales. Trata ampliamente sobre el Servicio de Rentas Internas su organización y facultades. Realiza comentarios sobre la situación actual, en la que reconoce un significativo

avance cualitativo y cuantitativo respecto de lo que fue la Dirección General de Rentas. No obstante, luego de ponderar sus logros técnicos, en recaudación y en mejora de imagen, la critica porque, en su ejercicio, muchas veces rebasa sus atribuciones legales y dicta normas y realiza actuaciones que están al filo de la legalidad, o riñen con ella.

Sobre la Corporación Aduanera Ecuatoriana, luego de analizar brevemente su actual conformación orgánica y funcional, emite criterio negativo, pues, afirma que pese a esfuerzos puntuales y al proceso de modernización, no ha podido cambiar su imagen ni eliminar la “injerencia política y la corrupción en ella imperante”.

En cuanto a la administración seccional, insiste en su criterio de que la autonomía no abarca el ámbito impositivo porque éste está limitado por el principio de legalidad “que implica que la facultad de crear tributos es inherente al órgano legislativo y no podría ser materia de delegación”.

Finalmente realiza una breve reseña sobre la administración tributaria de excepción, cuyo fundamento son las diversas actividades económicas y sociales desarrolladas por el Estado.

Más adelante, entra a analizar las facultades de la administración tributaria, con apego a las normas del Código Tributario. De modo general, la potestad reglamentaria y la determinación tributaria son tratadas de manera amplia y explicativa, recurriendo a las normas del Código y leyes especiales, así como a la jurisprudencia.

El Capítulo Séptimo, Procedimientos Administrativos, lo enfoca a partir de la facultad que tienen los administrados de oponerse a los actos reglados de la administración que consideren lesivos a sus intereses. Pone de manifiesto que no toda la doctrina acepta como conveniente la fase de discusión administrativa, pues no existe en el órgano que resuelve la condición de imparcialidad. Además entraría en contraposición con los fines recaudatorios propios de la administración tributaria.

Según el autor, los principios que informan los procedimientos administrativos son los de aplicación de justicia, del derecho a ser escuchado y atendido, el derecho a una decisión fundada y motivada y el derecho a la verdad material y al debido proceso.

De inmediato, pasa al análisis de la facultad resolutoria propiamente dicha, al amparo de las normas legales vigentes. Al tratar el reclamo administrativo, da una visión completa de las varias pretensiones que se pueden ejercitar a través de él. También se refiere a los aspectos formales y procedimentales de los reclamos. Alude a los recursos administrativos, y advierte que actualmente únicamente está vigente el de revisión. No obstante, hace un breve análisis de lo que fue el recurso de reposición.

Sostiene que la consulta tributaria sirve de orientación a los contribuyentes respecto a la aplicación de las normas a un hecho concreto y analiza lo atinente a los sujetos que pueden consultar y a los efectos vinculantes.

Trata de manera específica sobre las resoluciones: sus fundamentos, caracterizaciones y aspectos formales como el plazo. Sobre el silencio administrativo analiza tanto el efecto de la denegación tácita como el de la aceptación ficta. Señala que en el sistema ecuatoriano coexisten las presunciones de negativa y de aceptación tácita.

Al final del capítulo y del libro, trata ampliamente sobre la acción coactiva. Desarrolla con detalle los supuestos para que se ejerza esta facultad y el trámite y sus vicisitudes procesales.

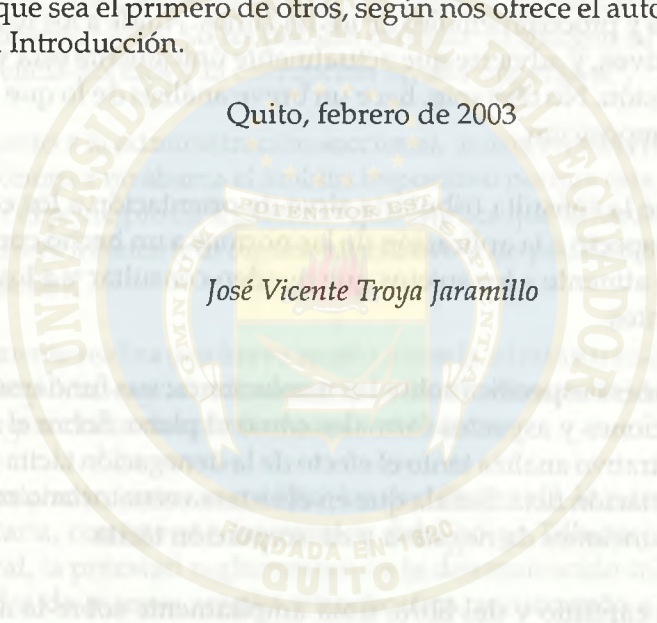
La obra afronta aspectos teóricos y prácticos, cuestiones reguladas por el Código Tributario, las cuales por su propia naturaleza son de carácter general y cuestiones reguladas por las leyes especiales las cuales por su índole son de naturaleza particular. Todo ello sirve para lograr una percepción clara del propósito trazado, el estudio del Sistema Tributario Ecuatoriano.

El autor vierte en el libro sus amplios conocimientos y experiencia fruto de los años de magistratura y de cátedra, los cuales en forma solícita los pone al servicio de los lectores. De este modo la obra, que es parte importante de un esfuerzo académico de mayor trascendencia, constituye un instrumento de gran utilidad y valía para quienes se encuentran involucrados en la temática de los tributos.

Saludamos la publicación del libro del doctor Patiño Ledesma el cual, sin lugar a dudas, enriquece la literatura jurídica del país y esperamos que sea el primero de otros, según nos ofrece el autor de la obra en su Introducción.

Quito, febrero de 2003

José Vicente Troya Jaramillo



## Introducción

Esta obra, la han diseñado y formado dos vivencias que han sido parte de mi realización: la Cátedra Universitaria y la Administración de Justicia. Del diario contacto con estudiantes aprendí, en cada clase, que el conocimiento es una pasión que cuestiona y que, al hacerlo, descubre y transforma a quien lo busca; y también que el lenguaje no puede mostrarse eficaz si solo se limita a transmitir y repetir contenidos, entendí que es preciso servirse de él para a través de la capacidad crítica, debatir concepciones, teorías, disposiciones legales, todas ellas inmersas en el tiempo, para construir opiniones propias, pues en esta materia y en general en todo el conocimiento, nada esta acabado y cada descubrimiento o nueva doctrina, no es más que un punto de partida en ese concurso investigativo y creativo. En tanto que, en el ejercicio del sagrado deber de Magistrado, entendimos en el Tribunal Distrital de lo Fiscal, del que formo parte, que, administrar justicia es aplicar la equidad aun más allá de lo que impone la Ley, haciendo de la verdad una acción permanente.

Aula y Magistratura dieron los elementos para este libro, el análisis y la especulación compartida del fenómeno tributario generaron los primeros apuntes o notas para clases y luego, las sentencias, que son también lecciones que recogen el estudio de la problemática del conflicto surgido de las relaciones entre las personas, la ley y el Estado y que reflejan una situación jurídica concreta, adecuando la hipótesis

de la norma a la realidad de los hechos, mediante un proceso de análisis, en el que interviene el conjunto de leyes aplicables al caso, la doctrina y la jurisprudencia, para integrar un todo indivisible y producir un instrumento que otorga el derecho a quien le corresponde.

Este antecedente, no sugiere siquiera que el texto que se presenta, sea un compendio dogmático y doctrinario, ni un tratado innovador del tradicional sistema de estudio del fenómeno Tributario, que abarque todo el complejo mundo del ámbito impositivo en sus aspectos legales, económicos, políticos y sociales. Es únicamente una realización surgida de una experiencia de vida que se materializa con el convencimiento de que ella siempre enseña algo y que esa enseñanza es bueno compartirla y por eso se concreta en la respuesta a un deseo personal, con el impulso y apoyo de mi familia y compañeros de Magistratura.

Trabajo que en su primera entrega pretende, precisar con sencillez didáctica, los conceptos básicos y elementales de nuestro Derecho Tributario mediante la adaptación y aprovechamiento de las doctrinas clásicas, para la comprensión de algunos temas, que por su naturaleza, son complejos. De allí que este estudio se inicie destacando la importancia de los principios que sustentan el Derecho Tributario en el Ecuador, en procura de hacer efectivas las garantías de la justicia tributaria, que se apoya en la legalidad y proporcionalidad, de que habla la Constitución recogiendo la exigencia social de la prestación solidaria para procurar la distribución de la riqueza. Luego, señala y describe los variados procesos que surgen de las relaciones entre la administración tributaria como sujeto activo y los contribuyentes y la solución a problemas, que en esa relación se presentan, incluyendo el análisis de los diferentes tributos: Impuestos, Tasas y Contribuciones que afectan a los ciudadanos. Se ocupa también de los fundamentos del derecho administrativo tributario y de los recursos con los que, en ese ámbito, cuenta el sujeto pasivo para oponerse a los actos emanados de la administración pública.

Queda pendiente el estudio de una parte muy importante de la estructura jurídica que integra el sistema Tributario Ecuatoriano, rela-

cionado con lo Contencioso Tributario, esto es, con el Proceso que se desarrolla ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, como medio capaz de garantizar efectivamente los límites del poder tributario del Estado.

Si el contenido de este trabajo, sirve como un instrumento de consulta para satisfacer, al menos parcialmente, algunas inquietudes de Contribuyentes, Profesionales o estudiantes que tengan interés en la materia, será suficiente premio al esfuerzo realizado.







## Capítulo Primero

### SISTEMA TRIBUTARIO Y LA GARANTÍA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES



## 1. ANTECEDENTES

El fundamento básico de la existencia de un tributo, es y será siempre financiar los gastos públicos, a través de los cuales se hacen realidad los fines que la ley le ha encomendado al Estado y a los demás entes públicos, quienes deben disponer de recursos financieros que posibiliten cubrir el coste de su actividad y alcanzar el cumplimiento de sus metas específicas. Se constituye entonces el tributo, en el medio indispensable que vincula la actividad de las autoridades del Estado y las necesidades económicas para realizarlas. En efecto, desde épocas inmemoriales, en que comenzaron a surgir las primitivas comunidades, los incipientes gobernantes tuvieron como imperativo para subsistir el hecho de disponer de recursos económicos para atender algunas necesidades de la comunidad a la que representaban; recursos, que no podrían tener otra fuente que no fueran las contribuciones de los asociados.

La historia de la sociedad demuestra que, bajo el principio de la imposición, los gobernantes y líderes, impusieron a los gobernados tributos arbitrarios y desmedidos, propiciando con ello, el enriquecimiento desmedido de algunas personas vinculadas con el poder, particularmente de los denominados "recaudadores". La opresión sobre él más débil ha sido un común denominador en la relación recaudador-contribuyente, a tal punto que, los plebeyos pagaron sus tributos entregando todos sus bienes y aun hasta su vida, por ello se puede decir que en la antigüedad, el impuesto se

constituyó en la expresión social más clara del abuso y de la injusticia. A medida que el derecho va evolucionando se humaniza, y cuando se consolida el positivismo jurídico, se sientan los fundamentos doctrinales de la legalidad, como garantía de los ciudadanos, que al sustraerlo del arbitrio de los gobernantes, permite que sean ellos, a través de sus representantes los que puedan fijar limitaciones a su libertad y patrimonio, estableciendo prestaciones coactivas. Ello incide en la transformación del sistema Tributario, aunque aun ahora, no ha desaparecido en su totalidad el abuso y la injusticia.

Bajo esta premisa resulta evidente que el Estado tiene que procurarse recursos para cumplir sus fines, con arreglo a criterios equitativos que posibiliten un mínimo de seguridad económica y asistencia compensatoria a favor de los que más necesitan, evitando que el tributo constituya una eventual privación de recursos que puedan poner en riesgo la posibilidad de una vida digna. Sin embargo, en nuestro medio caracterizado por la inestabilidad económica y social, particularmente generada por la desigual distribución de la riqueza, esa búsqueda siempre es difícil y el gobernante de turno para atender el incesante incremento del gasto público, y la creciente deuda externa, en su arbitrio recaudatorio no respeta estos principios y exige, generalmente el sacrificio de las mayorías, agudizando los conflictos y extendiendo aún más la brecha que separa a los que poseen los recursos económicos de los desposeídos.

La ciencia económica se preocupa de establecer los presupuestos y los mecanismos para la individualización de las fuentes de ingreso y de los gastos, en cambio es labor del jurista el estudio de los presupuestos establecidos en la ley para procurar recursos al ente público para que este lo administre, en la realización y consecución de los fines Institucionales. Ahora bien, crear, administrar y adecuar un sistema tributario apto, en ámbitos como el de nuestros países, es realmente una labor compleja que exige un conocimiento cabal de la realidad existente, del sistema legal imperante, de los medios técnicos y administrativos aprovechables; así como, de una gran voluntad para hacer rendir los mejores frutos a los mecanismos económicos que se adopten, pues, cuando se hace referencia al **SISTEMA**

**TRIBUTARIO**, no se debe entenderse como el régimen que establece una mera pluralidad de impuestos, sino en el sentido de la ordenación relacionada entre las diversas cargas que se imponen a los ciudadanos, las prácticas económicas imperantes y los fines fiscales y extrafiscales de la imposición, y sobre ello, el ejercicio de adecuados controles de su rendimiento y efectividad, para evitar los fenómenos de elusión y evasión. Esta concepción de sistema difícilmente puede coincidir con la realidad de nuestro país en donde el calificativo de caos, resulta el término más adecuado para demostrar el uso que se hace del régimen jurídico y administrativo en materia impositiva y de los mecanismos de prestación, orientándolos, en la mayoría de los casos, como medios para financiar los déficit presupuestarios, sin consideración alguna de orden social frente al efecto del crecimiento de la carga tributaria.-

Para fines de este estudio, nos referiremos a lo que constituye la materia del tributo, esto es a "**las prestaciones patrimoniales coactivas**" que crean respecto del sujeto pasivo o contribuyente un sometimiento frente al beneficiario de las mismas: Estado, Municipio, Consejos Provinciales y otros entes que gozan de la potestad tributaria. Sometimiento, que se manifiesta en la obligación de pagar una suma de dinero, sin que exista correspondencia alguna por ese pago. Tales prestaciones requieren de una disciplina normativa constitutiva que: regule la potestad impositiva y sus diversas formas de acción; que fijen los sujetos activos de la relación tributaria, los presupuestos para el ejercicio de las funciones de la administración, y el contenido de la carga impositiva. Aspectos que doctrinaria y tradicionalmente se han sustentado en los denominados principios de la imposición, que como elementales fundamentos jurídicos comunes a todos los derechos constitucionales de los estados, surgen de las cuatro reglas clásicas planteadas por Adam Smith en su obra **Una Investigación sobre la naturaleza y la Causa de la riqueza de las naciones**, relativas 1) a la **capacidad de pago** de cada contribuyente, 2) a la **Certidumbre o certeza**, que implica la claridad y señalamiento previo del monto o importe de la obligación, el tiempo y modo de pago. 3) el de **Comodidad** que plantea la conveniencia de que los impuestos sean recaudados, en el lugar, tiempo y de la

forma que causen menos inconvenientes a los aportantes, y, 4) El de economía que procura la limitación de la carga a las necesidades públicas sin afectar la capacidad de ahorro e inversión de los particulares y al menor costo de la recaudación por parte del<sup>1</sup> Estado en relación con el rendimiento tributario.

Las citadas reglas de imposición han sido adoptadas en sistema financiero moderno como fundamentos constitucionales que orientan la política económica y social de la tributación, señalando sus límites, objetivos y fines fiscales y extrafiscales. Principios a los cuales es necesario referirse brevemente.

## 2. PRINCIPIOS DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA

### 2.1. Principio de Legalidad:

Clásico fundamento de toda imposición, el de la reserva legal, que supone que el tributo así como cualquier otra prestación coactiva a favor del ente público solo debe ser creado mediante una ley y solo ella puede modificarlo o abolirlo. El precepto constitucional del artículo 256 de nuestra Carta Fundamental, garantiza la legalidad excluyendo la posibilidad de que el tributo pueda ser contenido en un acto que no tenga la forma y el valor de ley, en consecuencia **“no hay tributo sin Ley”**, norma que se ratifica en el artículo 3 del Código Tributario, considerando, por otra parte, que todas las prestaciones impuestas al particular por el ente público, sean estas, patrimoniales, personales o de cualquier naturaleza, deben basarse en la ley.

Este principio tiene vital importancia porque sanciona la regla según la cual solo el ciudadano, a través de sus representantes políticos en el parlamento, puede fijar limitaciones a su libertad estableciendo prestaciones coactivas, lo que constituye una garantía de los particulares, al sustraérselo del arbitrio del poder ejecutivo. La Legalidad implica que todos los elementos tanto objetivos como subjetivos de la relación tributaria, exenciones, exoneraciones, deduccio-

1. Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones. Dr. José Alonso Ortiz. Ed. Bosch. Barcelona. 1947 Libro V. Vol. 3 Pág. 117 y SS.

nes, sanciones, reclamos y recursos, es decir, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la administración tributaria estarán sometidos imprescindiblemente a normas legales.

Esta reserva, que aparece como absoluta, en la práctica por el imperio de las leyes tributarias generales o especiales y aun de la propia Constitución, se ha ido relativizando, al dejar al arbitrio del poder ejecutivo, la aplicación de una serie de criterios que tienen relación con circunstancias de orden económico, administrativas, monetarias, técnicas, políticas, sociales, o con las necesidades de eficiencia y rapidez de las actividades financieras del estado, tales como las facultades la ley otorga al Presidente o a las administraciones tributarias, para actualizar o ajustar, sean las variaciones monetarias (Art. 100 Ley de Régimen Tributario Interno) las tasas impositivas progresivas o variables, la base imponible, los montos de deducciones, coeficientes, sanciones pecuniarias, etc.

También se conceden facultades especiales para que quien ejerce la administración pueda complementar vía reglamento cuestiones técnicas o administrativas relacionadas con la imposición. La actual constitución vigente eliminó la facultad del Ejecutivo para dictar, en casos de emergencia, decretos que tengan carácter de ley en esta materia, tal el caso de la recaudación anticipada de tributos por guerra o catástrofe interna<sup>2</sup>. La retención en la fuente, según los porcentajes que anualmente señale el Ministro de Finanzas. Estos y otros múltiples ejemplos que podrían presentarse, nos demuestran que el principio de Legalidad, tiene límites para posibilitar que las instituciones jurídicas se adecuen a las nuevas realidades que surgen en la dinámica del proceso económico, político y social y en particular, de la creciente necesidad de incrementar la efectividad del Estado en la recaudación de los medios que hagan posible el cumplimiento de sus fines específicos.

Sobre ello además, debemos notar que los gobiernos van generando nuevas formas de carga económica a los ciudadanos, acudiendo a

2. Art. 181 numeral 1 Constitución Política del Estado vigente hasta el 10 de Agosto de 1998.

recursos financieros que aparentemente no tienen el carácter de tributarios, como por ejemplo emisiones monetarias, devaluación monetaria, fijación de precios y tarifas de los monopolios públicos, (gasolina, energía eléctrica, tasas por servicios de agua potable, peajes, derechos aduaneros, etc.) que en muchos casos constituyen gravámenes de mayor rendimiento que algunos de los tributos. Lo que nos lleva a concluir que el Derecho Financiero en general y el Tributario en particular, en forma expresa en unos casos e implícita en otros, está reconociendo que la Administración Tributaria tiene una facultad normativa de la que puede surgir disposiciones tributarias complementarias, dentro del ámbito reconocido por la Constitución y las Leyes de la materia, lo que en nuestro derecho se denomina facultad reglamentaria, que resulta sustancial para una cabal integración entre la Ley y aquellas reglas que permiten la aplicación práctica del precepto emanado del legislador, posibilitando una mejor administración del sistema tributario. Facultad que se la ejerce mediante actos normativos que poseen obligatoriedad interna y externa propia, siempre que no contradigan, reformen, amplíen o limiten el alcance de la ley general.

Lo expuesto, sin embargo, no implica, bajo ningún concepto, que se esté introduciendo la arbitrariedad o discrecionalidad administrativa, porque los reglamentos o decisiones de carácter general en esta materia, sólo son válidos cuando se ejecutan según los criterios establecidos en la ley. Si el funcionario de la administración obra en contra de ellos, hay recursos administrativos y contenciosos a través de los cuales se puede impugnar su validez y eficacia, por producirse en contra de las normas legales.

## 2.2. Principios de generalidad e igualdad

En igual medida que el de legalidad, estos se señalan como fundamentos básicos de un sistema tributario que han sido asimilados en la Constitución y en el Código Tributario<sup>3</sup>, son considerados

3. (Art. 256 Constitución Política del Estado y 5 Código Tributario.

doctrinariamente como preceptos que el legislador esta obligado a aplicarlos, pues su vigencia y validez provienen de una ley con jerarquía superior (Constitución) que obliga imperativamente, por lo cual no pueden ser ignorados. Se enuncian estos principios bajo el criterio que las leyes tributarias deben ser generales y abstractas que rijan impersonalmente para todos los miembros de una comunidad sin consideración a su condición o calidad, y deben abarcar en su conjunto a todos los bienes y personas previstas en la norma pertinente, ello constituye condición esencial, para evitar que las cargas tributarias tengan carácter discriminatorio. En la actualidad ningún sistema tributario, puede aceptar que se grave a un grupo o sector y se excluya a otros. La excepción a este principio constituye la facultad que otorga la misma Constitución al legislador, para eximir de la obligación por consideraciones de orden social o económico, y cuyo propósito es el de plasmar en la comunidad la verdadera justicia social o fomentar determinadas actividades que posibiliten un armónico desarrollo económico de las regiones del país.

Como consecuencia de la *generalidad*, surge la *igualdad* entendida en el sentido que todos los ciudadanos son iguales ante la ley, concepto que no se aplica exclusivamente al plano individual, sino que se extiende a la base de las cargas que se imponen. Igualdad que no debe ser concebida en el sentido cuantitativo, puesto que no implica que todos deberían aportar una misma cantidad de dinero, porque con ello se estaría generando las mayores injusticias, sino como el fundamento legal de instaurar iguales cargas a quienes se encuentran en análogas situaciones económicas, posibilitando el establecimiento de categorías, que no son arbitrarias, ni producidas para generar discriminación por razones de circunstancias o condiciones de las personas.

La generalidad, entonces, determina que, cualquier persona cuya situación coincida con los elementos contenidos en el hecho generador señalado en la norma, debe ser sujeto pasivo del impuesto. La igualdad en tanto se asimila a la identidad de sacrificio que corresponde a cada ciudadano en cuanto al aporte económico para la subsistencia del Estado y con relación a su capacidad contributiva.

### 2.3. Principios de Proporcionalidad y Progresividad

Constituyen en materia tributaria junto a la legalidad, los sustentos Constitucionales, que se relacionan en la práctica con aplicación de la denominada justicia tributaria, que obliga a que la imposición se establezca como medida apropiada de la capacidad de pago de los ciudadanos, lo que significa que la fracción del impuesto a pagarse aumenta en proporción que aumenta el ingreso, todo régimen tributario debe basarse en esa consideración. Hay autores que sostienen, en cambio que la progresividad, no sería un principio de justicia sino un castigo a los económicamente hábiles y eficaces y un premio en favor de los ineficientes. Considero, respetando cualquier otro criterio, que la proporcionalidad es fundamental dentro del sistema tributario, porque hace efectivo un concepto que es parte de la vida social: la solidaridad; y en ese sentido la ley debe incidir de alguna forma en la economía de los individuos con mayores recursos, como único medio, para posibilitar, en nuestras comunidades, un limitado mecanismo de la redistribución de la riqueza.

### 2.4. Principio de no confiscación:

La Constitución ecuatoriana, garantiza la inviolabilidad del patrimonio de los ciudadanos y prohíbe toda forma de confiscación, pero además, considera que las leyes tributarias deben estimular la inversión, reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional, procurando la justa distribución de las rentas y la riqueza entre los habitantes del país<sup>4</sup>. De allí que las contribuciones que exige el Estado no pueden ser confiscatorias, es decir que no deben absorber todo o parte sustancial de la renta o de la propiedad de los individuos, causándoles agravio. Las cargas tributarias se impondrán dentro de un límite racional que no afecte en la disminución del patrimonio, porque al hacerlo se estaría, violando la garantía constitucional del derecho de propiedad, eliminando las posibilidades de ahorro, inversión; es decir, impidiendo que los individuos puedan disfrutar de los rendimientos que se obtienen de su esfuerzo personal sea del

4. Constitución Política Art. 256.

trabajo o del capital. El establecimiento de un mínimo que garantice, la seguridad económica y el ahorro, resulta de fundamental importancia para encontrar el verdadero sentido de lo que jurídicamente se denomina la “**capacidad contributiva**”, que excluye la posibilidad, que el poder de imposición pueda ser ejercido de forma que afecte los valores mínimos que se requieren para subsistir. Si se violan estos principios, llegándose a establecer gravámenes sobre ese mínimo vital, se estaría obrando en contra del derecho a la vida y existencia de las personas.

Es menester aclarar que en el Régimen Tributario en general y por ende, en el ecuatoriano, no se cumplen a plenitud, ni se los respetan de manera cabal estos postulados, particularmente en lo relacionada a lo que se conoce como tributación indirecta, impuestos al consumo (IVA, ICE), al comercio exterior; en los que la igualdad y proporcionalidad, dejan de ser principios válidos cuando se fijan tarifas sobre bienes que son consumidos por todos los ciudadanos y gravan por igual, sin consideración a su capacidad económica; por otra parte, se establecen exenciones, franquicias, incentivos, privilegios tributarios, que generalmente otorgan beneficios a sectores exclusivos de la sociedad. El mismo impuesto directo a la renta, gravado con tasas proporcionales, no abarca la globalidad del ingreso de los ciudadanos y no siempre se cumple la imposición con relación a la real capacidad contributiva. Los únicos ingresos efectivamente recaudados son los de los trabajadores en relación de dependencia. Los impuestos por contribuciones de mejoras que en ciertos casos exceden la capacidad de pago de quienes, mantienen esos bienes gravados, como único patrimonio y en muchos ellos, el valor del inmueble a la época de la realización de las obras, no habría alcanzado a cubrir el precio de la mejora a cobrarse.-

Estos fundamentos, responden a la idea de la razonabilidad de las normas que, en su producción y aplicación, tienen como imperativo ineludible, el mantener interrelación de confianza entre el Estado y los ciudadanos, como condición esencial para la subsistencia de la nación. Confianza que genere en la sociedad los efectos relacionados con la formación de una cultura vinculada al cumplimiento de

las prestaciones, cultura que solo puede surgir de los siguientes elementos:

De la convicción que se formen los ciudadanos respecto a que los recursos por ellos aportados están siendo administrados adecuadamente bajo una política clara que priorice la atención de las necesidades públicas fundamentales;

De que un sistema normativo establezca límites a la gestión tributaria, para excluir toda forma de abuso de los gobernantes y la arbitrariedad de los órganos del poder que ejercen la potestad impositiva. Que garantice certeza y seguridad en las personas e instituciones, respecto al uso de su derecho de propiedad y a la libertad de la que gozan, para ejercer todo tipo de actividades económicas que generen riqueza; y,

Que la transferencia de una parte de sus ingresos al Estado, esta sometida a límites y reglas claras de manera que asegure que la carga impositiva, no podrá extenderse mas allá de lo que la propia ley señala, y que, cuando se presenten casos en los que la administración estatal se excede en su facultad determinadora o recaudadora, existan instrumentos suficientes y órganos eficaces, a través de los cuales se contrarrestan los efectos negativos de ese exceso.

### 3. DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO.- LA LEY TRIBUTARIA

El Derecho Financiero, según explica el profesor SAINZ DE BUJANDA, esta vinculado a dos circunstancias una de **tipo subjetivo**, esto es, a un ente u organismo público integrado, en cuanto organización, en la Administración del Estado; y otra, de **índole objetivo**, relacionado con cierta clase de bienes que posean o a actividades que realizan los ciudadanos sobre lo que se impone la prestación. Lo subjetivo, constituye, entonces, el elemento ejecutor de la actividad financiera. Ejercicio que implica la existencia previa de dos regímenes 1. - **organizativo o constitutivo**; y, 2. - **administrativo o de gestión**. Con relación al primero, nuestra Constitución reconoce

un ámbito financiero propio a los distintos entes que integran la organización territorial: Estado, Provincias y Municipios. Por lo que respecta al segundo, la Administración Pública constituye medio a través del cual se hace efectiva o materializa esa actividad, que actúa por medio de órganos y procedimientos administrativos creados y señalados en la Ley.

Como todo sistema financiero el que corresponde al Estado se sustenta en las bases contables del ingreso y los gastos que como parte de la actividad pública deben manejar el ente Estatal sus Organismos autónomos. Consecuentemente el ámbito funcional de la actividad financiera, se relaciona con el conjunto de actividades administrativas orientadas a la obtención de los recursos necesarios para la satisfacción de las necesidades públicas, así como, a aquellas operaciones dirigidas a efectuar el gasto e inversión de los recursos obtenidos. De ello se desprende que, el Derecho Financiero establece la regulación normativa de esta actividad, constituyéndose en una parte del Derecho Público que organiza los recursos del Estado y la gestión para la utilización de esos recursos, sirviéndose del sistema presupuestario como instrumento básico para la explicación de las fuentes de ingresos que conforman el "haber" estatal dentro de los cuales se encuentran: Los tributos, los rendimientos procedentes de su patrimonio nacional (recursos naturales); los obtenidos por operaciones de la Deuda Pública y en general, de todos los demás recursos que consiga el Estado en su gestión financiera.

Resulta pues evidente, que siendo el tributo una de las importantes fuentes de ingresos públicos, su estudio haya adquirido relevancia, dando lugar al desarrollo de la doctrina y posibilitando que en la actualidad, todos los países del mundo mantengan el Derecho Tributario, como una de las ramas importantes del Derecho Público Financiero, materializado en un conjunto de normas que se ocupan de las relaciones jurídicas que provienen de las prestaciones de carácter impositivo, tipificando los diferentes hechos imponible, que regulan las relaciones que por esta actividad se establecen entre el estado y los particulares; determinan el contenido y alcance de los derechos y obligaciones recíprocas; y, establecen los órganos que ejercen la

potestad tributaria, las garantías y facultades de los contribuyentes. Es decir, Reglas que alcanzan a las actividades que tienen como objeto hacer efectiva la prestación tributaria y que por su contenido y características, se han convertido en una disciplina jurídica autónoma e independiente con un campo de acción propio que lo distingue de otros ámbitos de la administración pública y particularmente de otras acciones estatales que se orientan a obtener recursos económicos diferentes a los tributarios.

Bajo el criterio expuesto, definimos al Derecho Tributario, como el conjunto de Leyes que establecen una relación jurídica, entre el Estado y los particulares mediante la cual se obliga, a estos, a cumplir las prestaciones determinadas como hecho imponible, en cada norma. En tanto que el Derecho financiero es concebido como "... el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina"<sup>5</sup> O, como "... disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos".<sup>6</sup>

#### 4. LA LEY TRIBUTARIA

En el Ecuador, las leyes tributarias tienen su fundamento en la Constitución Política del Estado<sup>7</sup>, y se regulan en su conjunto a través del Código Tributario, un cuerpo orgánico general, que sistematiza los principios comunes de todas las leyes que integran este ámbito del derecho, procurando la unificación de conceptos y de los elementos formales y procesales que son parte de la actividad tributaria.

5. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Vol. I. Pág. 28. Ed. Depalma Argentina.

6. Fernando Sainz de Bujanda H. Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario Vol. 1. Pág. 3.

7. Constitución Política Artículos 256 y 257.

El Código incluyen una parte sustantiva, en la que se señalan los principios que regulan la relación jurídico tributaria, el ámbito de aplicación, la vigencia de la Ley en el tiempo y su interpretación, la tipificación de la obligación tributaria y los elementos que lo conforman, esto es, los sujetos activos y pasivos, sus responsabilidades y facultades; y una parte adjetiva, relacionada con los procedimientos para la determinación de la obligación, su recaudación; los reclamos y recursos de los contribuyentes tanto en la etapa administrativa como contenciosa; abarcando además el Derecho Tributario Penal, que define el ilícito Tributario y tipifica los actos violatorios de la ley, susceptibles de sanciones. Las leyes específicas que regulan cada uno de los gravámenes, deben sujetarse necesariamente a sus disposiciones y estar en conformidad con sus principios. En nuestro sistema están en vigencia: *La Ley de Régimen Tributario Interno*, que establece las normas relacionadas con el *Impuesto a la Renta*,<sup>8</sup> *IVA e ICE*, *La Ley Orgánica de Aduanas*; *Ley de Impuesto a los Vehículo Motorizados*, entre otras que tienen incidencia nacional o regional. Con ese criterio, es que el legislador ha señalado el campo de acción del Código Tributario en el artículo primero, que dice: **Ámbito de Acción.- Los preceptos de éste Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.- Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora"**

#### 4.1. Aplicación de la Ley Tributaria. Irretroactividad

En el acápite anterior, puntualizamos que el Derecho Tributario constituye un sistema orgánico cuyas disposiciones deben servir de fundamento para la creación de las leyes tributarias especiales y serán

8 . Sustituido a partir del 1 de Enero de 1999, por el Impuesto a la Circulación de Capitales y restituida el 18 de Agosto del año 2000.

aplicadas armónicamente, por todas las administraciones tributarias, sean esta de carácter nacional, regional o especial, por lo que en el régimen impositivo ecuatoriano, las normas del Código Tributario tienen preeminencia sobre las demás leyes sean generales o especiales. Lo que da origen a varias situaciones respecto a su aplicación, que merecen ser analizadas:

#### 4.1.1. *El principio de la Territorialidad.*

Que se entiende, en sentido general, que el Código Tributario y las demás leyes tributarias nacionales, rigen en todo el territorio del Estado, sin que ello, impida la existencia de un sistema tributario regional, que se aplica autónomamente, pero bajo la dependencia del conjunto de normas que regulan la potestad impositiva del Estado de las que ese sistema emana. La territorialidad implica, que la obligación nace cuando los supuestos generadores de tributos se producen dentro de las fronteras de un país o región, con independencia de la nacionalidad, domicilio o residencia de los sujetos pasivos o del lugar en el que se haya verificado la actividad generadora. Este principio se plasma en la ley de Régimen Tributario Interno, para los Impuestos a la Renta, Impuesto al valor Agregado (IVA) e Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), Impuestos al Comercio exterior y en la "Ley de Reordenamiento en Materia Económica"<sup>9</sup> que creó el impuesto del uno por ciento sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen a través de las instituciones que integran el sistema financiero nacional, incluyendo a las transferencias o pagos de cualquier naturaleza realizados al exterior, norma derogado el día 18 de Agosto de 2000.

#### 4.1.2. *Su eficacia en el tiempo Vigencia y Extinción*

El artículo 5 de nuestro Código Civil establece que las disposiciones de las Leyes obligan únicamente en virtud de su promulgación; esto es, desde que tienen vigencia. Vigencia, que, con carácter general, se

---

9. Ley 98-17 Suplemento del Registro oficial 78 1 XII-98.

establece desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial. En materia tributaria rige este mismo principio, lo que evita que con el pretexto de precautar los ingresos fiscales, se sancionen normas tributarias retroactivas que constituyen verdadero despojo para quienes son titulares de la carga tributaria.

La determinación del momento a partir del cual las normas son obligatorias, por lo común no ofrece mayor inconveniente, pues usualmente, cada ley consigna expresamente la fecha de su entrada en vigencia. Si no lo hiciera, se aplica la norma del artículo 5 del Código Civil.

Complementa el tema de la vigencia, el concepto del plazo que debe transcurrir entre la aprobación de una ley y el momento en que ella tiene efecto, pues no siempre es posible su inmediata efectividad, por ello el legislador señala un espacio de tiempo desde la publicación, el “día siguiente” esto es después “la medianoche” en que termina día de la publicación. Esta manera legal de computar los períodos de tiempo, es de carácter meramente supletorio pues sólo se aplican en caso de silencio de las leyes especiales, dado que las disposiciones tributarias generalmente señalan la fecha de la vigencia. En el mismo sentido se expresa la norma del artículo 10 del Código Tributario que dice: “Las Leyes Tributarias, sus Reglamentos y las circulares de carácter general regirán... desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezca fechas especiales de vigencia posterior a esa publicación”; La disposición se complementa con el hecho de que “todos los plazos serán continuos y completos, debiendo terminar siempre a la medianoche del último día hábil” y en el caso que el último día sea inhábil se entenderá prorrogado hasta el siguiente día hábil. En el ámbito impositivo, por lo tanto, todos los plazos referidos en días, serán considerados “en días hábiles”.

Sin embargo, pese a que la norma del artículo 10 es suficientemente específica al señalar que las determinaciones o liquidaciones que se refieren a periodos, mensuales o anuales, se aplicarán desde el primer día hábil del periodo inmediato posterior. Se presentan con mucha

frecuencia conflictos, que generalmente no parten de las disposiciones legales, sino del criterio fiscalista que la Administración, utiliza para computar los plazos y aplicar los principios relacionados con la vigencia y derogatoria de la Ley. Múltiples Resoluciones Administrativas contabilizan los plazos tributarios en períodos de tiempo fijo, sin considerar los días hábiles.

Otro conflicto de interpretación respecto a la aplicación de la Ley, que ha trascendido en el ámbito jurídico ecuatoriano y que amerita un estudio y referencia especial en este capítulo, constituye el criterio manejado por la Administración respecto a que la derogatoria legal, cuando se refiere a tributos que cuyo período de liquidación y de determinación es anual, su vigencia continúa hasta terminar el respectivo ejercicio fiscal, aunque el legislador no haya determinado este particular en la disposición derogatoria. El caso se concreta al Impuesto a la Circulación de Capitales, que fuera derogado el 18 de Agosto del año 2000, y que ha generado una serie de acciones de devolución de lo indebidamente pagado, en razón de que mediante Resolución Administrativa, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, dispuso que el sistema Financiero Nacional, continué reteniendo el 0,08% que correspondía al señalado impuesto, hasta el 31 de Diciembre del 2000, fecha en la que, según su interpretación legal, fenecía el ejercicio económico y consecuentemente tenía efecto jurídico la derogatoria, justificaba esta interpretación alegando que al constituir este impuesto, un tributo cuyo período de liquidación y de determinación es anual, su vigencia es también anual y que, aún el caso de su derogatoria expresa, su vigencia continúa hasta terminar el respectivo ejercicio fiscal; por lo que, según su peculiar forma de interpretar la ley, cualquier modificación del Impuesto a la Circulación de Capitales, debe tener efecto, en el ejercicio impositivo siguiente a aquel en que se expidió la Ley derogatoria.

La cuestión plantea el problema de la determinación del espacio temporal de vigencia de la controvertida ley de Impuesto la Circulación Capitales. Previamente, señalaremos que nuestro sistema constitucional, en lo que respecta al régimen tributario, se rige estrictamente por el principio de legalidad, pues la naturaleza jurídica de la obli-

gación tributaria así lo exige, de tal forma que no hay tributo sin la existencia de una ley previa, y, siendo del Poder Legislativo dentro del estructura del Estado el ente con competencia privativa para crear, modificar o suprimir tributos, no es posible imaginar siquiera que se puedan admitir delegaciones o competencias a ningún otro órgano del poder público. Esta condición de la Ley Tributaria, se encuentra desarrollada en los artículos 257, y 130, numeral 6 de la Constitución Política del Estado y en el artículo 3 del Código Tributario, que prevén expresamente el requisito formal de la Ley para el establecimiento modificación o extinción de prestaciones obligatorias a los particulares.

Con el objeto de aclarar y dilucidar el problema, se hace necesario encontrar la acepción jurídica de Los Términos **“crear, modificar y extinguir”**, que utiliza la disposición Constitucional, los mismos que deben entenderse dentro del concepto de **vigencia y permanencia de la ley**, en el caso de los dos primeros; y en los de **cese o terminación de esa vigencia, o extinción de la ley**, en cuanto al tercero, que para el efecto se produce mediante la Institución que denominada **derogatoria**. Como el fundamento administrativo sostiene que la norma derogada ha mantenido su vigencia por un periodo de tiempo posterior a su publicación en el Registro Oficial, es conveniente el distinguir lo que ha de entenderse jurídicamente por **vigencia y derogatoria** de una norma; pues, a los dos conceptos no puede dárseles otra acepción gramatical y jurídica; que la señalada en diccionario de la Lengua Española, por ser esta la lengua oficial reconocida en la Constitución, bajo este criterio, la Vigencia es la **“cualidad de vigente”** y el término vigente se ha de entender como aquello que **“tiene vigor Adj. Aplícase a las leyes, ordenanzas estilos y costumbres que están en vigor y observación”**.<sup>10</sup> Sobre este mismo concepto gramatical Guillermo Cabanellas señala que: **“La vigencia de la Ley- su vida o posible aplicación- se extiende desde el plazo para su efectividad señalado al promulgarla hasta que sea derogada expresa o tácitamente por otra posterior; hasta cumplir su finalidad, sí por el contenido esta limitada a determinadas circunstan-**

10. Diccionario de la Real Academia Española.

cias; o, por el simple transcurso del tiempo cuando se trata de un texto de temporalidad dispuesta en el mismo"<sup>11</sup>. Consecuentemente, solo puede hablarse de precepto de derecho con efectos jurídicos y obligatoriedad a aquel que esta vigente, y en materia tributaria este principio no se altera; pues en relación con la entrada en vigor de las normas se sigue el mismo criterio General señalado en el Código Civil, artículo 5 y 6, que expresamente dicen: "Art. 5. - La Ley no obliga sino en virtud de su promulgación por el Presidente la República."- "Art. 6. - La Ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida por todos desde entonces"; aunque al referirse a la vigencia, el Código Tributario, establece una salvedad en cuanto a la fecha de inicio de la imperatividad de una norma, exclusivamente a aquellas a las normas que se vinculen con tributos "cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales como acto meramente declarativo, se aplicará desde el primer día del siguiente año calendario". En tanto que, el concepto derogar implica "Abolir, anular una norma establecida como ley o costumbre." Y el mismo autor complementa esta definición, señalando que es la: "Abolición, anulación o revocación de una norma jurídica por otra posterior, procedente de autoridad legítima".

Los conceptos anotados, dejan en claro que la Ley tiene un ciclo vital en cuanto a su imperatividad, nacen con la vigencia, cambian o se adecuan a nuevas situaciones con las reformas y se extinguen o desaparecen del ordenamiento con su derogatoria, en la fecha que el Legislador así lo ha dispuesto y en el caso que no se establezca fecha, desde el día siguiente a la publicación en Registro Oficial. Aspecto al que igualmente sin ninguna particularidad especial están sujetas las normas de carácter Tributario, con la diferencia respecto a las leyes comunes, que son más proclives a permanentes reformas o extinción dada su naturaleza económica. En este caso, el Impuesto a la Circulación de Capitales, creado por la "Ley de Reordenamiento en Materia Tributaria", fue expresamente derogado por el artículo 214 de la Ley Para la Inversión y Promoción Ciudadana, publicada en el

11. Diccionario de Derecho Usual Pág. 374, tomo VIII.

Registro oficial Nro. 144 de fecha 18 de Agosto del año 2000; que dice: "Derógase el artículo 1 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económico, Tributaria - Financiera y el impuesto a la circulación de Capitales del cero ocho por ciento (0.8%) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen a través de las instituciones que integran el sistema financiero nacional (off shore incluidas), sean esta en moneda nacional, unidades de valor constante o monedas extranjeras cuyo hecho generador se describe en los numerales 1 y 2 del artículo que se deroga. Derógase así mismo las demás normas legales que la modifiquen o la complementen y las disposiciones reglamentarias dictadas sobre la materia". De este texto se desprende que el Legislador dispone la extinción del Tributo denominado "Impuesto a la Circulación de Capitales", por lo que el fundamento de la extinción se encuentra en el sentido expreso y claro de lo que el legislador pretende con la disposición y en los límites dentro de los cuales establece la eliminación del tributo. Texto legal, que no puede tener otra interpretación, que no sea la que expresamente consta en la propia letra del precepto, y con esa disposición, el Impuesto a la Circulación de Capitales ha desaparecido, no existe del sistema Jurídico Tributario Ecuatoriano a partir de la fecha de su derogatoria y ninguna persona o institución, puede invocarlo y peor aplicarlo, estableciendo cargas tributarias sobre esa materia, sin violentar la ley y contrariar el principio de Legalidad. Dadas estas consideraciones, no puede concebirse que la norma pueda estar condicionada al querer de la Administración y aplicarse en el tiempo que ella considera oportuno; ni aceptarse argumento alguno, por valioso que fuere o por la condición de la que goza quien lo emite, que contrarie, amplíe o pretenda darle otro sentido al señalado en la Ley.

No obstante lo expuesto, a la fecha de escribirse el presente análisis, la polémica se mantiene, puesto que diversos pronunciamientos de los Tribunales Distritales de Lo Fiscal que resuelven a favor de los contribuyentes, en el sentido expuesto, han sido impugnados mediante recursos de Casación interpuestos por la Administración Tributaria, argumentando la vigencia temporal de una Ley, con posterioridad a su derogatoria, y sobre lo que aun no hay decisión del

Máximo Órgano de la Administración de Justicia Tributaria Ecuatoriana, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia.

## 5. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY

Finalmente dentro de este capítulo es menester señalar que es aplicable en materia Tributaria, el principio general del derecho, respecto a que las Leyes rigen para el futuro y no tienen efecto retroactivo, conforme se establece el artículo 7 del Código Civil **“La Ley no dispone sino para lo venidero: no tiene efecto retroactivo”**, con lo que se asegura que la prestación coactiva procede, siempre y cuando, los presupuestos de imposición se hayan verificado con posterioridad a la promulgación de la norma que lo ha creado o modificado. El artículo 10 del Código Tributario al referirse a la **“Vigencia de la Ley”** declara que Leyes, Reglamentos y circulares de carácter general, en esta materia **“regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente de su publicación en el Registro Oficial, salvo que se establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación”**, con ello se confirma la imposibilidad de que el legislador pueda dar vida jurídica a hechos, que producidos con anterioridad, han sido considerados en la nueva ley impositiva, como objeto de carga para el contribuyente, o que en una ley tributaria cualquiera se introduzca un norma que regule con efecto retroactivo una determinada situación; y además, se garantiza como fundamento del sistema la certeza y seguridad jurídica, elementos que configuran el Principio de Legalidad, principio que impone un orden racional a fin de que las disposiciones en materia tributaria, sean claras, concretas y anteriores a la verificación de los supuestos o fenómenos escogidos por el legislador para dar vida a la obligación; excluyendo la arbitrariedad, el abuso del poder estatal, y constituyéndose en garantía de equidad e inviolabilidad del patrimonio de los ciudadanos.

### 5.1. Teorías de la Retroactividad Legal

Sobre el tema han surgido múltiples teorías, en este trabajo destacaremos las más comunes:

**La de los derechos Adquiridos:** El derecho adquirido se materializa cuando el acto realizado genera la existencia material y concreta de algo, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, por lo cual una vez producido, queda firme y no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario.

**Las expectativas de derecho,** que se consideran como situaciones hipotéticas, una esperanza o una pretensión respecto a la realización futura de un hecho jurídico concreto, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado.

En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio de sujeto, consecuentemente el mandamiento normativo se ha efectuado; en el segundo, el derecho esta en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del patrimonio de las personas.

La retroactividad de la ley afecta los derechos adquiridos al obrar sobre el pasado lesionando tales derechos bajo el amparo de leyes anteriores, consecuentemente podemos establecer que una Ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos, y contrariando el fundamento del derecho que ha nacido bajo el imperio de la Ley antigua, y que como tal debe subsistir con los características y consecuencias que la misma Ley le atribuye.

Doctrinariamente se admite la retroactividad de una disposición legal, aunque no constituya precisamente una excepción al principio general respecto a que las leyes no pueden imponerse retroactivamente alterando situaciones consolidadas, sino como mecanismos destinados a definir determinadas situaciones, enmendar, corregir, subsanar o suplir aspectos que, omitidos en las disposiciones anteriores, inciden en la constitución, verificación o consolidación del hecho imponible. Casos concretos que en nuestro sistema se reducen a los siguientes:

- a) Cuando se la dictare para corregir una situación de injusticia consignada en la ley precedente, que limita el derecho de propiedad consagrado en la Constitución del Estado. En este caso, la nueva disposición que enmienda el acto legislativo, tendrá efecto desde la fecha en la que empezó a regir la norma que instituía la situación de injusticia;
- b) En las normas interpretativas emanadas del poder legislativo, respecto a una norma precedente contenida en una ley, en este supuesto el efecto normativo de la ley interpretativa, tiene necesariamente valor retroactivo desde el momento que fue promulgada la ley que es materia de la interpretación.
- c) Las disposiciones transitorias, que constituyen reglas necesarias en régimen jurídico variable, como el tributario y que como tal, produce el fenómeno constante de sucesión de diversas leyes que están cambiando la naturaleza de las cargas impositiva, sin que se agoten las consecuencias o efectos de los hechos imponibles regulados en las leyes anteriores. Esos hechos de leyes anteriores en la mayoría de los casos, se materializan y dan lugar al nacimiento y exigibilidad de la obligación al finalizar el ejercicio económico de que se trate, y para el caso, muchas veces dentro del tiempo de la vigencia de la nueva norma, por lo se hace necesario que la nueva ley establezca formulas que posibiliten solución definitiva de los efectos generados por la norma que ha sido sustituida para regular adecuadamente la sucesión temporal entre ellas. Consecuentemente las regulaciones respecto al procedimiento para consolidar los hechos imponibles verificados con anterioridad a la nueva situación fiscal, aparecen como retroactivas; y,
- d) En materia de sanciones, las disposiciones de las leyes tributarias, se fundamentan el principio Constitucional y del derecho penal común favor del reo, esto es, si la ley del tiempo en el que se cometió la infracción de naturaleza tributaria y las posteriores son distintas se aplica la disposición más favorable al contribuyente, o en los casos en los que la ley posterior establezca sanciones más benignas, términos de prescripción menores o haya suprimido el he-

cho punible, tendrá efecto retroactivo, y se aplicará aún cuando se hubiere sentencia condenatoria “no ejecutada ni cumplida en su totalidad”<sup>12</sup>

## 6. INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA

El artículo 12 del Código Tributario afirma que las normas impositivas deben ser interpretadas con arreglo a los métodos admitidos en derecho teniendo en cuenta sus fines y su significación económica; en consecuencia, en esta materia son aplicables las reglas generales establecidas para la interpretación de las normas jurídicas, con especial énfasis respecto al fin que persiguen las normas y al contenido o naturaleza económica del hecho generador de la obligación tributaria.

Interpretar, según el Diccionario de la real Academia de la lengua es “Explicar o aclarar el sentido de una cosa, y principalmente el de textos faltos de claridad”.<sup>13</sup> Jurídicamente, se considera como el medio para establecer el verdadero sentido y alcance de una disposición legal, en razón de que los textos normativos no siempre resultan precisos, comprensibles ni presentan soluciones adecuadas a todas las necesidades y conflictos humanos; debido a que ellos se producen condicionadas por circunstancias de orden lingüístico, histórico, cultural, y aún psicológicas, que inciden en la voluntad del legislador, al momento de configurar la situación jurídica que va a regular una relación determinada. En ese sentido podemos afirmar que el derecho no es absoluto, exacto, ni inmutable y su creación esta condicionada a la realidad social que puede variar en el tiempo; y, a un lenguaje de uso ordinario, que en ocasiones adolece de ambigüedad o de una serie de limitaciones, en cuanto a su contenido semántico o conceptual. Por ello es que al momento de aplicarlo presenta problemas que requieren de la tarea de interpretarlo, con el fin de establecer con precisión los conceptos del texto, llenar los vacíos

12. Artículo 337 del Código Tributario, Art. 2 Código Penal y 158 Código de Procedimiento Penal.

13. Diccionario de la real Academia Tomo 2, Pág. 782. ED. 1984.

en la que incurra, o solventar situaciones no previstas por el legislador, recurriendo a la intención o espíritu de la norma creada.

Históricamente la interpretación de la Ley Tributaria ha generado múltiples controversias entre los tratadistas, respecto a la forma de entender y aplicar el sistema tributario, que es de especial naturaleza por el fin que a través de sus normas persigue, puesto que al constituir un conjunto de obligaciones que se imponen a los particulares en beneficio del Estado, está generando una serie de efectos sociales, económicos, políticos, que dificultan el proceso interpretativo, cuyo análisis requiere el determinar cual de esos elementos importan o tienen primacía al momento de aplicar la norma en una situación concreta.

Se han señalado variedad de métodos y sistemas, que están relacionados con el criterio que ha primado en cada una de las corrientes doctrinarias. Unas vinculadas con la defensa de los intereses fiscales, frente a los derechos de los contribuyentes, que han dado origen a los principios: “*in dubio pro fisco*” e “*in dubio contra fisco*”, basadas en la interpretación estricta o literal de las normas tributarias; otras que plantean: a) la identificación de la ley con la voluntad del legislador; b) con el fin que persigue los tributos; c) con su significación económica; y, d) Aquellas que propugnan el reconocimiento de la libertad del juzgador o administrador para formar su decisión respecto a una norma determinada. Desarrollaremos en síntesis algunos de estos planteamientos que han prevalecido, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, y que tienen aplicación universal.

Con el objeto de precisar esta materia con relación a las normas legales que se refieren a éste tema en el ordenamiento tributario ecuatoriano, y de manera particular con el precepto del artículo 12 del Código Tributario antes invocado, al inicio de este acápite, señalamos tres criterios, aceptados por los tratadistas, y pueden servir de guía para la labor de interpretación legal: 1.- Los métodos admitidos en derecho.- 2. Los fines de la Ley y; 3. - El carácter económico de las relaciones tributarias.

## 6.1. Los métodos admitidos en derecho

Se refiere a un principio general respecto a que, las leyes tributarias son parte de un ordenamiento jurídico y por lo tanto deben interpretarse como todas las demás normas. Para el efecto el Código Civil, en su artículo 18, establece las reglas generales de interpretación de la Ley, a las que debe subordinarse el interprete para determinar el verdadero contenido y encontrar una explicación racional que lleve a una correcta aplicación de la justicia en el sentido de dar a cada quién lo que le corresponde. Bajo ese ámbito, se han planteado los siguientes criterios doctrinarios:

### 6.1.1. Interpretación estricta, literal o exegetica

Se sustenta en el razonamiento respecto a que el Poder Legislativo, encarna los valores fundamentales de la sociedad a la cual representa y que el derecho al surgir de esa función es el intérprete del ideal de justicia, por lo cual las normas que de él emanan son taxativas, tienen un alcance y un sentido expreso que no pueden ni deben ser alteradas y su aplicación exige total conformidad con el sentido gramatical del texto jurídico; en consecuencia, el Juzgador solo tiene facultad para reconocer la norma e imponerla, esto es declararla, según el contenido o alcance de las palabras que la conforman, pues, si la justicia está implícita en el texto legal, es la voluntad de la ley la que se cumple con toda exactitud pese a cualquier otra consideración humana. El planteamiento expuesto pretendió ser excluyente y exclusivo respecto a la existencia de otros modos de interpretación; sin embargo, este criterio aparecía ineficaz frente a los problemas reales que se producen cuando la ley presenta pasajes oscuros o genera dudas en cuanto a su aplicación. La solución planteada por la doctrina llevó a crear la teoría respecto a que las leyes deberían solo ser susceptibles de una interpretación que partiendo de lo literal, reduzca el contenido de las relaciones a defender los intereses fiscales o al planteamiento opuesto, de favorecer los intereses de los sujetos pasivos. Como una derivación de esta concepción, surgen dos formas de interpretación:

### a) *La Interpretación restrictiva*

Atribuye a la ley un alcance limitado no solo a lo que expresa o refiere la disposición, sino vinculándola a criterios de privilegios entre los sujetos de la relación Tributaria. Desde los orígenes del Estado se concibió al tributo como medio de procurar que este subsista y cumpla sus fines, de ello surge el concepto del predominio del interés público sobre el particular. Tal interés está tutelado por las normas que regulan la potestad de imposición y el sometimiento de los ciudadanos a esa potestad, justificando así la interpretación a favor del fisco (*In dubio pro Fiscum*), máxima derivada del derecho Penal "*in dubio pro reo*"; en tanto que, por oposición se plantea la tesis que las leyes tributarias deben ser aplicadas de una manera tal, que reduzca las obligaciones de los sujetos pasivos a los límites mínimos en ella señalados y en caso de duda, deberían entenderse en sentido más favorable al contribuyente (*IN DUBIO CONTRA FISCUM*). Varios autores señalan que este sistema surge como una reacción en contra del carácter odioso de la ley tributaria o de la concepción peyorativa del impuesto, que se consideraban como símbolos de servilismo y opresión y tiene el propósito de evitar la rigidez fiscal, defender las garantías individuales rechazando las formas de interpretación restrictiva, cuya validez sólo puede admitirse como regla de procedimiento para la determinación de impuesto.

Estas teorías rígidas que limitan o condicionan el contenido y la aplicación de una norma, han perdido vigencia, pues el derecho moderno concibe la interpretación, como parte de un sistema cuya comprensión y alcance no puede estar constreñida a un solo medio o factor, ya que la búsqueda de la "razón de la ley" constituye un proceso que partiendo de su significado gramatical, debe dirigirse a determinar su esencia y las motivaciones económicas, políticas y sociales que han inducido al legislador a elaborar la regulación materia de análisis.

### b) *Interpretación extensiva*

La ineficacia del método gramatical y restrictivo, generó la necesidad de establecer nuevas formas de interpretación de las normas

jurídicas, pues el derecho no puede ser concebido como una ciencia exacta, rigurosa o inmutable, por cuanto surge de la realidad social cambiante, y es esa realidad la que debe primar en la intención de quien aplica la ley. Las doctrinas extensivas fundamentan sus tesis en el criterio que la labor del intérprete, no puede ser reducida a un limitado ejercicio gramatical en razón de que su finalidad se orienta a encontrar el verdadero sentido de la justicia y a desentrañar el alcance y contenido de la norma por sobre la acepción de los términos que la conforman. Al respecto se han producido varias tesis, que aunque varían en cuanto a su planteamiento y método todas coinciden en que sobre la letra de la ley está el espíritu, motivaciones de carácter técnico o económico, en sus nexos con otras disposiciones de la misma ley o con las del sistema jurídico vigente; esto es en la búsqueda de la “razón” de la disposición (*ratio legis*), principios enunciados, que sustentan los siguientes criterios de interpretación:

## 6.2. La voluntad del legislador

Sostienen que la labor del intérprete debe orientarse a indagar la voluntad e intención subjetiva o psicológica de quien fue el autor de la norma, pretendiendo que la ley deriva de la voluntad de quien la creó. Criterio que carece de sustento lógico, pues el designio de una ley no tiene relación alguna con el legislador que como persona cumple una función definida por el Estado, para hacer posible el nacimiento y desarrollo del derecho, el mismo que una vez creado o reformado, tiene existencia autónoma, sin que se mantenga vínculo alguno con quienes en su momento generaron su existencia, lo contrario sería pretender que las disposiciones jurídicas están definitivamente vinculadas con determinadas personas.

## 6.3. Los fines de la Ley

Se refieren al **análisis del espíritu legal** que considera que la labor interpretativa, debe partir del texto legal, para determinar la verdadera naturaleza de las situaciones que esta regulando, los propósitos y objetivos que a través de ella se intentan satisfacer y los efectos que de su aplicación se derivan, procurando individualizar la razón

propia de una disposición; esto es, el sentido o espíritu que inspiró su nacimiento. Ello importa una tarea compleja que en una primera fase, debe partir del contenido del texto legal (**análisis gramatical**) es decir, del sentido de los términos que ha utilizado el legislador para crear la norma, relacionándolo: 1.- con el contexto jurídico del cual forma parte y el ámbito al que está destinada a regular (**sentido lógico**) 2. - Con las circunstancias históricas y culturales en las que se produjo la disposición y las existentes al tiempo de la interpretación, pues el texto de la ley no es más que la institucionalización de valores y necesidades sociales que son cambiantes, de allí la concepción del carácter evolutivo del derecho que tienen que ponerse a tono con el avance de la organización social (**sentido de la evolución histórica de la ley**)

#### 6.4. Interpretación económica

Esta teoría considera que para la adecuada comprensión de la norma debe tenerse en cuenta que, el objeto de la relación jurídica establecida en las leyes tributarias, es el fenómeno económico, puesto que ellas regulan medios y modos de procurar recursos al Estado como instrumento de política económica de los gobiernos, para el cumplimiento de sus fines específicos, por lo tanto, el interprete debe dirigir su actividad a desentrañar únicamente esa condición de la norma, que está destinada a obtener recursos para el poder público, dando prioridad al contenido económico sobre los conceptos jurídicos.

#### 6.5. Libre interpretación

Método que propugna la absoluta libertad científica del interprete para establecer el significado de una ley, significado que debe contener la aplicación de la justicia como fundamento, para lo cual no es necesario el señalamiento de pautas obligatorias que sometan la voluntad o el criterio del interprete. Según esta teoría la ley no puede ser el único elemento para definir su aplicación, pues debe contar con los juicios de valor en ella contenidos, remitiéndose a los principios generales y a las fuentes del derecho, la investigación personal, de manera que adecue su pensamiento a un conjunto de posibilidades complementarias a los elementos jurídicos, que surgen

de los aspectos sociales, políticos económicos, culturales, etc.; de cuya integración nace una solución adecuada para aplicar la norma, siempre que no este en contradicción con el conjunto del ordenamiento jurídico de un país o se oponga a los principios de la justicia. Las objeciones a este método radican en la ilimitada facultad del interprete, que podría incluso contrariar el fundamento constitucional respecto a lo que la competencia interpretativa radica en el legislador.

Las tesis señaladas, al igual que otros sistemas o métodos interpretativos, no pueden ser individualmente concebidos, como criterios suficientes para la correcta y adecuada valoración de las leyes, pues tienden a limitar la libertad del intérprete, a presentar puntos de vista aislados que dan una visión parcial de la realidad jurídica y además, no concuerdan con el fin de la interpretación que es el de encontrar su verdadero sentido y alcance.

Creemos particularmente que la finalidad de la norma tributaria requiere de un proceso sistemático que integre todo un conjunto de elementos que posibiliten encontrar la razón de la ley, para una aplicación lógica apartada de formalismos que la limiten o la desvíen de su verdadero objetivo, proceso en el que deben considerarse los siguientes elementos:

***El significado gramatical:*** Esto es el lenguaje y los vocablos, mediante los cuales el legislador expresa el derecho relacionándolos con el texto normativo y con otras disposiciones pertenecientes a la misma a ley o a otras leyes.

***Los aspectos culturales e históricos:*** relacionados con la realidad social y cultural que condicionan la normativa jurídica, esto es, modos de pensamiento, circunstancias de la evolución histórica referida a la época en la que norma ha sido dictada y los cambios que se ha producido hasta el momento en que ellas deben ser aplicadas.

***El fin que persigue la ley:*** identificar la razón de la norma en relación con la realidad, la función que cumple en el ordenamiento jurídico,

las relaciones que regula, y los fundamentos, técnicos, económicos, y financieros que han determinado que el legislador opte por determinada solución normativa; y,

**La integración lógica:** que implica un proceso racional que integre todos los elementos, para establecer la relación de la norma y el mundo real, con lo que la interpretación adquiere verdadero sentido.

## 6.6. Los métodos señalados en el código tributario

La finalidad de la norma tributaria, exige un trabajo interpretativo, que sin apartarse de los principios generales del derecho, individualice la razón de la ley y las particulares relaciones que ella esta regulando, puesto que no es dable pretender que exista una interpretación diferente para cada una de las distintas materias que regula el derecho.

El artículo 12, acorde con la doctrina y los enunciados del Modelo de Código Tributario Para América Latina<sup>14</sup>, parte de esta premisa al indicar que “... se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en derecho...” disponiendo que él interprete debe armonizar su labor con el resto del ordenamiento jurídico. Criterio que es común a todos los textos tributarios de América latina, pero en nuestro caso, se añade una condición respecto a la necesidad de tomar en cuenta como parte del análisis el contenido de las formas jurídicas respecto a: “... los fines de las mismas y su significación económica...” refiriéndose con ello al rol de las normas tributarias cuyo propósito y objetivos, aparte de su naturaleza fiscal de procurar recursos al Estado, están definidos en el mismo cuerpo legal, como instrumentos de política económica general, que: “estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino para los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán las exigencias de estabilidad y progresos sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional”<sup>15</sup>

14. Modelo de Código Tributario para América Latina. Programa conjunto OEA-BID.19678.

15. Art. 5 del Código Tributario, Art. 256 de la Constitución Política del estado.

El inciso segundo señala el criterio literal de la interpretación, según el sentido "*jurídico, técnico o usual*", para los casos en los que la ley no los ha definido expresamente, y los términos sean susceptibles de diversas acepciones, será el intérprete el que determine, en cada caso, cual de esos sentidos procede para el asunto analizado.

## 7. LA ANALOGÍA EN MATERIA TRIBUTARIA:

Toda la doctrina está de acuerdo en señalar que la analogía no es propiamente un método de interpretación de la Ley, sino un medio "*de integración del derecho, ante un vacío legal*,"<sup>16</sup> o ausencia de disposición. Consiste en considerar los principios establecidos en otras normas para colmar situaciones que no pueden solventarse con las disposiciones existentes, siempre que guarden armonía o identidad jurídica con el asunto no previsto, se basa en el principio racional de semejanza, que se entiende como la facultad que tiene el juez o intérprete para otorgar igual trato o solución a situaciones similares. El código Tributario ecuatoriano, acepta la analogía "*como procedimiento admisible para colmar los vacíos de ley*" siempre y cuando no contraríen los principios de legalidad, generalidad e igualdad, dejando en claro que "*en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones*"<sup>17</sup>

16. Ramón Valdez Costa. Curso de Derecho Tributario. ED. Depalma B. Aires 1996. Pág. 275.

17. Artículo 13, inciso II, Código Tributario Ecuatoriano, Art. 6 del Modelo de C.T.





## *Capítulo Segundo*

# LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA



## 1. LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El régimen de obligaciones constituye la fuente de la existencia de la sociedad, pues a través de ellas los individuos deben cumplir con las exigencias de la vida colectiva. Desde el punto de vista jurídico abarcan todo la estructura legal, puesto que el Derecho a la postre, no es más que un sistema de obligaciones que se imponen en cada momento y en cada situación a los miembros de un grupo. La noción surge del Derecho Romano “obligatio”, entendido como lazo o nexo “vinculum juris”<sup>1</sup>, que establece la relación entre dos o más personas, como deber o necesidad moral de hacer u omitir algo, en orden al mantenimiento de la convivencia social y el cumplimiento de la ley. De estos antecedentes, podemos concluir que el origen de las obligaciones está en la naturaleza de hombre y en la capacidad de interacción con los demás, pues todo vínculo supone necesariamente la existencia de dos o más personas que actúan como sujetos activos o pasivos de una relación, en la que surge un derecho subjetivo frente a un deber correlativo, o desde el ámbito de sujeto pasivo un deber que nace del correspondiente derecho.

1. Obligatio ets vinculum juris quo necessitate astringimur alicujus rei solvendae; id est, faciendae vel prestandae” (la obligación es un vínculo jurídico que necesariamente constringe a cumplir algo, esto es de hacerlo o de omitirlo) Aforismos Latinos, formula utilizada en las Instituciones de Justiniano.

Guillermo Cabanellas. Repertorio Jurídico. Pág. 97.

La Doctrina jurídica señala que la obligación, atendiendo a su naturaleza, tiene como fuente única la ley, que actúa de forma *inmediata* cuando condiciona la realización de un determinado hecho a la existencia de una norma de la cual ella emana (*ex lege*) y *mediata*, en los casos en los que, surgiendo de voluntad de las personas, requiere, para que surta efectos jurídicos, estar reconocida como tal por la ley (obligaciones contractuales). Estas ideas pueden contrastar con la clásica división de las fuentes de la obligación establecida en el derecho privado, que pretende que ellas emanan de diversas vertientes, independientes entre sí, y que están relacionadas con criterios relativos a los vínculos que motivan o constituyen su antecedente, de lo que ha derivado un patrón común, que se recoge en todos los Códigos Civiles de América, respecto a que las obligaciones nacen de una parte de situaciones producidas por el ejercicio de la libre voluntad de las personas: "Concurso real de voluntades... como en los contratos o convenciones... de un hecho voluntario de la persona que se obliga como en la aceptación de una herencia... de un hecho que ha infringido injuria o daño" y por otra "de la disposición de la Ley" (Art. 1480 Código Civil); sin considerar, que esas denominadas fuentes, están bajo la tutela de la ley que es la que regula la condición generadora de todas las obligaciones.

Sin pretender entrar en el análisis de la teoría de las obligaciones, resulta importante desarrollar sucintamente los conceptos que anteceden, para ubicar adecuadamente a la prestación tributaria dentro del régimen jurídico de las obligaciones, cuyo origen es por esencia una *acción mediata* de la ley, puesto que es el ente público el que por vía legislativa, ha de formular las normas impositivas que establezcan la naturaleza, forma y cuantía de la carga que se impone a los contribuyentes en conformidad a los principios y limitaciones Constitucionales, en razón de que: "Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá establecer modificar o extinguir tributos" Y "La facultad de establecer, modificar o extinguir tributos, es exclusiva del Estado mediante Ley; en consecuencia, no hay tributo sin Ley"<sup>2</sup>

2. Artículo 257, Constitución Política de la República del Ecuador. Reg. Oficia 11 de Agosto de 1998. Art. 3. Código Tributario.

De lo que se desprende que la norma debe contener todos los elementos de la obligación, de tal forma que ella surge solamente cuando se produzcan los presupuestos materiales que determinan su nacimiento; en consecuencia, la carga impositiva solo puede ser establecida por ley y los ciudadanos cumplirán con las prestaciones en los casos, en el tiempo, con los requisitos y condiciones que las normas señalen; por lo que, se excluye en el sistema impositivo la posibilidad de la intervención de la voluntad de las partes como fuente de tributos o de cualquier forma que modifique o altere su naturaleza. Las actividades tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo, están constreñidas por la propia norma para cumplir las funciones específicas que aseguren la materialización de las obligaciones, con arreglo a los procedimientos establecidos.

En concordancia con los criterios expuestos, la obligación Tributaria, esta definida en el régimen Tributarios Ecuatoriano como "... el vínculo jurídico personal existente entre el estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la ley" (Art.14 Código Tributario). De esta definición Legal, se desprende lo siguiente:

1. Que la relación tributaria constituye una *Relación de derecho* y no de poder, pues los vínculos entre el Estado y los contribuyentes; esto es, los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos y activos, surgen de la Ley. La potestad del estado se reduce a las disposiciones de la Ley, al igual que su facultad coactiva.
2. Es de *Naturaleza Personal*, pues exclusivamente surge de diversas relaciones entre dos o más sujetos, Estado u otros entes públicos con capacidad tributaria y los contribuyentes, que no solamente se vinculan con la prestación económica, sino con una serie de actividades que dan forma al sistema tributario; tales como, Obligaciones de entregar informes, documentos, presentar denuncia, declarar, etc. Las mismas que no siempre corresponden exclusivamente al sujeto obligado, pues pueden establecerse a cargo de quienes no ten-

gan la condición de deudores, como los agentes de retención o percepción, o los sujetos exentos que deben realizar su declaración, como medio de demostrar que no son deudores.

Algunos autores discuten respecto a la condición personal de vínculo tributario, argumentado que ciertos tributos están relacionados con bienes; como los impuestos aduaneros, el impuesto al predio urbano o rústico, la contribución especial de mejoras, entre otros; sin embargo, los prepuestos tributarios descritos y que constan en las normas positivas, constituyen fenómenos jurídicos que dan forma a los hechos materiales que identifican la relación tributaria, pero el sujeto de la obligación será siempre la persona que goza del derecho de propiedad sobre ellos, o quien, o por cuenta de quien, realiza la acción de importar la mercadería sujeta la carga impositiva. No es posible entonces en este ámbito jurídico, hablar de la *naturaleza real* de la obligación.

3. Es una *relación obligatoria*, esto significa que si bien el vínculo del que surge la obligación es personal, no interviene, sin embargo, la voluntad de los sujetos. Es el imperio de la ley la que atribuye el hecho imponible a los sujetos pasivos, quienes por ese efecto quedan obligados a la prestación de la carga establecida, puesto que la naturaleza pública de las relaciones jurídicos tributarias, excluye la posibilidad de que ella pueda surgir de antecedentes contractuales.

## 2. NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez establecida por el ente público la normativa que regula las relaciones tributarias, resulta necesario establecer la naturaleza de las prestaciones, su extensión, los sujetos obligados, la actividad administrativa tendiente a hacer efectiva la percepción, en definitiva todo el sistema que materialice y haga viable el precepto, pues la obligación no surge por si misma en virtud de la disposición legal, sino mediante un proceso vital, cuyo nacimiento marca el conjunto de las relaciones jurídicas entre los sujetos activo y pasivo, dando inicio a la actividad tributaria; por lo tanto, la determinación del momento en que se forma la obligación, es trascendental porque a

partir de él, se materializa el vínculo legal y se producen los efectos constantes como presupuestos hipotéticos, en cada ley impositiva, convirtiéndose en el punto de partida del vínculo jurídico del que emana el conjunto de fenómenos que hacen factible la relación tributaria y sus efectos *vinculados con la exigibilidad, la prestación que corresponda a cada tributo, la extinción de los créditos, la prescripción, la caducidad de la facultad determinadora, las sanciones por incumplimiento, las prerrogativas de la administración frente a los contribuyentes.*

El código Tributario señala en el artículo 17 que **“La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”**; del texto transcrito, se desprende que toda Ley Tributaria debe definir previamente (ex-lege) los elementos que forman y estructuran cada una de las obligaciones tributarias, por lo que el nacimiento de la carga impositiva estará siempre subordinada a la verificación de lo que el propio código denomina el **“hecho generador”** o hecho imponible, supuesto, objetivo y concreto que describe en cada norma tributaria, la pretensión impositiva del Estado.

La Legislación Ecuatoriana señala, que será la descripción legal la que determinará en cada caso, el tiempo en el se perfecciona la obligación y cuando se produzcan casos en los que no haya disposición expresa respecto a la fecha, se considerará como tal **“el plazo fijado para la presentación de la declaración”**, de todos aquellos tributos que requieran de la determinación por parte del sujeto pasivo, en tanto que, cuando la carga tributaria surja de la intervención de la administración tributaria (determinación del sujeto activo), desde el día siguiente al de la notificación con el acto de liquidación correspondiente.

### 3. EL HECHO GENERADOR

Aunque con ciertas variaciones de forma en cuanto a la denominación, toda la doctrina tributaria encuentra en este elemento, el punto de partida de la obligación tributaria. La terminología utilizada por

Dino Jarach<sup>3</sup> "*presupuesto de hecho*" o "*hecho imponible*", ha sido asumida por la mayoría de legislaciones de Europa y América<sup>4</sup>. Sobre ello el autor explica que: "El estudio de la relación jurídica tributaria, sin embargo, se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal; sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material". En nuestro país el Código Tributario, siguiendo los lineamientos señalados en el Modelo de Código Tributario para América Latina, determina que: "*se entiende por hecho generador el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo*".

De lo expuesto podemos concluir:

1. Que el presupuesto de hecho, como hipótesis legal, es el fundamento constitutivo de la obligación, cuya realización esta unida a su nacimiento; los dos fenómenos no pueden concebirse aisladamente;
2. A través de él, se describen hechos o situaciones que generan potenciales obligaciones a los ciudadanos, permitiendo la diferenciación de las diversas categorías tributarias acorde a los criterios adoptados por el legislador en cada una de las normas que se incorporan al régimen tributario; criterios que, como se ha manifestado en los capítulos anteriores, están determinados por políticas fiscales orientadas a satisfacer las necesidades públicas, a procurar la distribución de la riqueza nacional. Tales categorías se engloban en tres grandes rubros. Impuestos (renta, circulación de capitales, IVA, ICE, etc.) Tasas y Contribuciones Especiales;
3. Señala el Objeto de la relación jurídica, esto es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo cuya pretensión corresponde a la administración tributaria, como sujeto activo;

3. Jarach, Dino "El Hecho Imponible" ED. Abeledo Perrot. Buenos Aires 1996. Pág. 68.

4. Valdez Costa, Ramón.-Obra. Citada. Pág. 304.

4. Permite establecer la causa de las obligaciones tributarias, esto es el motivo o móvil que da origen a la prestación tributaria y que conforma el presupuesto de hecho.

La doctrina ha debatido largamente sobre este tema, muchos autores niegan la existencia de la causa como elemento de las obligaciones de naturaleza tributaria, considerando que el nacimiento de la deuda impositiva es jurídicamente independiente de las prestaciones coactivas creada por la ley, y que introducir un elemento a la obligación civil sería generar serios conflictos a las obligaciones que nacen de la Ley<sup>5</sup>. Siguiendo los razonamientos de Jarach y Bielza diremos que **"La causa del tributo es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar el verificarse de un determinado presupuesto de hecho del que derive la obligación tributaria... La causa nos parece el elemento característico del presupuesto de hecho de la obligación tributaria"**. O como sostiene Bielza que la causa es la **"raíz constitucional"** puesto que la validez de la ley tributaria depende del sometimiento a la Constitución. Bajo estos criterios, se señala que la causa es el presupuesto fundamental para la existencia del hecho generador de la Obligación;<sup>6</sup> y,

5. Define la capacidad económica del contribuyente, pues incorpora al presupuesto una gradación de la carga según la capacidad contributiva y el contenido del tributo.

### 3.1. Elementos del hecho generador

El análisis doctrinario nos lleva a establecer la estructura y contenido de este presupuesto legal que da origen a la obligación tributaria y que al estar contenido en una norma, debe integrar todos los elementos relevantes que definan y valoren una realidad social deter-

5. Héctor Villegas, curso de finanzas y Derecho tributario. ED. De Palma, Giuliani Fonruge. Obra Citada. Gianini A.D El Concepto Fundamental del derecho Tributario.

6. Dino Jarach, obra citada. Pág. 99,100.- Bielza Rafael, Derecho Fiscal. ED. De Palma. Buenos Aires 1951. Pág. 183. Sobre el tema ver: Fernando Sainz de Bujanda. "Análisis jurídico del hecho Imponible" ED. Garamond. S.C.A Buenos Aires 1968.

minada, un comportamiento individual, que ha de ser materia de imposición, para que produzca efectos jurídicos. Entre los elementos anotaremos los siguientes:

a. **Objetivo:** llamado también material, esto es, la descripción de la circunstancia concreta que define el gravamen, o “configura el tributo” como señala el Código Tributario. Hecho, que en la realidad jurídica ecuatoriana, se refiere a situaciones objetivas que ubican o relacionan al destinatario de la carga impositiva, cuya hipotética producción en una persona natural o jurídica, implica el nacimiento de la obligación. Situaciones que tienen relación con la posesión de bienes, obtención y utilización de la riqueza (ingresos por trabajo o capital, inversión, gastos) que están vinculadas todas, con acciones humanas; tales como percibir, dar, adquirir, transferir, etc., así por ejemplo, en la Impuesto a la renta, el elemento material es la “**renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras**”, sean estas producto de ingresos de fuente ecuatoriana o del exterior, a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambos orígenes. (Ley de Régimen Tributario Interno, artículos 1 y 2). En el Impuesto al Valor Agregado “**La transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas las etapas de su comercialización, y, al valor de los servicios prestados**” (Ibídem, artículo 51)

Sin embargo, el elemento material, no se concreta en la definición de cada hecho imponible, sino que requiere complementarse, con otros elementos formales que deben determinar condiciones de tiempo y lugar de la carga impositiva. Algunos autores consideran a los descritos, como circunstancias independientes de la descripción formal, pero a nuestro entender, ellos constituyen condiciones que integran el elemento material y que se refieren a la determinación de la cuantía o base de cálculo y las condiciones de tiempo y lugar en las que se produce el hecho generador. Aspectos que requieren un sucinto análisis:

b. **La base imponible y la cuantía.-** Tienen fundamental importancia en la conformación y aplicación del tributo, puesto que verifi-

cado el hecho, se produce como consecuencia la obligación de pagar una cantidad o importe. El señalamiento de la cuantía es el instrumento del que se sirve la ley, para establecer la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo y el límite hasta el que puede extenderse la prestación obligatoria. La **base imponible**, conocida también como monto imponible, está constituida por una expresión cuantificada en cifras o magnitud económica, sobre las que se aplicarán las tarifas señaladas en la ley para hacer posible la gradación y materialización o existencial real del tributo. El señalamiento de esta base, es igualmente, una condición esencial para la configuración de la carga tributaria, materializada en una operación aritmética que requiere de una serie de análisis para resolver situaciones que están definidas en la Ley respecto a: rebajas, deducciones, retenciones; o relacionadas con la valoración de los bienes, cuantificación de ingresos, egresos o gastos, incrementos o pérdidas del patrimonio, etc. (Aspectos que serán profundizados en el capítulo correspondiente a la Determinación Tributaria).

En tanto que la **Cuantía** corresponde a la magnitud económica que establece el monto real de la imposición como resultado del cálculo que parte de la base imponible, a la cual se aplica en un porcentaje o fracción numérica establecida para cada una de las diversas manifestaciones de los hechos determinados en cada norma como presupuesto del tributo, es decir que, a cada hecho imponible debe corresponder una tarifa o porcentaje; en efecto, todas las leyes tributarias ecuatorianas describen los hechos o circunstancias que configuran el tributo y junto a ello, la base imponible determinada según esa descripción normativa y la tarifa o porcentaje que servirá para establecer su liquidación para señalar la cuantía de La prestación. La liquidación puede ser realizada por el propio sujeto pasivo y luego comprobada por acreedor en unos casos y en otros por la intervención de la administración respectiva.

La cuantía, por lo tanto puede consistir en el señalamiento por parte de la ley, de una **suma fija** de dinero que debe pagar el contribuyente al verificarse el hecho generador, llamada también **tarifa o tasa fija**. Pocos tributos, mantienen esta característica impositiva del ré-

gimen tributario arcaico, que se fundamentaba en la igualdad de las personas frente al estado. Así por ejemplo, el impuesto de un peso anual que gravaba a los indígenas desde el nacimiento de la república y que fuera eliminado en 1859<sup>7</sup>. Actualmente se utiliza en la Administración Municipal, para ciertas tasas por servicios administrativos, tales como: derechos de solicitud o papel municipal. Es la más común aplicable a la mayoría de tributos. El **importe variable**, que tiene su origen y fundamento en el principio de proporcionalidad o de justicia tributaria, constituye un instrumento para medir la capacidad económica de los contribuyentes, al señalar un criterio unitario o medida, denominado **ALÍCUOTA**, referente a una cantidad determinada de dinero o valor de los bienes gravados, y expresada en porcentajes (12 %, sobre el monto de la adquisición de bienes de naturaleza corporal o prestación de servicios, Impuesto al Valor Agregado; 1% al movimiento de capitales a través del sistema financiero (derogado), 20% sobre la utilidad líquida de las sociedades, los ingresos del impuesto a la renta de las personas naturales, o el valor del bien inmueble en el Impuesto al predio urbano municipal, Impuestos al Registro, Alcabalas, etc.). Este importe, se distingue según la disposición del cálculo, si el porcentaje se aplica siempre y en la misma medida cualquiera que sea el monto de la base imponible, será una **tarifa proporcional** (IVA, 10%) y será **Progresiva** en los casos en los que varía de acuerdo a la dimensión de la base imponible (Impuesto a la Renta personas naturales, Impuesto al Predio Urbano).

La progresividad puede ser **continua**, según el legislador haya establecido bases tributarias del tal modo que superada esa base, se ingresa a una nueva tarifa creciente, o **escalonada**, cuando los límites establecidos para cada base, tienen un monto fijo de pago además de un porcentaje creciente. (Tabla del Impuesto a la Renta para personas naturales).

7. René Benalcázar: Análisis del Desarrollo Económico del Ecuador. Pág. 456. ED. Banco Central del Ecuador. 1989.

#### 4. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Hemos señalado que las relaciones tributarias se asemejan a un ciclo vital, cuya etapa más importante, desde el punto de vista del ente acreedor, es la de la extinción o el fin del vínculo jurídico, pues a través de ella, se produce el cumplimiento de la prestación impositiva por parte de los contribuyentes. Al Ente Acreedor le interesa, por tanto, que por cualquier modo, se hagan efectivas las obligaciones establecidas en la Ley.

Al ser la obligación tributaria un nexo o vínculo de naturaleza jurídica, tiene como finalidad su cumplimiento, que puede llevarse a efecto de diferentes modos: **Voluntaria o normalmente**, cuando el sujeto pasivo de manera libre y espontánea, cumple con la prestación establecida y **Anormal**, que se produce siempre que el deudor se niega u opone a acatar el contenido de la obligación, lo que implica el uso de métodos por parte del acreedor, y para forzar su cumplimiento, generalmente vía apremio.-

El pago constituye el medio más común respecto al cumplimiento de la obligación tributaria, sin embargo, existen otros modos que están consagrados en la ley Civil para la extinción de las obligaciones en general y que son aplicables al ámbito tributario. Esos modos conforme señala el artículo 36 del Código Tributario son: **la compensación, la confusión, la remisión y la prescripción**, a ellos se agregan en el ámbito aduanero: **la aceptación del abandono expreso, la pérdida o destrucción total de los bienes sujetos a imposición y el decomiso administrativo**, de las mercaderías.

##### 4.1. El Pago

Se ha definido en el código civil como “La prestación de lo que se debe”<sup>8</sup> se reduce en la acepción común y a la actividad contribuyente dirigida a hacer efectivo el monto del tributo, que ha surgido por

8. Artículo 1611 Código Civil. Corporación de Estudios y Publicaciones.1999.

mandato de la ley al configurarse el hecho generador. Con esa actividad se produce el efecto liberatorio del vínculo jurídico con el sujeto activo. Para las situaciones normales, el pago se efectúa de forma diversa y en fases distintas de acuerdo a la naturaleza de cada una de las cargas impositivas, así:

1. Para el **Impuesto a la Renta**: la ley establece varias modalidades:

a) **Por determinación del contribuyente**, los anticipos que corresponden al 50% del impuesto determinado en el período anterior; menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicada en el mismo período. Estos pagos se cumplirán mediante declaración en las entidades financieras autorizadas.

b) **Por "Retenciones en la Fuente"** de los ingresos por: trabajo con relación de dependencia, rendimiento financieros, pagos o créditos en cuenta de otros ingresos relacionados con la compra de mercadería, bienes muebles, servicios, etc. El impuesto retenido constituye crédito tributario para el contribuyente, quien podrá compensar del total del impuesto causado en su declaración anual<sup>9</sup>.

2. El **Impuesto al Valor Agregado IVA**, y a los **Consumos Especiales** al momento que se realiza el acto de transferencia de los bienes gravados conforme a la ley<sup>10</sup>.

3. Los **Impuestos municipales** al predio Urbano, Patentes y a los **Activos Totales** al iniciar el año económico en la respectiva tesorería Municipal.-

4. En los **Impuestos al Registro**, **Compraventa**, **plusvalía**; el pago se produce en las oficinas de notariales o de registro sobre la base del contenido y cuantía del acto o contrato.

9. Art. 43,44,45 y 46 de la ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas. Ley para la reforma de las Finanzas Públicas. Reg. Of. 181 30 de Abril de 1999.

10. Art. 59, 66, 68, 71, 79 y 81. *Ibidem*.

5. En los Tributos al comercio exterior, una vez cumplidas las operaciones aduaneras para la nacionalización de las mercaderías importadas, o para la salida de aquellas que son materia de exportación.

Siguiendo el sistema del derecho común respecto a la extinción de las obligaciones, el Código Tributario, ha regulado lo relativo a las personas que constituyen los entes activos y pasivos de la prestación y a todas las modalidades de tiempo, forma, y lugar con las que el pago debe producirse, los que constituyen formalidades esenciales cuya inobservancia hace ineficaz la prestación afectando a los fines liberatorios de la obligación. Sucintamente haremos relación a cada una de esas formalidades.

#### 4.1.1. *Respecto a los sujetos del pago:*

Por principio general, en el contexto de la obligación, el pago debe cumplirlo el deudor, que en materia tributaria es el contribuyente o responsable de esa relación que esta obligado por ley a la prestación, sea como persona natural o jurídica, puesto que por mandato expreso del artículo 25 del Código Tributario todo crédito fiscal es solidario entre el contribuyente y aquellos que se encuentran vinculados con la misma situación jurídica en sus diversas manifestaciones de responsabilidad, como representantes, adquirentes, sucesores, o agentes de retención o percepción, aunque estos dos últimos limitan su solidaridad por los valores retenidos o recaudados.

Se ha admitido en nuestra legislación como válido, el pago efectuado por un tercero, el cual quedará vinculado en cuanto al ejercicio de sus derechos y en particular al de repetición con el contribuyente o deudor tributario; es decir que cualquier persona puede efectuar el pago de una deuda tributaria, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, sea con conocimiento o aceptación, o no, del obligado al pago. En ningún caso el tercero que pague la deuda puede ante la administración reclamar los derechos que correspondan al contribuyente o responsable. El sujeto activo es ajeno a cualquier acuerdo entre particulares, dichos pactos sólo tienen validez en la esfera pri-

vada; pero la administración para obtener el pago podrá incluso exigir, vía apremio al tercero, en los casos en los que este, no se ha producido voluntariamente. (Art. 38 C. T)

En cuanto al los órganos creados para recaudar las prestaciones; las Leyes tributarias autorizan al Director del Servicio de Rentas Internas, para que mediante la suscripción de convenios, delegue al sistema financiero nacional la recepción de declaraciones y la recaudación de impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias, derechos arancelarios, tasas aduaneras y en general de todos los ingresos y contribuciones que correspondan al fisco y a las entidades del sector público<sup>11</sup>. Por consiguiente en nuestro sistema, el pago, salvo ciertas excepciones, habrá de realizarse en las ventanillas de las entidades financieras debidamente autorizadas, cuya gestión delegada por la Administración Tributaria, se limita únicamente al servicio de admisión de declaraciones y recaudación de tributos.

#### 4.1.2. *Respecto al tiempo y modo de pago*

La técnica jurídica, aplicando el principio de las obligaciones del derecho privado, pretende que ellas solo pueden ser exigibles desde el momento en el que se ha configurado el hecho generador, esto es, cuando se han materializado los presupuestos de hecho y de derecho señalados en la ley, lo que presupone que la carga queda líquida, pura y de plazo vencido a favor del sujeto activo; sin embargo, la legislación positiva tributaria adopta un criterio contrario; pues, en todos los casos, establece que el pago debe producirse en el término señalado por la ley o el Reglamento, sin considerar el momento mismo en el que se perfecciona el hecho generador y solamente a falta de señalamiento, este se cumplirá **"en la fecha en la que hubiere nacido la obligación"**. Ello en la practica, se justifica por la conveniencia administrativa de unificar los períodos de pago para el recaudo oportuno, en los casos de las declaraciones que se efectúan con posterioridad al término del ejercicio económico; o en otros, para

11. Art. 111 Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 15 Ley Orgánica de Aduanas. "Reglamento de Aplicación para la suscripción de Convenios especiales con Instituciones Financieras" Decreto 3353. Registro oficial No. 855 4 de Enero 1996.

obtener recursos con antelación al nacimiento de la obligación. Así se explican los **anticipos**, las **retenciones en la fuente**; que son medios de pago parcial, pero que formalmente no reúnen las características del pago y por tanto no pueden generar sus efectos liberatorios, sino hasta después de realizada la liquidación que corresponda. En consecuencia el Plazo para el Pago, abarca el período de tiempo que transcurre entre la fecha fijada para el nacimiento de la prestación y de la establecida como límite, en la Ley o reglamento, para que el contribuyente u obligado pueda satisfacerla. A partir del vencimiento del plazo autorizado para el pago, se configura la mora y por ende la exigibilidad de la obligación, con los intereses y multas.

La Ley de Régimen Tributario, señala que los pagos del **Impuesto a la Renta** se efectuarán junto con la declaración, en los siguientes plazos:

- a) Para las sociedades, personas naturales y sucesiones indivisas se inicia el 1 de febrero de cada año y fenece en el mes de Abril, en las fechas que señaladas en el reglamento, corresponden al noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes, para las personas jurídicas y de la cédula de identidad para las personas naturales.
- b) Los anticipos de impuesto a la renta que corresponda a las personas naturales o jurídicas obligadas a llevar contabilidad, se determinarán y pagarán, en dos cuotas, en los meses de Julio y Septiembre.
- c) Las retenciones en el Fuente, serán declaradas y pagadas por el agente de retención mensualmente, hasta el 29 de mes siguiente al de efectuada la retención, en las fechas que correspondan al noveno dígito del RUC o cédula en su caso.

En lo que respecta los Impuestos al **Valor Agregado IVA** y **Consumos Especiales ICE**, será declarados y pagados mensualmente por los sujetos pasivos, en los mismos plazos y fechas establecidos para los agentes de retención del Impuesto a la Renta<sup>12</sup>.

12. Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 81, 82, 83, 97, 99, 151 y 190.

El artículo 42 del Código Tributario, enumera los medios a través de los cuales, se realiza la prestación tributaria estableciendo que se hará en efectivo en moneda nacional de curso legal, en cheques certificados, débitos bancarios, libranzas o giros a la orden del Servicio de Rentas Internas. Mediante notas de crédito emitidas por el sujeto activo, respecto a los tributos que sean administrados por el emisor, y por la dación en pago de bonos, certificados de Abonos Tributarios u otros certificados emitidos por el estado a favor del contribuyente.

A nuestro parecer, por efectos didácticos, consideramos conveniente tratar dentro de este capítulo, algunos procedimientos tributarios respecto al pago, que si bien en la Ley son estudiados independiente, están contenidos dentro de la relación relativa a la extinción de la obligación y sus efectos. Nos referimos a: **Las facilidades de Pago, el pago por consignación y el pago indebido.**

#### 4.1.3. *Facilidades de pago*

Como toda obligación, la tributaria puede ser susceptible de diferimiento o aplazamiento tanto en período voluntario como ejecutivo, y se lo aplica como un procedimiento regulado por la administración tributaria, para diferir, mediante el pago de cuotas, el monto líquido de la prestación, en aquellos casos en las que las condiciones de liquidez económica de los contribuyentes le impida realizarlo o que al hacerlo cause grave quebranto a su actividad económica, o al mantenimiento de su capacidad productiva. Las deudas aplazables, se limitan a aquellas de las cuales el peticionario es deudor directo, por ello no puede solicitarse facilidades, respecto a tributos percibidos y retenidos ni por obligaciones tributarias aduaneras.

El diferimiento del pago, procede en los casos en la que la obligación este líquida y de plazo vencido, sea por un acto de determinación firme, o por habersele notificado al contribuyente, con un título de crédito o con el auto de pago en el procedimiento de ejecución coactiva. Para el efecto, presentara a la autoridad competente de la Administración acreedora, una solicitud de aplazamiento debidamente motivada, con las razones fundadas que le impidan realizar el

pago al contado, la oferta de un pago inmediato no menor al 20% del monto de la obligación tributaria y el saldo en dividendos periódicos hasta de seis meses. El pago de la diferencia puede extenderse a dos años, siempre que se ofrezca garantía suficiente y se presente un programa de amortización gradual, mensual, trimestral o semestral, en el que se incluirán los intereses y multas a que hubieren lugar.

La presentación de la solicitud de facilidades de pago, impide o suspende el procedimiento coactivo, hasta que la administración se pronuncie mediante Resolución expresa respecto a lo solicitado. La negativa a la concesión de facilidades de pago, o el silencio administrativo, puede ser impugnada ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.<sup>13</sup>

#### 4.1.4. *El pago por consignación*

Constituye un procedimiento de pago judicial, para aquellos casos en los que el sujeto activo, o sus agentes se negaren a recibir el pago de todo o parte de una obligación tributaria. Tiene como finalidad extinguir la carga tributaria y evitar la ejecución o suspender el procedimiento coactivo.

Procede la acción de pago por consignación, previo el depósito del valor adeudado en el Banco nacional de Fomento, en la cuenta especial del Tribunal Fiscal, para que éste órgano de administración de justicia tributaria, previo el trámite establecido en la ley, impute a las obligaciones señaladas por el contribuyente. Sobre el valor de las obligaciones pagadas por consignación, no habrá lugar al cobro de intereses, desde la fecha de presentación de la demanda.<sup>14</sup>

#### 4.1.5. *El pago indebido*

El ordenamiento tributario, procura asegurar que el contenido de la carga impositiva, responda a las disposiciones legales en lo que hace

13. Art. 45, 153 a 157 del Código Tributario.

14. Artículos: 49, 306 a 313. Del Código Tributario.

relación con la cuantía del hecho imponible cuya prestación debe realizarlo el contribuyente. Las diferentes modalidades de pago, (retenciones, anticipos), en el régimen tributario, hacen que con mucha frecuencia, en la liquidación de la obligación se produzcan excedentes cuando los créditos tributarios por diversos conceptos resulten superiores al valor real del gravamen y por lo tanto, constituyen ingresos no debidos al fisco, y como tales deben ser restituidos bajo el principio de legalidad, que establece que el sujeto activo solo puede percibir los importes tributarios que tengan como base una ley y sobre la medida en ella establecida; es decir, son valores sobre los el sujeto activo no tiene derecho y el no devolverlo constituiría un enriquecimiento ilícito, aplicando las disposiciones del derecho común. Por ello es que, resulta en esta materia aplicable el principio del derecho civil, respecto a que quien paga por error y prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado.

El artículo 323 del Código Tributario establece los supuestos que dan lugar a la figura del Pago Indebido y consecuentemente, al derecho del contribuyente para solicitar su devolución: 1.- Cuando se haya realizado por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal, 2.- El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación; 3.- El que resulte excesivo con relación a la justa medida que estaba obligado a satisfacer; y, 4.- Aquel que se hubiera satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la cuantía establecida en la norma.

Estos supuestos deben ser reconocidos por la administración a instancia de quién efectuó el pago o la persona a nombre de quién se lo hizo, siempre que demuestre que el pago en exceso se produjo por un errado acto de determinación, sea del propio contribuyente, o realizado por la Administración Tributaria; o en su defecto, que ha realizado la prestación por cuenta propia o ajena, sobre una obligación tributaria inexistente. La solicitud podrá presentarse dentro de los tres años contados a partir de la fecha en la que se produjo la situación alegada y será resuelta por el Servicio de Rentas Internas, en el plazo de 90 días, contados desde el día siguiente a su presentación. Aceptada la reclamación, se emitirá la nota de crédito o cheque

respectivo, con más los intereses calculados desde la fecha en la que se produjo la prestación indebida. El silencio de la administración, faculta al peticionario, a compensar directamente el valor reclamado más los correspondientes intereses, con otras obligaciones tributarias del mismo contribuyente, previa notificación del particular.

Las resoluciones administrativas que nieguen en todo o en parte, los reclamos de pago indebido serán impugnables ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de los seis meses, posteriores a la fecha de la notificación con la decisión administrativa.

Las compensaciones y las devoluciones efectuadas con base a las declaraciones efectuadas por el sujeto pasivo, no constituyen reconocimiento definitivo de los derechos en su favor; pues están sujetas a la verificación administrativa. Si de esa verificación resultare que el contribuyente no tenía derecho al crédito compensado, debe reintegrar las sumas devueltas o compensadas, con más los intereses y una multa equivalente al 3% mensual sobre el valor del crédito.<sup>15</sup>

#### 4.2. La Compensación

Es en la práctica tributaria uno de los medios frecuentemente utilizados, como instrumento para extinguir las obligaciones. Se sustenta en los principios generales establecidos por el Código Civil, que han sido trasladados a al ámbito del derecho tributario casi textualmente, por ello al igual que en régimen del derecho civil, las características de esta Institución se refieren a: 1.- la categoría de extinción como forma de pago del tributo; y, 2. - Su carácter de obligatoriedad para las partes.

La primera característica surge de la propia definición legal, que entiende a la compensación, como la extinción de dos obligaciones

---

15. Artículos 21, 50, 325, 326, 327, Código Tributario; artículo 46, 97 Ley de Régimen Tributario Interno.

recíprocas que se pagan hasta la cuantía establecida entre personas que son deudoras, la una hacia la otra; consecuentemente el efecto legal de la compensación es extinguir las deudas, entendiéndose como pagadas desde el momento en que los créditos fueron líquidos y exigibles. Desde este punto de vista, la compensación genera un doble pago ficticio, lo que implica que la carga obligatoria de una de las partes (contribuyente) se da en pago por lo que le debe la otra (sujeto activo), extinguiéndola en la cuantía de los créditos correspondientes. Para que esta figura pueda surtir los efectos liberatorios en el ámbito impositivo, se requiere: a) que la ley expresamente lo autorice, b) que de las obligaciones recíprocas, por lo menos una de ellas, sea de naturaleza tributaria; y, c) que ambas obligaciones sean líquidas y determinadas.

En cuanto a la segunda, relacionada con la condición de obligatoriedad para las partes, pues deviene de una circunstancia inevitable, que impide que entre ellas se realice una doble transacción relacionada con cobrar y pagar. Por ello es que los tratadistas determinan que debe producirse «*ipso iure*», cuando se cumplen los presupuestos legales. De acuerdo a esto podemos afirmar que la compensación se produce en virtud de ley, en el momento en que se verifica la existencia de dos deudas que se extinguen recíprocamente por la cantidad correspondiente.

El Código Civil ecuatoriano, no define expresamente la compensación, se limita a señalar el efecto que ella produce indicando que: “Cuando dos personas, son deudoras una de otra, se opera entre ellos la compensación que extingue amabas deudas...” por derecho propio, reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir<sup>16</sup> determinando las siguientes condiciones para su procedencia:

---

16. Art. 1689 Código Civil.

1. Que ambas sean en dinero, cosas fungibles o indeterminadas de igual genero y calidad, lo que posibilita que la cosa debida por una de las partes pueda ser dada en pago de lo que es debido por la otra;
2. Que ambas deudas sean líquidas, actualmente exigibles, esto es de plazo vencido.

Estas condiciones legales, implican la existencia de los requisitos de:

1. *Homogeneidad o fungibilidad.* Que hacen posible la existencia del objeto de la extinción liberatoria, al permitir que la cosa puede ser dada en pago de lo debido, de allí la exigencia respecto a que las deudas recíprocas deben consistir en cantidades de dinero, especie fungible o indeterminada, pero de igual género y calidad.
2. *Liquidez.-* La compensación exige la existencia de las deudas ciertas en la que este debidamente determinado su cuantía, esto es obligaciones líquidas, por lo que no admite discusión o controversia, En síntesis, la liquidez implica el hecho de que los deudores recíprocos conocen qué es lo debido y cuánto es lo debido.
3. *Exigibilidad.-* Para que las deudas puedan compensarse, deben ser exigibles, esto es, que se encuentre en condición tal que a mas de saber con precisión la cuantía, los acreedores recíprocos gozan del derecho para reclamarse mutuamente el pago inmediato. Por lo tanto ninguno pueda invocar excepción o defensa susceptible de impedir la acción del otro.

La ley tributaria ha incorporado la compensación dentro de su normativa sin que haya variado, a nuestro criterio, el sentido jurídico y la aplicabilidad de las normas del Código Civil, en consecuencia, con las derivaciones propias de la materia, procede cuando los sujetos de la relación, activo y pasivo, son recíprocamente deudores y acreedores, uno del otro, respecto a obligaciones que aunque no tengan la misma naturaleza tributaria, deben reunir las condiciones jurídicas que hagan posible el efecto liberatorio de los créditos. De

acuerdo a ello, la compensación, es factible cuando el contribuyente tiene por concepto de obligaciones tributarias créditos activos y pasivos, con la administración. Sin embargo, en materia Tributaria, la compensación procede por acción de los deudores recíprocos; esto es por acto directo del contribuyente al realizar la determinación de sus obligaciones en la declaración correspondiente y en el supuesto que ello no fuere posible, por exceder los créditos a su favor al monto de las obligaciones adeudadas, mediante solicitud expresa dirigida a la Autoridad competente de la respectiva administración; y por gestión del acreedor tributario que de oficio, mediante acto de determinación o Resolución Administrativa. Al respecto, Bielsa afirma que: **«la deuda tributaria es incondicional e inmediatamente exigible por parte de la Administración Financiera, mientras que el crédito del particular necesita del consentimiento del Fisco, y, por lo tanto, no puede obrar ejecutivamente en contra de la Administración»**.<sup>17</sup>

En cuanto al momento en que se produce la compensación, la ley determina que ella producirá efecto jurídico desde la fecha de la presentación de la declaración correspondiente (compensación automática), que es definitiva y vinculante para quien lo presente y esta sujeta a la verificación respecto a la veracidad de la compensación y su cuantía por parte del sujeto activo mediante actos de determinación; y en los supuestos en los que la compensación se produzca por actos emanados de la autoridad tributaria, a partir de la fecha en la que se notifica con el acto de determinación o con Resolución correspondiente. Dejando en claro que, el único supuesto de compensación que puede efectuar el contribuyente se refiere a los saldos acreedores y deudores, resultantes de declaraciones periódicas, anuales o mensuales sucesivas, presentadas por un mismo tributo (así: IVA por IVA, Renta por Renta). Ello no implica, negársele el derecho al sujeto pasivo para que previa autorización administrativa expresa, resultante de una solicitud o petición proceda a la compensación entre el saldo a favor del resultante de la declaración de un tributo

17. Bielsa. Ob. Cit.

Art. 50 y 51.- (Reformado por el Art. 102 del D.L. 04, R.O. 396, 10-III-94).

sobre el que no existe posibilidad de compensación, con deudas que el responsable tenga en otro impuesto.

Finalmente señalaremos que el Código Tributario establece dos formas de compensación; la primera *sobre deudas y créditos de naturaleza tributaria*, en los casos en que los contribuyentes mantiene créditos en un período determinado por concepto de impuestos pagados indebidamente o saldos a su favor producto de retenciones en exceso con relación a la real carga tributaria. Los créditos señalados, se pueden compensar con deudas por tributos de cualquier naturaleza, sea en el ejercicio en el que se produjo el crédito o en los posteriores, siempre que tales tributos sean administrados por el mismo sujeto activo; y la segunda, por *deudas tributarias y créditos no tributarios*, que se produce cuando el contribuyente es deudor por concepto de tributos y acreedor, del mismo sujeto activo, por títulos distintos de los tributarios, que hayan sido reconocidos por acto administrativo firme o por sentencia ejecutoriada dictada por un órgano de la función judicial. Esta forma de extinción opera de oficio, o a petición de parte mediante reclamo administrativo.

### 4.3. La Confusión

Esta institución plantea la posibilidad de la reunión simultánea en una misma persona, de las calidades de acreedor y deudor, por lo que se verifica la confusión de obligaciones una positiva y otra negativa, que hace inexistente la deuda; puesto que resultaría incongruente que alguien pueda mantenerse como deudor y acreedor de sí mismo.

Teóricamente, la ley la admite como uno de los medios para extinguir los créditos tributarios, aunque en la práctica, desde el punto de vista jurídico, no se hace efectivo en ningún caso este supuesto legal, puesto que no es admisible que los sujetos activos de la relación tributaria, se conviertan en un momento dado en sujetos pasivos de la misma; y que como tales deban soportar la carga impositiva respecto a los actos o contratos que realicen en el cumplimiento de sus fines específicos, más aún si se considera que el Estado no puede

ser sujeto pasivo de la obligación tributaria y que conforme al régimen de excepciones tributarias, todos los entes acreedores de tributos gozan de exenciones respecto a los gravámenes que rigen para los sujetos pasivos, particularmente en aquellos casos en los que, por adquisición o herencia, asuman el dominio de bienes muebles o inmuebles que normalmente están sometidos al pago de impuestos (IVA, Predio Urbano, Plusvalía, Registro, herencias, etc.); por lo tanto, para el sujeto activo, no nace en estricto derecho la carga tributaria ni puede decirse que estén sometidos a las obligaciones que de ese presupuesto se derivan.

Bajo estas consideraciones, no es posible encontrar casos concretos que permitan demostrar la existencia de la confusión en el ámbito tributario. La figura como tal ha sido transferida del régimen de las obligaciones comunes al Código tributario, y no tiene aplicación alguna.

#### 4.4. La Remisión

Se la define en el ámbito del Derecho Civil, como la renuncia gratuita de un crédito y se asimila a la donación entre vivos. En el caso de la obligación tributaria, se concibe como la institución que posibilita el perdón o condonación de todo o parte de la deuda tributaria. Debido al interés público que representa la carga impositiva, la remisión no puede provenir de la voluntad o el arbitrio de los funcionarios de la administración; es viable únicamente, en los casos que la ley expresamente lo autoriza y en virtud de las circunstancias de carácter especial que condicionen tal disposición.

Nuestro Código Tributario, señala un procedimiento diferente en cuanto a la condonación de los créditos que corresponden a la obligación principal y otro para aquellas que se refieren exclusivamente a multas o intereses. En el caso de la deuda tributaria y de sus accesorias, se dispone que la condonación parcial o total debe provenir de una disposición legal, pues en cumplimiento del principio de generalidad tiende a beneficiar a todos los contribuyentes que se encuentren en una situación específica (mora en el pago de obligacio-

nes); que estén ubicados en una área geográfica señalada en la ley, o realicen una actividad económica específica (incentivar producción, el desarrollo, o paliar los efectos de una catástrofe). De ello se desprende que, la finalidad de la remisión es la de disminuir el impacto que pueda tener la obligación existente o vencida, sobre determinado grupo de contribuyentes bajo el criterio de racionalidad y equidad, por una parte y por otra, desde el ámbito de la administración, el alivio de la presión económica que significa una abultada carga tributaria que resulta difícil de recaudar.

En nuestro sistema se la ha utilizado con alguna frecuencia, bajo la denominación de “**Amnistía Tributaria**”, aplicando un término jurídico exclusivo del derecho penal, - que implica la facultad de suprimir penas establecidas o por establecerse a ciertos delitos, especialmente los denominados políticos,- y se constituye un mecanismo legal, que procura recaudar las obligaciones rezagadas previniendo el efecto de la prescripción, mediante la exoneración a los morosos del pago total o parcial de los intereses, multas y en ocasiones un porcentaje de la carga impositiva.

En tanto que, respecto a los créditos adeudados por multas e intereses, la ley establece la posibilidad de que puedan ser materia de condonación, mediante Resolución expresa de la máxima autoridad Tributaria, aunque no existen normas procesales para el trámite, se entiende que deberá producirse únicamente a petición de parte. Como la remisión proviene, en este caso, de una decisión discrecional del funcionario competente, su concesión depende entonces de los elementos y circunstancias que rodeen a cada contribuyente en particular; por lo que, la aceptación o no de la solicitud de condonación, no podrá ser materia de impugnación en la vía administrativa o contenciosa. El artículo 439. del Código Tributario expresamente señala que, las multas impuestas por contravenciones o faltas reglamentarias aunque estuvieren ejecutoriadas, podrán ser rebajadas, en cualquier tiempo hasta en un ochenta por ciento, siempre que se cumpliera con el pago de la obligación tributaria adeudada y los intereses causados, o se aceptare convenio de mora.

#### 4.5. Prescripción

Como se ha manifestado al referirse a Las relaciones jurídico tributarias, las obligaciones de naturaleza fiscal se producen, tienen efecto y se extinguen dentro de un período de tiempo. Este marco temporal debe estar limitado por la ley para que se cumplan las finalidades de la actividad impositiva y sean eficientes las facultades y potestades de la administración tributaria, evitando que el vínculo de la obligación se prolongue indefinidamente; por ello es que, el Código Tributario ha ubicado la prescripción como uno de los modos de extinguir las obligaciones de naturaleza impositiva, aunque desde el punto de vista de estricta lógica jurídica, no extingue propiamente la obligación como tal sino su exigibilidad, esto es la potestad de acreedor tributario para recaudarla.

El concepto jurídico de la prescripción, se fundamenta en la influencia que el transcurso del tiempo ejerce sobre las relaciones jurídicas, y en nuestro caso sobre la obligación tributaria y sobre la intervención del poder recaudatorio de las administraciones tributarias como causa de pérdida del derecho para hacerlas efectivas. Incluye dos instituciones diversas, la **usucapión o adquisitiva** y la **extintiva**; la primera determina el efecto de obtener el dominio de derechos reales, en este caso, a más del tiempo, se requiere que haya precedido la posesión; y, la segunda, que implica la pérdida de acciones, créditos o derechos ajenos, por no hacer uso oportuno de los respectivos titulares para recaudarlos.<sup>18</sup>

Al igual que en todas las obligaciones comunes, en las tributarias, el paso del tiempo incide sobre el derecho de crédito que la administración pueda tener respecto a los contribuyentes, y con ello, la pérdida de la potestad para exigir la prestación tributaria y para ejercer la acción que tienda a la imposición de sanciones. Desde el ámbito del sujeto pasivo, implica la pérdida de la vigencia o caducidad de obligaciones liquidadas o determinadas. De lo expuesto, se concluye que la prescripción tributaria tiene las siguientes características:

18. Artículos 2422 y 238 Código Civil.

Esta sujeta a los plazos expresamente establecidos en la Ley; y, Es una institución de derecho público que surge “Ipso jure”, una vez cumplido el plazo.

Según interpretación del Tribunal Fiscal del Ecuador, establecida como norma de aplicación obligatoria, la prescripción debía declararse de oficio tanto por la Administración Tributaria, como por la Administración de justicia y sin necesidad de que la invoque como acción o excepción el sujeto pasivo. En la actualidad conforme a la Reforma establecida en la ley 99-24, la prescripción **“debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio”**. El régimen vigente determina entonces, que únicamente a instancia de parte interesada, podrá materializarse esta institución liberatoria del pago de créditos tributarios.<sup>19</sup>

### PLAZOS PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN

Una vez establecido, mediante un acto de determinación o por cualquier otro medio, el crédito tributario, sea este procedente de tributos, sus intereses o multas por incumplimiento de deberes formales. Las acciones para exigir su pago se extinguen en los siguientes plazos: Cinco años contados a partir de la fecha en la que fueron exigibles. Siete años para los casos en los que los contribuyentes que teniendo la obligación de declarar y determinar los tributos correspondientes, no lo hayan hecho, o habiendo presentado dentro de los plazos establecidos, su determinación resultare incompleta.

Cuando la Administración tributaria, en ejercicio de sus facultades determinó la cuantía de la obligación y notificó con ella al contribuyente la carga tributaria así determinada, prescribe en cinco años a partir de la fecha en el que el acto ha quedado firme, en igual plazo precluyen los créditos establecidos en contra del contribuyente, si estos son el resultado de decisiones o resoluciones administrativas o de sentencias judiciales que pongan fin a reclamos o recursos plan-

19. Resolución Obligatoria Nro. 7, R. O. Nro. 14; 30 VIII-79. - Art. 54 del Código Tributario.

teados en contra de los actos de determinación, contados desde la Fecha en que tales resoluciones hayan quedado ejecutoriadas.

Los créditos sobre los que se hayan concedido conforme a la ley facilidades de pago, caducarán en cinco años, respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En cuanto a las acciones que correspondan al cobro de obligaciones aduaneras, prescriben en tres años, contados desde la fecha de exigibilidad, desde la de autoliquidación o desde la de rectificación de tributos que hubiere quedado firme.

### INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

Siendo el fundamento de la prescripción extintiva, la inercia o falta de actividad continua del acreedor tributario durante la sucesión del tiempo señalado en la Ley, toda gestión administrativa encaminada a procurar el cumplimiento de la prestación, así como, cualquier gestión del sujeto pasivo que implique reconocimiento del crédito, rompe la continuidad e interrumpe el plazo, lo que jurídicamente implica que este no ha transcurrido. Conforme señala el artículo 55 del Código Tributario, esta interrupción se produce por:

1. Por reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor, sea mediante reclamos o recursos interpuestos, o a través de actos que se orienten al pago o liquidación de la obligación. De igual manera, el afianzamiento de las obligaciones para hacer cesar las medidas cautelares dictadas por el funcionario ejecutor al constituirse en un acto del contribuyente, tiene el mismo efecto suspensivo; sin embargo, si la suspensión del procedimiento se prorroga por mas de dos años, será considerada como que el plazo para que opere la prescripción no ha sido interrumpido, salvo que la suspensión obedezca a la presentación de una demanda contenciosa tributaria ante el Tribunal Fiscal.
2. Por cualquier acto administrativo orientado a hacer conocer al contribuyente la existencia de la obligación y a obtener el cobro de lo

adeudado entre ellos; la notificación con títulos de crédito o la citación con el auto de pago, requerimiento de pago, etc. casos en los que, no se considerará el término transcurrido hasta la fecha de la realización de tales actos y servirán de base para el decurso del nuevo tiempo de prescripción.

## 5. LA CADUCIDAD

Esta Institución jurídicamente no se incluye entre las causales que extinguen la obligación tributaria, puesto que ella, se relaciona más bien con los efectos del transcurso del tiempo sobre la facultad de producir actos administrativos que dan origen al crédito, ya sea impidiendo su nacimiento o generando su ineficacia. Sin embargo desde el ámbito legal y doctrinario se tiende, a menudo a confundirla con la prescripción utilizando indistintamente los dos términos como si fuesen sinónimos, o a considerarla como una modalidad de ella. Analizamos esta figura legal dentro de éste capítulo, para establecer comparativamente, la diferencia existente entre las dos figuras, aunque tributaristas, como Fonrouge sostengan lo contrario, al señalar que **“la caducidad es, en definitiva una prescripción especial y mas breve”**<sup>20</sup>, respecto a lo cual, no cabe distinción **“porque la diferencia es terminológica y no esencial”**. Advirtiendo que, dentro del ordenamiento legal ecuatoriano se la considera como una figura del derecho público y en particular del derecho administrativo, diferencia respecto de la prescripción y con características propias que regulan situaciones diferentes, pues si bien, también ella se produce por el transcurso del tiempo, su fundamento radica en la necesidad de ofrecer seguridad jurídica en las relaciones entre la administración pública y los administrados, para que el ejercicio de sus facultades y acciones se sujeten a los plazos establecidos en las leyes, particularmente cuando ellas generen efectos que incidan en los derechos de los ciudadanos, por ello supone que los actos administrativos que no se han producido dentro de los plazos señalados en la ley, no tienen efecto jurídico alguno. En el ámbito del Derecho Tribu-

20. Giuliani Fonrouge. Obra citada. Pág. 528.

tario, frente a la prescripción, la caducidad esta caracterizada por lo siguiente:

1. Tienen como finalidad dar celeridad al procedimiento tributario y evitar que con posterioridad a los plazos establecidos en la ley, se produzcan actos administrativos que resultan nulos, por la falta de capacidad para producir efectos; en razón de la perdida, por el transcurso del tiempo de la facultad administrativa para ejercer válidamente sus funciones.
2. La fijación de un término a través de una norma, para que la autoridad administrativa ejerza sus facultades; concluido el cual la falta de ejercicio por parte del titular genera la presunción legal respecto a que tal acto no se ha producido, a diferencia de la prescripción que extingue los derechos del fisco para recaudar créditos que habiendo nacido, se encuentran en estado de ser exigibles. En consecuencia en el caso de la caducidad, el derecho no llega a verificarse, esto es que se origina antes de la existencia jurídica del crédito; en tanto que, la prescripción se fundamenta sobre un derecho adquirido, que por la inercia del titular para exigirlo, se extingue.
3. La caducidad, implica la extinción de las facultades de las autoridades para comprobar y verificar el cumplimiento de las normas tributarias, determinar los créditos, resolver reclamos o imponer sanciones.
4. Produce la extinción automática de la facultad administrativa de determinación o verificación, en cambio la prescripción requiere ser alegada sea como acción o excepción; es por lo tanto una situación que se produce de hecho, que tienen efectos jurídicos concluyentes, pues no requiere pronunciamiento previo.-
5. Al igual que la prescripción, la caducidad se interrumpe por la notificación legal de la orden de verificación emanada de la autoridad competente; sin embargo, tal notificación no produce efecto alguno si los actos de determinación no se iniciaren dentro de los 20 días posteriores a ella, o si iniciados se suspendieren por más de

quince días consecutivos, en los casos en los que la notificación con la orden de intervención, se presentara cuando faltare menos de un año para que opere la caducidad. La interrupción no podrá extenderse por más de un año, contado desde que se produjo la notificación.

El artículo 94 del Código Tributario, señala con precisión, el ámbito de las facultades administrativas que se pierden por el transcurso de los plazos en el establecidos; ámbito que limita la descripción de los actos susceptibles de caducidad, en el concepto general de **“determinar la obligación tributaria”**; entendiéndose como tal, de acuerdo a la normativa de la materia, aquellos efectuados por el funcionario competente, para **“establecer en cada caso particular la existencia del hecho generador, del sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo”**, incluyéndose dentro de este concepto, la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, la composición del tributo cuando se advierta la existencia del hechos imposables<sup>21</sup>.

Los términos de caducidad establecidos en el artículo 94, son los siguientes:

**Tres años** desde la fecha de la declaración, cuando por disposición de ley, corresponda la determinación al sujeto pasivo;

**Seis años** desde la fecha en la que venció el plazo para declarar y el sujeto pasivo no hubiere cumplido esta obligación, sea total o parcialmente; y,

**Un año**, cuando se trate de verificar el acto de determinación efectuado por el sujeto pasivo.

## 6. LA EXCLUSIÓN Y LA EXONERACIÓN TRIBUTARIA.

Dentro del concepto de hecho imponible, se hace necesario analizar los presupuestos jurídicos que determinan la inexistencia del grava-

21. Artículo 68 del Código Tributario.

men o la exclusión de pago para determinados hechos o personas. Por ello, toda disposición impositiva incluye en su definición aquellos supuestos que hace que determinadas actividades que son susceptibles de gravamen, queden fuera del ámbito de regulación de la descripción normativa.

En el primer caso, la exclusión implica que el hecho no es parte o no integra el presupuesto tributario y por lo tanto no nace, para ese supuesto concreto, la obligación. La mayoría de normas tributarias precisan cuales son esos hechos que salen de su ámbito de regulación, o no están gravados. Frecuentemente se tiende a confundirla con la exoneración y aún en ocasiones, el propio legislador utiliza los dos términos como sinónimos. Esta última –EXONERACIÓN–, es un efecto legal que surge con posterioridad a la producción del hecho generador, pues la norma que crea el tributo contempla expresamente aquellos supuestos que genéricamente están gravados, pero el sujeto pasivo se libera de manera parcial o total del pago.

El Código tributario ecuatoriano la denomina a esta figura, como “exclusión o dispensa de la obligación tributaria” que no es más que una consecuencia de la aplicación del principio de legalidad, contenido en el artículo 32 del cuerpo legal señalado, en el que se condiciona el establecimiento de la dispensa solamente “a disposición expresa de Ley, “Lo que implica que jurídicamente es una situación, creada por el legislador, para excluir del pago de un gravamen a ciertas personas o hechos, por consideraciones de orden político, económico o social, constituyéndose en un beneficio tributario que por excepción hace que el deber de pago sobre el tributo, sea disminuido (Exoneración Parcial), o eliminado (Exoneración Total), de modo permanente o temporal.



## *Capítulo Tercero*

# SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

## 1. SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

En el capítulo anterior, se estableció que la relación jurídica-tributaria se produce mediante un vínculo de carácter personal, entre dos entes uno de derecho público y otro privado, persona natural o jurídica, que resulta obligada a una prestación patrimonial. Denominados Sujeto activo y pasivo.

### 1.1. Los sujetos activos y pasivos

El Código Tributario en su artículo 22 define al **SUJETO ACTIVO** como el “ente acreedor del tributo”, identificando con esa descripción a una de las partes de la relación jurídica que en los términos fijados en la ley, posee el derecho del crédito y como tal esta, dotada de una serie de facultades y poderes, que hacen posible y regulan el cumplimiento de la obligación atribuida a los deudores o sujetos pasivos. Pero es menester aclarar que esa relación no se produce directamente entre el ente público beneficiario del tributo, sino a través de la administración cuyas competencias y facultades establece la misma ley, para hacer efectivas las obligaciones impuestas. Esto es realizar la liquidación del monto impositivo, comprobar las determinaciones de los contribuyentes, recaudar, controlar el cumplimiento de las obligaciones formales, etc.

Si bien hemos convenido en este estudio, que el Estado es el Titular de Potestad Tributaria, en cuanto ella se refiere a la facultad para

crear los tributos mediante uno de sus órganos: el Poder legislativo; así mismo, debemos estar de acuerdo que jurídicamente es también el sujeto activo de la relación jurídica establecida por la ley para los tributos nacionales; sin embargo de lo cual, la relación con los contribuyentes no es directa, y más bien esta se produce por intermediación de órganos específicos que forman parte del poder ejecutivo y que se los ha denominado Administración Tributaria, lo cual permite establecer la distinción entre la **potestad impositiva** y la **potestad de recaudación**, la primera corresponde a quienes son los acreedores de los tributos creados por la ley – el propio Estado u otros entes públicos- y la segunda a los órganos establecidos en ella, a quienes encarga la gestión que permita hacer efectiva la prestación. Sobre el tema trataremos específicamente en el capítulo de la Administración Tributaria.

La identificación respecto a quienes son los sujetos obligados a la prestación (PASIVOS), es uniforme en todas las legislaciones tributarias, particularmente en aquellas que adecuaron sus sistemas jurídicos en esta materia a la definición del Art. 22 del modelo de Código Tributario para América Latina, modelo en el que, con relación al sujeto pasivo se señala que “es la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”<sup>1</sup>; con idéntica concepción se establece en nuestra ley tributaria y en el régimen aduanero, cuando expresamente dicen las normas pertinentes que: “el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica, que, según la ley, esta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea como contribuyente o como responsable” y que “El Sujeto pasivo de la Obligación tributaria aduanera es quien debe satisfacer el respectivo tributo en calidad de contribuyente o responsable”<sup>2</sup>

El concepto analizado evidencia que existen dos categorías de sujetos pasivos: *Contribuyentes y responsables*.

1. Modelo de C.T.A.L. Obra citada.

2. Art. 11 de la Ley Orgánica de Aduanas.

## 1.2. Clases de sujetos pasivos

### 1.2.1. *Los contribuyentes*

Todos los tratadistas sostienen que, el contribuyente es el “destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo” o “es el sujeto que esta obligado al pago del tributo por un título propio”<sup>3</sup> esto es, el receptor de la carga impositiva, porque la actividad por él realizada se enmarca dentro de la descripción legal; o expuesto de otro modo, a quien la ley le impone la prestación tributaria por ser el titular o poseedor de la capacidad económica sobre la cual incide el tributo al verificarse en él el hecho generador; conforme lo describe el texto Legal ecuatoriano en esta condición, una vez atribuida la obligación como deudor no perderá su calidad de contribuyente, aun cuando realice la traslación de la carga a un tercero.<sup>4</sup>

### 1.2.2. *Los sujetos pasivos responsables*

Se distinguen de los contribuyentes porque aunque no tengan vinculación con el hecho imponible, están obligados por mandato de la ley, a cumplir las cargas atribuidas a él. Así lo define el Código Tributario “Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste” (Art.25).

### 1.2.3. *Clases de responsables*

#### a) Por representación

Se refiere la norma tributaria, a aquellas personas que actúan en nombre y por cuenta de otros, sea por expresión de la voluntad o por disposición legal. La Representación Legal conforme nuestro régi-

3. Dino Jarach, Héctor Villegas, Fernando Pérez Royo, Ramón Valdez Costa, Berliri. Obras citadas paginas 168, 255,137,313.

4. Código Tributario Ecuatoriano, Art. 24.

men Civil, se produce en tres casos o condiciones que están relacionadas con la capacidad. La primera respecto de las personas naturales, que suplen las deficiencias o limitaciones de quienes están impedidos de actuar por sí mismos: La Patria Potestad y la Tutela o curatela; en las Personas Jurídicas o sociedades, los representantes legales o estatutarios, administradores, gerentes; que son designados para cumplir los fines u objetivos de la sociedad, por carecer por sí mismas de capacidad y requieren para el ejercicio de sus derechos de una persona natural a quien se le otorga la facultad legal, para obrar en su nombre. Y la representación Judicial que se asigna a las personas naturales o jurídicas, mediante decisión de un Juez o Tribunal, particularmente en los casos de sucesiones, quiebras, concursos de acreedores, o en los de existencia de bienes en litigio.

La Representación voluntaria en tanto, implica la actuación espontánea de una persona a nombre de otra en virtud de una declaración de voluntad. Desde el punto de vista tributario todo los responsables, están obligados a cumplir con los deberes inherentes a los contribuyentes para los fines de la determinación, declaración y liquidación de los tributos y a pagarlos cuando se establezca deuda tributaria, en cumplimiento del mandato normativo, con los recursos que administren o de que dispongan.

Son, entre otros, responsables, las personas que se enumeran:

- a. Los padres, lo tutores y los curadores de los incapaces;
- b. Los representantes legales de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida;
- c. Los fiduciarios de los fideicomisos y los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personalidad jurídica;
- d. Los mandatarios, agentes oficiosos o gestores voluntarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; y

e. Los curadores de quiebras o concursos, los representantes de las sociedades de hecho o de derecho en liquidación, los albaceas de las sucesiones.

f. Los depositarios judiciales y en general toda persona que administre o se encargue de la gestión de bienes ajenos, designados convencional o judicialmente.

b) Por adquisición o sucesión

En el régimen general del derecho, los créditos u obligaciones son transmisibles tanto por acto entre vivos, como por causa de muerte, puesto que las obligaciones tributarias, integran como cualquier otro rubro relacionado con cuentas por pagar, los pasivos que se transmiten como parte del patrimonio a quienes adquieren su titularidad, conforme a la legislación civil. Consecuentemente serán también contribuyentes:

a. Quienes adquieran bienes raíces, por los tributos que afecten a los bienes al momento de producirse la delación.

b. Los adquirentes de establecimientos mercantiles negocios o empresas, o entes colectivos, con personalidad jurídica o sin ella, o las sociedades que sustituyan a otras, por cualquier modalidad, ya sea cesión, absorción, transformación, etc. haciéndose cargo del activo o del pasivo o de ambos.

c. Los donatarios a título universal o singular y los legatarios, por los tributos correspondientes a la operación gravada.

La responsabilidad en los casos señalados en los literales a y b se extiende al año en el que se realiza la transferencia y por uno y dos años anteriores respectivamente, limitada al valor de los bienes. En los casos señalados en el literal c) se extiende por el período de vigencia de la obligación. Si la existencia del acto o contrato se puso en conocimiento de la Administración Tributaria una vez verificado, en los casos de los literales a) y b), la responsabilidad cesará dentro

del plazo de un año contado a partir de la fecha en que se proporcionó la información respectiva.<sup>5</sup>

d. Los agentes de retención y de percepción

Como en los casos descritos en los literales anteriores, los agentes de retención y percepción, son sujetos pasivos y deudores de la obligación principal, por razón de su función, profesión u oficio y están obligados por disposición de la ley, a liquidar, retener y pagar el importe tributario del contribuyente, quien queda liberado de su vínculo por este hecho (agente de retención), o a recibir de ellos los valores debidamente liquidados, (percepción). En el sistema tributario ecuatoriano, la percepción de tributos que corresponden al Estado, solo por excepción, la ejerce directamente la administración tributaria puesto que a partir de 1989, por disposición de la ley de Régimen Tributario Interno, se eliminó esta facultad de las jefaturas de recaudaciones y mediante la suscripción de convenios, se delegó a las entidades del sistema financiero, (bancos), para la recepción de declaraciones y recaudación de impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias, derechos arancelarios, tasas aduaneras y en general toda clase de contribuciones fiscales.

e. La comunidad de bienes

Las entidades conocidas en el ámbito jurídico como autónomas, patrimonio independientes o sociedades de hecho, son susceptibles de imposición pues constituyen unidades económicas, diversas de las de las personas que la integran, y como tales al generar actividades económicas, están en capacidad de ser sujetos pasivos de la obligación tributaria, cuando en ellas se verifica de modo autónomo uno o más de los presupuestos previstos en la ley, como Hecho Generador.

La doctrina es unánime respecto a integrar a las comunidades de bienes, como un sujeto pasivo más de la relación jurídica tributaria por que se considera, que para que una persona colectiva sea sujeto

5. Artículos 27 y 28 Código Tributario.

de la obligación “no necesita que este constituida según las normas y formas establecidas por las leyes civiles y comerciales; basta que de hecho el patrimonio de las personas morales consideradas resulte distinto y separado de todos sus componentes, para que ponga en vida una gestión objetivamente autónoma del patrimonio del cual dependen relaciones jurídicas formalmente autónomas”<sup>6</sup> y que las normas tributarias establecen la capacidad jurídica “a uniones de personas o conjuntos de bienes desprovistos, según el derecho privado, de capacidad jurídica”<sup>7</sup>

## 2. SOLIDARIDAD DE LOS SUJETOS RESPONSABLES

Constituyéndose por disposición de la ley, tanto los contribuyentes como los responsables y terceros, en sujetos pasivos de la obligación, están solidariamente obligados para con el respectivo ente acreedor, en lo que respecta al cumplimiento de las obligaciones formales de sus representados y a la prestación del conjunto de la deuda tributaria. Consecuentemente, la responsabilidad desde el punto de vista jurídico tendría frente a la Administración tributaria los siguientes efectos:

- a) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores, a elección del sujeto activo;
- b) El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás;
- c) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan; la exención, remisión, prescripción de la obligación libera a todos los deudores.

---

6. Mario Pugliese, Instituciones de derecho Financiero. México, Pág.63.

7. Donato Giannini, Instituciones de derecho Tributario. Ed. Milano Pág. 109 y ss.





## *Capítulo Cuarto*

# LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS OBLIGATORIAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA



## 1. NATURALEZA Y FINES DEL ESTADO. LA TEORÍA DEL BIEN COMÚN

La doctrina clásica del Derecho considera que el fundamento racional del Estado se halla en las exigencias del hombre en cuanto a su propia naturaleza, existencia y seguridad, y en virtud de ello ha convenido en organizarlo, explicando así que la tendencia o impulso finalista del hombre es hacia el Estado<sup>1</sup>, que como sociedad de orden natural y a la vez como organismo de cooperación debe responder a las múltiples exigencias de la vida individual y social, de lo que se concluye que el fin directo e inmediato del Estado, es el bien común, cuyo concepto implica desde el punto de vista objetivo, la materialización de medios y recursos necesarios para que los individuos y los grupos alcancen sus finalidades existenciales y logren su pleno desarrollo, y es ese el objeto del derecho, conseguir por medio de un conjunto de reglas positivas, la realización de ese bien común, al margen de arbitrariedades subjetivas, haciendo prevalecer sobre el interés particular. «... esta necesidad de asegurar el bien común deriva, como de su fuente propia e inmediata, la necesidad de un poder civil que, orientándose hacia el fin supremo, dirija hacia éste, sabía y constantemente las voluntades múltiples, agrupadas

1. «...el hombre es por naturaleza un animal político». Aristóteles. Política. Libro I-I. Ed. Porrúa, Méjico. 1976. Pág.158.

en su mano como en un haz. Por consiguiente, cuando en una sociedad existe un poder constituido y actuante, el interés común se halla ligado a este poder...»<sup>2</sup>

Los filósofos clásicos, establecieron una trilogía respecto a las estructuras fundamentales de la vida en común, indicando que, las principales formas de relación entre los hombres son: las que vinculan a los individuos entre sí («ordo partium ad partes»), al todo social con los individuos («ordo totius ad partes»), y a los individuos con el todo social («ordo partium ad totum»).<sup>3</sup> A esas tres formas básicas de relación social corresponden otras formas principales de justicia, «de suerte que cada una de éstas viene a ser la norma o regla por la que se debe imponer el orden en cada una de aquéllas»; la justicia conmutativa o reparadora, la justicia distributiva o asignadora, y la justicia legal o general<sup>4</sup>. El requerimiento de obligatoriedad que impone la justicia distributiva va dirigido a toda la sociedad y a quien como su administrador o gobernante lo representa, constituyéndose en el responsable del bien común, quien debe dar y exigir al particular aquello que le corresponde como parte del grupo.

Varios autores definen el bien común como la función propia del Estado para ayudar y promover la cooperación activa, en procura de lograr la unidad e identidad social, fomentado el respeto y subordinación a sus fines y a las jerarquías sociales. En este sentido Messner piensa que «hacer posible el cumplimiento de las responsabilidades fundadas en los fines existenciales sobre la base de la cooperación social constituye la utilidad objetiva. La función del derecho es servirla. En esto consiste la esencia del bien común...» señalando que, dentro del ámbito del bien común la “función del derecho comprende tres grupos de fines: los fines individuales ligados a la dignidad personal del hombre...»; «los fines sociales

2. Pío XI. Doctrina Pontificia. II. Documentos Políticos. Ed. BAC. Madrid. 1958. Pág. 532.  
León XIII. Doctrina Pontificia. Op. Cit. Pág. 315.

3. Josef Pieper. Las virtudes fundamentales. Ed. Rialp. Madrid. 1976. Pág. 123.

4. (11) Josef Pieper. Ob. Cit. Págs. 123/4., cita texto de Platón y Aristóteles.

de la utilidad común, ligados al orden de la paz y al establecimiento de los supuestos del bienestar general»; y «los fines culturales...»<sup>5</sup>

En consecuencia los fundamentos del bien común están definitivamente vinculado a la naturaleza y fines del Estado, cuyo objetivo, es lograr el bienestar general, esto es la aplicación de la justicia distributiva en su más alta expresión, lo que equivale decir; conforme se expresa en el texto de nuestra carta fundamental, “la justicia social”, cuyo contenido actual consiste en ordenar la actividad de los miembros de la comunidad y los recursos con que ésta cuenta como mecanismo para conseguir que todos sus miembros sean beneficiarios de los bienes materiales y espirituales que constituyen el patrimonio colectivo; haciendo posible que la persona pueda desarrollarse con dignidad y sin interferencias en el cumplimiento de sus objetivos específicos, pero ello solo podrá lograrse cuando los gobernantes en su gestión respondan a los intereses de las mayorías y no se conviertan, como sucede en la práctica política de nuestras pseudo democracias, en instrumentos para consolidar el poder y privilegio de una minoría, contrariando el principio del bien común y promoviendo con ello la intranquilidad e inseguridad social y poniendo en peligro su existencia.

Las bases del bien común, desde el ámbito económico-tributario, igualmente se sostienen en el principio de la justa distribución de la riqueza, lo que implica la implementación de una política que, sin perder de vista el orden, la coordinación y el servicio, promueva un ambiente favorable al desarrollo de las actividades particulares y públicas que son las que generan capacidad económica para atender las necesidades sociales, y a su vez sean medios a través de los cuales el ente público, obtenga los recursos suficientes para solventar los gastos públicos destinados a la realización de esos fines. Tema que es preocupación de la Actividad tributaria cuyo propósito, según consta en nuestra Carta Constitucional<sup>6</sup> no es exclusivamente

5. Johannes Messner. Ética social, política y económica. ED. Rialp. Madrid. 1967. Págs. 272.

6. Art.156 y 157 Constitución Política de la República del Ecuador.

fiscal sino fundamentalmente de justicia social, pues la carga impositiva se constituye en un instrumento de gobierno para la obtención del bien común a través de la regulación del desarrollo pleno y justo de las fuerzas económicas, y del equilibrio en la prestación económica, con relación a las condiciones de cada uno de los contribuyentes.

## 2. LOS TRIBUTOS

En este capítulo no se pretende explicar la Teoría de los ingresos fiscales, ni las diversas manifestaciones de la actividad financiera del Estado, pues este es un tema muy basto, complejo y heterogéneo, cuyo estudio ha experimentado una notoria evolución gracias a valiosos tratados de conocidos maestros del derecho financiero que constituyen verdaderos dogmas de alcance universal, sobre los que se han desarrollado toda una serie de teorías respecto a la justificación de la función económica del estado, a la existencia y clasificación de recursos públicos que financian el gasto; como parte de ellos los tributos en sus diversas manifestaciones que constituyen fuente fundamental de ese financiamiento, por lo que deben ser productivos y suficientes para que cumplan con el principio constitucional de constituirse en un instrumento de promoción económica y social, evitando las arbitrariedades que surgen de políticas fiscalistas sustentadas en la concepción pragmática de equilibrar el presupuesto nacional, lo que muchas veces genera graves distorsiones en la economía.

Conforme se ha explicado en el acápite anterior, la doctrina de la imposición, dentro de la ciencia de las finanzas, está vinculada con los medios para alcanzar los fines que persigue un sistema tributario como parte de la política económica general, sobre lo que existe una extensa literatura, de tal modo que aventurarse en este ámbito en un texto que tiene finalidad didáctica, implicaría ser repetitivo en campos de investigación que prácticamente están agotados<sup>7</sup>.

---

7. Sobre el tema: Giulini Forouge. Ob. Citada.- Grizioto Benvenuto "Principios de la Ciencias de las Finanzas" Buenos Aires 1959.-Hansel Albert. Derecho Tributario. Milán 1956.-

Este trabajo, más bien pretende cumplir con una exigencia que me parece imprescindible, al tratar sobre el Sistema Tributario Ecuatoriano, efectuar el análisis de las distintas prestaciones que se imponen en virtud de la Ley y la causa jurídica de cada uno de ellas, obviamente será menester para cumplir con el propósito, aludir muy sumariamente a los principios de la doctrina clásica predominante, en lo atinente a la concepción y división de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, y dentro del conjunto de la estructura fiscal del país, estableciendo una diferencia entre los tributos generales, esto es, aquellos que tienen alcance nacional y los tributos locales, que como se ha dicho, su diferencia esta marcada no en cuanto a las facultades impositivas que corresponde constitucionalmente al Poder Legislativo, sino a los entes que constituyen las denominadas “**administraciones tributarias**” como beneficiarios de esa recaudación. Partiendo siempre del concepto de la capacidad económica, que constituye la piedra angular en la que se sustenta todo sistema tributario, y particularmente en aquellas sociedades en las que las diferencias económicas son evidentes, donde una minoría es la que detenta la riqueza y la gran mayoría apenas obtiene recursos para su supervivencia. Sobre este principio de capacidad se podría decir que, no hay tributo sin capacidad económica, pues ella es una consecuencia de la existencia de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y proporcionalidad, que nace como resultado lógico de responsabilidad de los actores de la actividad pública, que al crear cargas impositivas para procurarse recursos destinados al cumplimiento de sus objetivos, deben hacerlo, únicamente teniendo en consideración a las personas poseedores de riqueza.

## 2.1. Impuestos

De la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, que más adelante analizaremos, sólo los primeros se

---

Ingroso Gustavo: Derecho Financiero. Dino Jarach. Curso superior de Derecho Tributario. Buenos Aires 1980.- Martín José María: Derecho Tributario General. Buenos Aires 1986. Valdez Costa, Ramo: Curso de derecho Tributario Ed. Temis.1996.- Ramírez Cardona, Alejandro: Derecho Tributario. Ed Temis. Bogotá.

destinan a financiar los gastos públicos de forma prioritaria y general, mientras que los dos últimos tienen, además, como misión la de impedir que el ente público tenga que soportar el coste total de la actividad pública que se desarrolla parcialmente, en beneficio de un ciudadano concreto o por causa de la actividad de éste.

Entre las notas que caracterizan al tributo encontramos las siguientes: es una obligación "ex lege", grava una determinada capacidad económica, no constituye nunca una sanción que deba satisfacerse por imposición arbitraria y es ajeno a toda idea de contraprestación mediata o inmediata.

Ello no excluye sin embargo, el hecho de que determinadas figuras tributarias se articulen en atención a la prestación de un determinado servicio o a la realización de una obra pública; nos referimos a las tasas y a las contribuciones especiales que por esa razón constituyen un tipo diferente de tributo. Pero en general los tributos no llevan implícito en su característica el principio de la retribución.

Modernamente hay una marcada tendencia a establecer un sistema de precios que son exigidos a los ciudadanos por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa, tendencia que se van extendiendo con las corrientes privatizadoras que propugnan que los ciudadanos paguen por lo que recibe o consume, generando un cambio sustancial en los planteamientos financieros tradicionales, en los conceptos políticos del servicio público e incluso en conceptos y categorías jurídicas del derecho tributario. Así hoy existen una serie de prestaciones de carácter público con finalidad financiera que no son tributos y, por tanto, no constituyen el objeto de estudio del Derecho Tributario; estas son: las de los servicios de Energía Eléctrica, Agua Potable, servicios de Comunicación (telégrafos, correos, Telefonía, identificación etc.) que se ubican bajo la denominación de precios públicos, y que sin embargo se incluyen en el presupuesto con un ingreso público, no tributario, derivado de la realización de una actividades que implican para el usuario erogación pecuniaria que limita sus ingresos patrimoniales.

Partiendo de este antecedente y en base de las concepciones doctrinarias, que ubican al Impuesto como una forma específica del Tributo lo definiremos como: **la prestación coactiva impuesta por el estado u otro ente público, en virtud de una ley, a las personas que se encuentren en las situaciones en ella descritas.** De acuerdo con ello establecemos las siguientes características, que son comunes todos los impuestos:

**Tienen como antecedente una base jurídica,** que surge de la voluntad unilateral del estado ejercida en función de su potestad coactiva y materializada en Leyes.

**Afectan parte del patrimonio de los ciudadanos,** en un momento dado, y en cada circunstancia en que se verifique el presupuesto previsto en la norma, como **hecho generador.**

**Son prestaciones obligatorias y directas,** que tienden a generar recursos para atender la actividad financiera del estado y se hacen efectivas aún por la coerción.

**Carece de contraprestación directa alguna en favor del contribuyente.**

En la realidad impositiva de un estado aparecen diversas formas de afectar el patrimonio de los individuos, sea de modo directo, indirecto, real, personal, general, especial, progresivo, proporcional, instantáneo o sucesivo.

Los Impuestos **directos e indirectos** se relacionan siempre con la renta, puesto que lo que hace el ente público, es sustraer parte de ella, ya sea gravando al ingreso ordinario o extraordinario, al gasto, al ahorro o acumulación de riqueza en bienes de capital. Será **directo** cuando el gravamen establece una relación inmediata y perceptible entre el sujeto y la fuente del gravamen: Trabajo, capital, o capital con concurso del trabajo; e **indirecto**, cuando no es posible encontrar esa relación, porque el impuesto incide en las actividades

relacionadas con el gasto o consumo, sin poder determinar el origen o fuente de los ingresos.

La imposición **personal**, se relaciona con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, en la que el ente impositor, considera un índice mínimo que garantice su subsistencia y el bienestar de su familia, ello implica el establecimiento de una serie de deducciones que justifiquen el gasto, o la fijación del monto mínimo deducible o no gravable, que constituye la renta disponible para el consumo y el ahorro del contribuyente. Ante la dificultad de establecer con precisión los gastos que pueden ser objeto de deducción, la ley ecuatoriana ha optado por un sistema de fijación de una cuantía personal, no sujeta a tarifa impositiva.

La Imposición real, en tanto afecta al hecho imponible sin consideración a la condición o situación económica del sujeto pasivo, establece un tratamiento igual a desiguales, afectando al principio de equidad. En este ámbito se **ubican** los impuestos indirectos y las imposiciones sobre la propiedad.

En cuanto al universo en el que se impone el tributo, se los clasifica como **Generales y Especiales**, diferencia que se sostiene en un doble criterio, el uno relacionado a la extensión o amplitud de la materia imponible, esto es, que afecte a todas y cada una de las actividades de los contribuyentes: renta, consumo y por ende a la totalidad de los sujetos pasivos y el otro, el **especial**, en el que la materia imponible se circunscribe a un tipo específico y concreto, por lo que, la carga impositiva esta restringida únicamente para aquellos que están incursos en el hecho generador, así por ejemplo el impuesto al consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas.

En lo relativo a la forma de aplicación de la tarifa impositiva, el impuesto puede ser **proporcional y Progresivo**, el primero mantiene una relación constante entre el porcentaje o tarifa establecida y la cuantía de la base imponible, es el tipo de tarifa única, que se aplica de manera general a los impuestos indirectos y en el segundo, la relación es variable, es decir que la tarifa se incrementa a medida

que aumenta el monto gravado. La progresividad configura el principio de justicia tributaria y su empleo en nuestro sistema, particularmente en el impuesto personal a la renta, se da por escalas sucesivas, dividiendo el monto imponible en fracciones y a cada una de ellas se le aplica un porcentaje, que se agrega a la base establecida en la escala anterior. El monto del gravamen de la primera fase de la escala, sirve de punto de partida para el cálculo de la posterior.

Si bien estas clasificaciones y conceptos, desde el punto de vista teórico, presentan serias discrepancias doctrinales, en la práctica posibilita un mejor entendimiento del sistema y estructura de los tributos nacionales. Para nuestro estudio analizaremos las principales cargas impositivas vigentes, categorizándolas en tributos generales, en razón de su incidencia en todo el territorio, cuyos recursos se incluyen en el Presupuesto General del Estado y los tributos seccionales, que financian las actividades de los entes descentralizados autónomos.

### 2.1.1. *Impuestos nacionales*

#### A. IMPUESTO A LA RENTA

En el sentido común la renta, se considera como el valor que perciben las personas, sociedades o gobiernos en un período de tiempo, derivados del trabajo individual o la propiedad de los factores de producción. Desde el punto de vista económico la renta está estrechamente vinculada a la producción y a la creación de riqueza en forma de bienes y servicios que son cuantificables monetariamente. Las rentas personales se miden por salarios, intereses, beneficios, dividendos; las de las sociedades, en utilidades que se acumulan si retienen bajo la forma de reservas o beneficios no distribuidos; los ingresos gubernamentales provienen de la propiedad de los recursos naturales. Los impuestos se consideran más bien como una transferencia de recursos del sector privado a los entes públicos.

La Ley Ecuatoriana, toma como fundamento para la imposición, el concepto de renta como “ingreso” realizado, entendido éste como el

excedente económico o incremento neto del patrimonio, para excluir a título de deducciones, los valores que constituyendo ingresos, se destinan al consumo, ahorro personal y a los gastos que tienden a la conservación, mantenimiento y mejora de las fuentes de renta, para el caso de las actividades productivas. Bajo este concepto, la Ley de Régimen Tributario Interno considera como Renta “Los ingresos de **fuerza ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios**”, se establecen, por tanto como ingresos, los que provienen de toda clase de actividades de carácter económico, realizadas en territorio ecuatoriano, por las personas naturales, jurídicas o sociedades nacionales o extranjeras, sean estas laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, de servicios o rendimientos financieros, se incluyen aquellos que se generan a título gratuito tales como: herencias, donaciones, rifas o apuestas.

Esos ingresos según la concepción legal, pueden obtenerse en **dinero**: que constituye el medio de cambio o la medida del valor de los bienes y servicios, bajo el concepto de precio y pago. En **especie**, modalidad de pago que sustituye el dinero, por productos, bienes, títulos valores, por lo tanto se consideran renta para quien lo recibe y su cuantificación, debe establecerse al valor equivalente al precio por el que se recibe el pago, o en su defecto al costo del mercado, dentro de este concepto se incluye también las prestaciones laborales adicionales al sueldo o salario, como alimentación, vestuario, vivienda, etc.

De ello se desprende que el impuesto a la Renta, en nuestro régimen tributario, grava la totalidad de los **ingresos ordinarios y extraordinarios de los sujetos pasivos, que provengan de actividades realizadas en el Ecuador**, sin tener en cuenta la nacionalidad o domicilio de quien es beneficiario de esos ingresos. De tal modo que si un extranjero recibe en el exterior ingresos originados en el país, será sujeto de retención en la cuantía determinada por la Ley. Las empresas subsidiarias o transnacionales que operan dentro del Estado Ecuatoriano, tienen igual tratamiento que las nacionales, y los pagos que

estas realicen a sus principales por concepto de regalías, patentes, o beneficios de cualquier naturaleza, son deducibles para quien efectúa tales gastos, pero se consideran renta gravada para los beneficiarios por constituir ingresos remesados al exterior. Igual tratamiento se establece para las utilidades o dividendos que envíen al exterior.

Para mejor comprensión diremos, que los **ingresos ordinarios** son lo que resultan de una actividad regular o del giro normal de un negocio y los **extraordinarios**, como su nombre lo indica, provienen de situaciones o actividades no comunes o que no tienen relación alguna con la operación principal que es productora de la renta.

#### A.1. Deducciones

Bajo este concepto, se incluyen todas las erogaciones necesarias “que se efectúen para obtener, mantener y mejorar los ingresos”<sup>8</sup>; todos esos gastos siempre que sean admitidos por la ley y en las condiciones por ella determinadas, se disminuyen de las utilidades brutas del ejercicio, para establecer la utilidad neta, la que luego de las deducciones de Ley, constituirá la base sobre la que se calcula el impuesto a la tarifa establecida en cada caso. En nuestra legislación a partir de 1990, se eliminó del rubro de deducibles los gastos de consumo que correspondían a un límite mínimo de sustento personal y familiar, que ha sido sustituido en el caso de las personas naturales con el establecimiento de una base mínima exenta o no imponible.

Las deducciones son de **carácter general**, es decir que son aplicables a todos los ingresos obtenidos sea por personas naturales o jurídicas, con la sola **excepción de aquellos que provienen del trabajo en relación de pendencia**, que tienen un tratamiento especial y únicamente pueden deducirse los montos que corresponden al porcentaje del aporte personal al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, o los que se descuenten al personal de las fuerzas armadas, para cesantía militar o policial.

---

8. Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 10.

Para todas las demás fuentes de ingreso, no constituyen materia gravable todos los gastos fijos o variables, ordinarios o extraordinarios, que resulten necesarios para la organización y funcionamiento de una actividad económica. Estos gastos, para que puedan ser considerados en la depuración de los ingresos, deben producirse bajo las condiciones determinadas en la Ley; por lo que se requiere que ellos cumplan ciertos requisitos:

1. Como se anotó anteriormente, *que el gasto sea necesario para el desarrollo de la actividad económica del sujeto pasivo*. De lo que se desprende que, en aquellos casos en que los costos o gastos no sean los que de manera común corresponden al proceso normal de la producción, el contribuyente deberá demostrar la necesidad de tal gasto.
2. *Que el gasto sea proporcional y se ajuste a los principios de oportunidad, causalidad y racionalidad*. Es decir deben estar en proporción racional con el capital, las inversiones de la empresa y la renta ha obtenerse, en el cumplimiento de la gestión económica. No podrán ser considerados, por tanto, como deducibles aquellos que sobrepasen el límite cuantitativo señalado por la propia ley o los que se consideren innecesarios, exagerados o superfluos; y,
3. *Que el gasto se haya efectuado dentro del período en el que se efectúa la deducción*. De acuerdo a los principios contables, para el reconocimiento de costos y gastos, deben considerarse cuando las transacciones o transferencias de recursos han ocurrido, los servicios han sido prestados o los activos han sido adquiridos.

Los gastos deducibles son múltiples y para efectos didácticos señalaremos, siguiendo la clasificación establecida en la Ley de Régimen Tributario los siguientes:

**Los gastos generales:** vinculados con la producción, adquisición, transporte, almacenamiento de materias primas y la compra de bienes y servicios que se utilicen en el proceso productivo y que son devengados durante un período determinado, generalmente anual.

Se incluye también bajo este concepto genérico, la mano de obra directa, los gastos de fabricación y traslado de los productos a los lugares de expendio.

**Los costos del capital.-** Se ubican dentro de este concepto contable, los gastos financieros que se originan en la utilización de recursos ajenos que son registrados como cuentas por intereses, por obligaciones pendientes, cuotas de capital, pagos relacionados con la constitución del crédito, sus renovaciones o cancelaciones; sin embargo, no serán deducibles los intereses, en la parte que excedan de las tasas legales vigentes, ni el capital, que proviniendo de créditos externos no hayan sido registrados en el Banco Central del Ecuador.

**Costos por obligaciones legales.-** Impuestos, tasas, contribuciones especiales, aportes al sistema de seguridad obligatorio. Se excluyen los que habiéndose pagado por esos conceptos, sean consecuencia de intereses, multas o recargos por mora en el cumplimiento de tales obligaciones, así como también, los impuestos que se hayan integrado como parte del costo de los bienes o activos, o los que se puedan trasladar u obtener por ellos crédito tributario.

**Gastos de representación y promoción.-** corresponden a aquellos en los que incurren quienes ejercen cargos directivos de la empresa para promociones u operaciones de venta; se incluyen: viajes, agasajos, regalos, etc. En cuanto a los viajes y estadía, son deducibles en un porcentaje que no exceda del 3% del ingreso gravado en el ejercicio. Para las sociedades que inicien actividad, será deducible el 100% de estos gastos, durante los dos primeros años.

**Gastos para cubrir riesgos.-** Constituyen rubros normales en una actividad de producción, pues están destinados a dotar de un adecuado nivel de cobertura sobre riesgos a los que está sometido el personal de trabajadores, funcionarios y los activos de una empresa. Las cuotas canceladas en concepto de primas por seguros, son rubros deducibles de la base imponible.

**Amortización por pérdidas:** Es un mecanismo de técnica contable, mediante el cual la empresa puede compensar gradualmente y me-

diantes alícuotas iguales, las pérdidas ocasionadas en el o los ejercicios impositivos anteriores con las utilidades que obtuviera en los posteriores. Según nuestra legislación, las empresas podrán deducir durante los cinco períodos posteriores, un porcentaje máximo del 25% de las utilidades obtenidas en cada período. En los casos de liquidación o terminación de las actividades empresariales, se podrá deducir el 100% de la pérdida acumulada en los últimos cinco años.

Igualmente son deducibles las pérdidas que se ocasionan por venta de activo fijos o corrientes, siempre que esas transferencias no se produzcan entre sociedades relacionadas o dependientes, los socios de las empresas cedentes o sus familiares hasta el segundo grado de afinidad y cuarto de consanguinidad y las ocasionadas por fuerza mayor, caso fortuito o delitos, en la parte que no estuviera cubierta por indemnizaciones o seguros.

**Amortización por inversiones.**- Se relacionan a todos aquellos gastos ocasionados para el establecimiento, desarrollo o mejoramiento de la actividad productiva, y los de adquisición de activos con una vida útil superior a un año. Rubros que por su cuantía no se los puede imputar a la totalidad de la cuenta de resultados de un ejercicio y por lo tanto, se deben registrar como activos cuyos valores se irán incorporando en los siguientes ejercicios. La amortización se efectuará en cinco años contados a partir de la fecha en la que se realizó efectivamente el gasto y a razón del 20% anual.

**Amortizaciones por depreciación.**- Se entiende por depreciación, la pérdida, desgaste o deterioro de su valor, que sufre un activo fijo, sea por el uso, el paso del tiempo o la aparición de activos más eficientes. El Reglamento a la Ley de Régimen Tributario, de conformidad a la técnica contable, ha señalado para efectos tributarios, los porcentajes máximos de depreciación en los siguientes rubros: **Activos fijos: inmuebles**, con excepción de terrenos, 5% anual; **instalaciones, maquinarias, equipos y muebles** 10% anual; **vehículos, equipos de transporte, equipo caminero móvil, equipos de computación** 20% anual. En los casos de obsolescencia, deterioro acelerado,

utilización intensiva o pérdida de utilidad de los activos, la Administración tributaria, a petición de parte, podrá autorizar depreciaciones en porcentajes mayores a los determinados.

**Provisiones:** se consideran bajo este rubro, al importe que contablemente se ha destinado para hacer frente a ciertas contingencias o gastos futuros, sobre los cuales, al momento de establecer la partida, se desconoce su cuantía exacta. Entre las provisiones más comunes se encuentran las que se destinan: a).- **Créditos incobrables:** que cubrirán en el futuro las pérdidas por créditos otorgados a corto plazo y originadas en el giro del negocio y que aparecen como irrecuperables. La deducción anual no podrá exceder del 1% del total de los créditos otorgados en cada período, bajo condición que ellos se encuentren pendientes al cierre del ejercicio. La eliminación de los créditos incobrables, se hará con cargo a la partida de provisión, en el valor del crédito adeudado. Si el monto provisionado no es suficiente, la pérdida afectará a los resultados, siempre y cuando tales créditos hayan permanecido en la contabilidad bajo esta denominación por cinco años, que haya transcurrido igual tiempo desde el vencimiento del crédito; y, se encuentre prescrita la acción para su cobro. No serán reconocidos como créditos incobrables, los otorgados por las sociedades a sus socios, empleados, a sus cónyuges, parientes, en los grados de consanguinidad o afinidad señalados, y a sociedades vinculadas con la propiedad o administración de las prestatarias; b) **Pensiones jubilares y patronales,** tienden a cubrir beneficios laborales a futuro, otorgados por ley o por el contrato colectivo. Es condición para que se use la provisión y por ende sea factible la deducción, que esta, debe determinarse técnicamente, mediante cálculos actuariales y que los beneficiarios, serán personas que hayan cumplido por lo menos diez años de labor en la misma empresa.

## A.2. Bases impositivas y tarifas del impuesto a la renta

Al constituir el Impuesto a la Renta, en nuestro Derecho Tributario, un gravamen que afecta a múltiples manifestaciones de la actividad económica, a las que la ley las configura como **Hecho Generador**.

Esas actividades tienen en cada caso un tratamiento independiente y requieren de una normativa diferente encaminada a establecer la base imponible y la tarifa de la prestación, bajo el criterio de que todos los hechos sobre los cuales se establece el impuesto a la Renta, están vinculados con el principio de la capacidad contributiva, de allí que, la tarifa, aplicable a cada base imponible, viene a constituir la medida mediante la cual se aplica directamente ese principio; En síntesis analizaremos las diferentes categorías de rentas según la fuente de los ingresos siguiente:

#### A.2.1. Ingresos de las personas naturales

Se incluyen dentro de esta categoría las rentas de las personas que individualmente obtengan ingresos derivados de actividades, sean esta provenientes exclusivamente del trabajo libre o en relación de dependencia o con el concurso del capital (Comercio, industria, artesanal, prestación de servicios, etc.). Las actividades e ingresos de los cónyuges, son independientes entre sí y determinan para cada uno renta autónoma.

La Base Imponible, por tanto, esta constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios o extraordinarios gravables, de los que se deducirán los costos y gastos imputables a los ingresos. En esta categoría se incluyen además a las sucesiones indivisas. La liquidación del impuesto lo efectuará el contribuyente, aplicando la tabla progresiva de ingresos, señalada en la Ley, para el ejercicio económico del año 2004.

|          | <b>Fracción<br/>Básica</b> | <b>Exceso sobre<br/>Fracción Ba</b> | <b>Impuesto<br/>Fracción Bas</b> |          | <b>Impuesto<br/>Fracción Ex</b> |
|----------|----------------------------|-------------------------------------|----------------------------------|----------|---------------------------------|
| <b>S</b> | <b>0</b>                   | <b>7.200</b>                        | <b>0</b>                         | <b>+</b> | <b>0</b>                        |
|          | <b>7.200</b>               | <b>14.400</b>                       | <b>0</b>                         | <b>+</b> | <b>5 %</b>                      |
|          | <b>14.400</b>              | <b>28.800</b>                       | <b>360</b>                       | <b>+</b> | <b>10 %</b>                     |
|          | <b>28.800</b>              | <b>43.200</b>                       | <b>1.800</b>                     | <b>+</b> | <b>15 %</b>                     |
|          | <b>43.200</b>              | <b>57.600</b>                       | <b>3.960</b>                     | <b>+</b> | <b>20 %</b>                     |
|          | <b>57.600</b>              | <b>En adelante</b>                  | <b>6.840</b>                     | <b>+</b> | <b>25 %</b>                     |

9. Esta tabla rige para los ingresos percibidos a partir del 1 de Enero del 2004, que deben ser declarados en el año 2005. Fuente: Resolución del SRI No. 57, publicada en Registro Oficial 274 de 16 de febrero del 2004.

Consecuentemente, quienes obtengan ingresos mensuales superiores a SEICIENTOS DÓLARES, son sujetos de la prestación tributaria.

#### A.2.2. Ingresos de los extranjeros no residentes

Corresponden a los percibidos por personas naturales no residentes en el país, pagados o acreditados en el Ecuador, por la prestación de servicios eventuales a una **tarifa del 25% sobre el total del ingreso percibido**. Los servicios ocasionales deben estar establecidos en instrumentos legales, contratos o convenios cuya duración sea inferior a seis meses. Los que se remitan al exterior por este mismo concepto, se retendrán en un igual porcentaje sobre el valor de lo pagado o acreditado en cuenta.

#### A.2.3. Ingresos por juegos de azar

Se entiende bajo esta denominación el conjunto actividades, que se incluyen dentro de concepto civil de “contrato de juego”, que en la mayoría de casos se presenta como un negocio o beneficio de personas o instituciones, cuyas estipulaciones contractuales, aprobadas y autorizadas legalmente, se establecen en el documento de participación. El pago del precio señalado y la adquisición del documento que contiene las condiciones del juego o rifa, perfeccionan el contrato por el cual dos o más personas convienen según se realice la suerte, a pagar o entregar, la que pierde a la que gana, cierta cantidad de dinero o cosa fijada de antemano.

Las personas naturales o jurídicas o sociedades, que organicen rifas o concurso abiertos, loterías, sorteos, etc. pagarán el 25% sobre las utilidades obtenidas en esas actividades; en tanto que los beneficiarios de los premios sean estos en dinero o especie, tributarán sobre el valor que exceda a los 80 dólares, el 15%. Los entes organizadores, serán los Agentes de Retención del impuesto y responderán como titulares del tributo cuando no hayan efectuado la retención o lo hayan hecho parcialmente. Se excluyen de la obligación, el ingreso de las Instituciones de beneficencia social establecidas en la ley, que como

organizadoras, financien la prestación de servicios, a través de tales actividades.

#### A.2.4. Ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones

Constituyen acrecimientos patrimoniales a título gratuito, sea por sucesión por causa de muerte, Herederos y legatarios; o, por acto o contrato que determinan el traspaso de un bien o de un derecho, Donación. Este Impuesto aparece en el año de 1912, como un medio para destinar fondos para la Defensa Nacional y por mucho tiempo cumplió con esta finalidad. Desde la vigencia de la ley de Régimen Tributario Interno, esto es a partir del 1 de Enero de 1990, se deroga la Ley de Impuesto a la Herencias Donaciones y Legados, vigente desde el Diciembre de 1961, y se incluye como una forma de ingreso personal, sujeto a gravamen directo, derivado de la cuantía de acervo heredado o donado que incrementa el patrimonio del beneficiario.

El Hecho imponible se materializa en el momento en que se produce la delación y aceptación de la herencia, o en el que se otorga el acto o contrato. En el caso de existir acciones legales que impidan el uso o goce de tales bienes, la obligación nacerá el momento en que, resueltos los litigios, los sucesores o legatarios, tomen posesión de ellos.

La base imponible de este tributo esta constituida por el valor de los bienes y derechos percibidos por cada heredero, legatario o donatario, menos la parte proporcional de las deducciones generales de ley, del valor resultante, se deducirá el monto de 6.200 dólares que constituye el monto exento de imposición y la diferencia constituirá la base imponible sobre la cual se aplicará la tarifa única del 5%

Cuando en un mismo ejercicio económico, un sujeto pasivo fuere beneficiario de más de una herencia, legado o donación y estas sumadas exceden la cuantía de la fracción o monto exento de imposición, estará obligado a presentar una declaración sustitutiva, consolidada y sucesiva como si se tratase de una sola herencia, legado o donación.

### A.2.5. Ingresos de las sociedades

La Ley de Régimen Tributario interno, al referirse a las sociedades, aplica el concepto de la legislación civil, de la que se desprende la personería jurídica, pero también incluye a la sociedad de hecho, el fideicomiso mercantil y los patrimonios independientes o autónomos dotados o no de personería jurídica, el consorcio de empresas y en general toda unidad económica o patrimonio independiente de la de sus miembros<sup>10</sup>. Esto es, toda forma de actividad en la que dos o más personas, constituyen por medio de sus aportaciones en dinero o especie un capital, destinado a realizar operaciones de carácter económico, con el fin de obtener un lucro o ganancia común y distribuirlo entre todos los socios. Sea mediante consentimiento contractual, que determina la personería jurídica, o por simple acuerdo de voluntades.

Se incluyen dentro de este concepto las actividades de las Instituciones que conforman el sistema financiero Nacional, Bancos, sociedades financieras o corporación de inversión y desarrollo, las asociaciones mutualistas de ahorro y crédito para la vivienda, y las cooperativas de ahorro y crédito que realizan intermediación financiera con el público. Las de servicios financieros entendiéndose como tales los almacenes generales de depósitos, las compañías de arrendamiento mercantil, compañías emisoras o administradoras de tarjetas de crédito, casas de cambio, corporaciones de garantía y retrogarantía.<sup>11</sup>

Todas estas actividades están sujetas a la **Tarifa única del 25%, sobre la base imponible**. Se incluyen dentro de este rubro a las empresas extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas que obtengan ingresos gravables en el Ecuador.

10. Artículo 94 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Artículos 293 al 295, Reglamento a la Ley.

11. Ley general de Instituciones del Sistema Financiero. Registro oficial 439 S. 12 de Mayo de 1994.

### A.2.6. Tributos sobre ingresos remesados al exterior

Los ingresos que en concepto de utilidades o dividendos que se paguen o acredite al exterior por cualquier medio pagaran la tarifa única del 25% sobre el ingreso gravable, previo la deducción de los créditos tributarios a los que tuvieran derecho los beneficiarios de tales pagos. Los ingresos que correspondan a otro tipo de actividades, que no se enmarcan dentro del concepto de utilidades o trabajo en relación de dependencia temporal, pagaran la tarifa del 33% sobre el ingreso gravable. La persona que paga acredita en cuenta o efectúa la transferencia, actuará como agente de retención del Impuesto.

### A.2.7. Ingresos sobre renta agropecuaria

Corresponde a las actividades de explotación agrícola ganadera y forestal, realizadas por personas naturales, cuya base tributaria se establece únicamente, sobre el valor de la tierra, correspondiendo a la tarifa del 5% de utilidad presuntiva del avalúo de los predios explotados. Avalúo que será efectuado por la Dirección Nacional de Avalúos y catastros.

Este Tributo, no afecta a la propiedad o patrimonio de las personas respecto a la tenencia de la tierra, sino a los ingresos y ganancias que provienen de su explotación, para calcular el impuesto el legislador utiliza un mecanismo sencillo que se fundamenta en el hecho de establecer como base imponible, el avalúo de la propiedad y presumir una utilidad equivalente al 5% del valor constante en el catastro correspondiente, sobre el cual se aplicará la tabla fijada para el Impuesto a la renta de la personas Naturales (ver cuadro). Es de aclarar que esta modalidad es aplicable únicamente a las rentas de las personas naturales, no obligadas a llevar contabilidad; en los demás casos se aplica el tributo sobre la utilidad neta de las sociedades o personas jurídicas conforme a la tarifa establecida, esto es el 25% sobre la base imponible.

### A.2.8. Ingresos de las empresas petroleras

En general las empresas de exploración y explotación de hidrocarburos, estarán sujetas al 25 % de su base imponible. Con las siguientes excepciones:

1. **Inversiones reembolsables**, que se establezcan mediante contratos de prestación de servicios específicos con la empresa estatal de petróleos, en las que se obliguen a financiar inversiones costos y gastos requeridos para la ejecución de trabajos contratados que sean reembolsables. Tales inversiones no serán consideradas como deducibles de la base imponible, ni constituirán ingresos gravados para quien los percibe.

2. **Inversiones no reembolsables**. Que provengan de contratos de prestación de servicios de exploración y explotación petrolera, que no hayan dado lugar a descubrimientos explotables. Serán amortizables en el plazo de cinco años a razón de 20% anual. El ingreso gravable de esta modalidad de prestación de servicios, se calculará en base de los pagos de la tasa por servicios efectuados por Petroecuador, en el año impositivo, menos los intereses sobre las inversiones no amortizadas, puesto que constituyen, devoluciones de los costos financieramente realizados por la empresa contratista. De este monto se deducirán los gastos imputables al ingreso que no haya sido reembolsado por el contratante y el valor de las participaciones laborales, el saldo restante constituirá la base imponible sobre la que se pagará el impuestos a la Renta a la tarifa del 25%. Sobre esa misma base se establece el gravamen adicional de 1%, no deducible, destinado a actividades de investigación.

Adicionalmente, los contratistas que se dediquen a la exploración y explotación de hidrocarburos, pagarán una tasa que esta en relación con el monto de producción diaria, en promedio mensual, así: A partir de los treinta mil barriles de producción mensual, una tarifa básica del tres por ciento, más el uno por ciento suplementario por cada diez mil barriles de petróleo o su equivalente en gas, que aumente la producción diaria promedio, hasta llegar a la tarifa máxima del 30%.

Este gravamen no alcanza a quienes no sobrepasen de treinta mil barriles diarios de producción y aquellos, que no obstante tener una producción superior, produzcan crudo de calidad inferior a 15 Grados API.

#### A.2.9. Ingresos de actividades mineras y turísticas

Los titulares de concesiones mineras de explotación, las cooperativas dedicada a la actividad, arrendatarios contratista o empresas que por cualquier modalidad, estarán sujetos a la tarifa señalada para las personas naturales, si fuera el caso o el 25%, si se tratare de sociedades, sobre la base imponible establecida luego de las deducciones de ley, a partir del primer año de en que inicien sus operaciones.

En lo que respecta a las empresas turísticas, la ley especial de Desarrollo Turístico otorga una serie de beneficios generales y especiales que propenden a la promoción y desarrollo de esta actividad y a garantizar al inversionista su estabilidad y rentabilidad en períodos de tiempo variables según la categoría de la actividad calificada por el Ministerio de Turismo. En lo referente al Impuesto a la Renta, los proyectos calificados en primera Categoría gozaran de la exoneración del pago del impuesto a la renta, anticipos y retenciones en la fuente, por diez años contados a partir de la notificación del inicio de las operaciones, que efectué el sujeto pasivo al Ministerio respectivo. Para la segunda Categoría los beneficios se reducen a cinco años. Estos beneficios se conceden únicamente en la parte que operen en turismo receptivo. No se incluyen dentro de las exenciones, los parques de atracciones, los casinos, salas de juego, e hipódromos.

#### A.2.10. Ingresos por actividades de construcción, urbanización, lotización u otras similares

En general las empresas que obtenga ingresos provenientes de este tipo de actividades, deben llevar contabilidad y liquidarán el impuesto de acuerdo al resultado del balance de pérdidas y ganancias de cada ejercicio, a la tarifa del 25% sobre la base imponible. Sin embargo para quienes no lleven contabilidad o la que mantengan,

no se ajuste a las disposiciones legales y reglamentarias, se aplicarán las siguientes tarifas: 1.- En construcción: respecto a los contratos a precio fijo, se presumirá como base imponible el 12% de la cuantía del contrato si la actividad se cumple con recursos del contratante, caso contrario si es el constructor el que financia la obra, la base será del 15%.- 2 Las actividades de lotización, Urbanización, transferencia de inmuebles se presumirá que la base imponible es el 30% del monto de ventas efectuadas en el ejercicio. En estos casos el impuesto que se haya pagado al municipio por concepto de utilidad en la compraventa de predios urbanos, se considerará como crédito tributario deducible del impuesto.

### A.3. Renta presuntiva

Para lograr la eficiencia en la recaudación y procurar que todo ciudadano que obtenga rentas gravables, cumpla con sus obligaciones tributarias, resulta de vital importancia para la gestión de la Administración Tributaria el establecimiento de presunciones respecto a la cuantía de ingresos de los contribuyentes, sin las cuales no sería posible lograr que se cumplan los principios de generalidad e igualdad en cuanto a las prestaciones, particularmente en aquellos casos en los que el sujeto pasivo no presentare su declaración, o haciéndola no estuviere respaldada debidamente en la contabilidad o, en aquellos casos que con posterioridad a la declaración, la administración descubra la existencia de ciertas causas o hechos que afecten los resultados del ejercicio, tales como: existencia de mercancías sin el respaldo de los documentos de adquisición; omisión de registro en la contabilidad de facturas de compras o ventas; diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean debidamente justificadas y cuentas bancarias no registradas.

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando con claridad y precisión. Las presunciones tienen la categoría legal de tales, conforme a los principios generales del derecho por lo tanto que admiten

prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

La ley de Régimen tributario ecuatoriano, señala que la presunción debe fundarse en “**hechos, indicios circunstancias y demás elementos de juicio, que por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta permitan presumirla mas menos directamente en cada caso particular**”<sup>12</sup> y establece dos mecanismos que posibiliten los elementos de juicio suficiente para que el interventor tributario pueda inferir de esas certezas o antecedentes demostrados, la base imponible y la cuantía del tributo. El primero se vincula con la **constatación que haga la administración de las actividades económicas realizada por la empresa** tales como el Capital invertido en ellas, el volumen de transacciones o ventas en el ejercicio y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad sobre el costo contable. Las utilidades obtenidas en los ejercicios anteriores, así como la utilidad que obtengan otros sujetos pasivos por actividades análogas, el lugar del negocio y el **capital** invertido, los gastos generales, el volumen de adquisiciones locales o importadas; y el segundo, **por coeficientes**, en los casos en los que no sea posible utilizar los elementos precedentes, se aplicaran coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, que será establecido anualmente por el Servicio de Rentas Internas, para cada rama de actividad económica, cuya aplicación requiere la determinación por parte del interventor, conforme al ámbito en el que se ubica la actividad que se pretende intervenir.

#### A.4. Retenciones en la fuente

El sistema de retenciones en la fuente, constituye un mecanismo del derecho impositivo, para procurar ingresos permanentes a la caja fiscal, particularmente en los tributos cuya liquidación y pago se efectúan en períodos anuales, como el caso del impuesto a la renta. Consiste en el porcentaje legal que retienen las personas naturales o jurídicas y las sociedades en general, que paguen o acrediten a cuenta

---

12. Artículo 25 de la Ley.

ingresos que constituyan renta gravables para quien lo reciba, sin que ello implique cambio en la naturaleza del tributo, ni disminución de las responsabilidades inherentes al contribuyente. La Retención jurídicamente no constituye pago de la obligación, sino un “anticipo”, que es considerado como crédito fiscal, que será deducido por el contribuyente en la misma proporción retenida, al finalizar el ejercicio económico, del total del impuesto por el determinado en aplicación de la base imponible y la tarifa establecida en cada caso. Generalmente las tarifas de retención, son inferiores a las establecidas para el cálculo del respectivo impuesto a la renta, para así evitar devoluciones por pagos en exceso; sin embargo en muchos casos, debido al sistema de retenciones y a la variedad de los pagos sujetos a ella, resulta que en la realidad contable, el valor de la retención supera la suma que el contribuyente debe pagar al finalizar el ejercicio económico, generándose un crédito fiscal a su favor, sobre el que procede la acción de reclamo de “pago indebido”, que permite que justificada ante la administración en un procedimiento sumario, la existencia de la prestación no debida, el sujeto activo deberá devolverlo con los respectivos intereses que se calcularán desde la fecha de la determinación y pago de la obligación tributaria.

**Agentes de retención:** conforme la definición legal (ver tema capítulo 2), son agentes, aquellas personas que por su cargo o función pública o privada están en una situación tal, que les permite por disposición normativa constituirse liquidadores y recaudadores de los tributos de los contribuyentes, con la responsabilidad de emitir el comprobante de la operación efectuada, entregarlo al sujeto de la retención, documento que con los requisitos establecidos en el Reglamento<sup>13</sup> constituye justificación suficiente de las retenciones y del derecho al crédito tributario. Su responsabilidad abarca también la obligación de declarar y depositar mensualmente los valores retenidos, dentro de los plazos establecidos para el efecto, bajo prevenciones de las siguientes sanciones: De no efectuar la retención o hacerlo parcialmente, deberá pagar el total de las retenciones que debiendo hacerlas no lo hizo, más el 100% de recargo y los intereses de mora;

---

13. Artículo 90 y 91 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

el retraso en la presentación de las declaraciones, será sancionado con una multa equivalente al 3%, por cada mes o fracción de mes, sobre el valor declarado, sin que exceda en ningún caso del 100%.

**Rentas sometidas a retención.-** La retención en la fuente se limita a los pagos que por cualquier concepto efectúe un tercero, respecto a ingresos que están expresamente determinados en la ley y que como tales constituyen materia gravable, así:

1. Los ingresos del trabajo en relación de dependencia, son en este caso, agentes de la retención, los empleadores por los pagos que realicen a sus empleados o trabajadores sean estos en relación de dependencia o sin ella, originados en la relación laboral, deben efectuar la retención del impuesto en los porcentajes y cuantías señaladas en la Ley y en los términos establecidos por El Servicio de Rentas Internas, en las resoluciones que emitirá obligatoriamente cada ejercicio económico.

2. Todos los pagos que realicen por cualquier concepto las entidades públicas o privadas, las sociedades y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, cuando estos constituyan renta gravada para quien lo perciba. Tales pagos se someterán a la retención en la fuente en los siguientes porcentajes:<sup>14</sup>

1%, en la compra de bienes muebles de naturaleza corporal; los pagos por construcción de obra material inmueble, lotizaciones, urbanizaciones; los efectuados por transporte de carga y transporte privado de personas; los pagos o créditos en cuenta que las empresas emisoras de tarjetas de crédito a sus establecimientos afiliados; y, los intereses o comisiones que causen las operaciones de crédito entre Instituciones del sistema financiero. Se incluyen dentro de este porcentaje, todos aquellos pagos que no estén contemplados en un porcentaje específico de retención.-

5% Los pagos realizados por rendimientos financieros de cualquier naturaleza, sea por personas Jurídicas o naturales; las ganancias de

---

14. Tarifas vigentes para el año 2002.

capital, originadas en la compraventa de títulos, o valores o documentos financieros, a excepción de los intereses y rendimiento pagados por Instituciones Bancaria o cualquier otra entidad sometida a vigilancia de la Superintendencia de Bancos, ni por los depósitos en libretas de ahorro a la Vista de personas naturales. Los Pagos por actividades en las que prevalezca el intelecto sobre la mano de obra, tales como comisiones, honorarios, regalías realizados a profesionales u otras personas naturales o jurídicas residentes en el Ecuador por más de ciento ochenta días meses; los efectuados por concepto de prestación de servicios deportivos, jugadores, miembros del cuerpo técnico, jueces, veedores, etc.; el arrendamiento de bienes muebles a personas naturales y los que se efectúen a los Notarios y Registradores de la propiedad, por sus actividades específicas.

#### A.5. Anticipos del impuesto a la renta

Constituye un requerimiento legal, que obliga a todos los contribuyentes, sean estas personas naturales que conforme a las disposiciones de la ley deben a llevar contabilidad, o personas jurídicas y sociedades en general, ha determinar en base de los ingresos percibidos y declarados en el año inmediato anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 35% del impuesto líquido pagado, determinación que se efectuará en el formulario de declaración correspondiente y la prestación anticipada se efectuara en dos cuotas iguales, en los meses de julio y septiembre respectivamente y en los fechas establecidas en el Reglamento, de acuerdo al noveno dígito del número de Registro Único de Contribuyentes o Cédula del Identidad, según corresponda.

El sustento de esta modalidad de cobro parcial y anticipado, se basa en la presunción legal, respecto a que, la renta global que percibirá el contribuyente en el ejercicio posterior será por lo menos igual a la obtenida y pagada en el anterior. Esta hipótesis, no considera las variaciones económicas, las condiciones de producción que difieren de año en año, ni las eventualidades que podrían afectar el proceso disminuyendo los ingresos. De producirse esas eventualidades, la Ley prevé la posibilidad que Servicio de Rentas Internas, pueda re-

ducir o exonerar el pago del anticipo, previa solicitud del contribuyente en la que se demuestre que las rentas gravables para ese ejercicio serán negativas o inferiores a las obtenidas en año anterior en un 30% o más según los resultados del primer cuatrimestre, o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del tributo causado en el ejercicio.

Corresponde al Presidente de la República decretar excepcionalmente la reducción o exoneración del anticipo, con carácter general y en beneficio de un sector o subsector de la economía, que por situaciones muy concretas, hayan sufrido una drástica reducción de sus ingresos. Para ello se requiere la petición de los representantes legales de los respectivo gremios, dirigida al Ministro de Economía y Finanzas o la iniciativa, de ese ministerio, quien sugerirá el porcentaje de reducción o la exoneración que fuere del caso.

#### A.6. Crédito tributario en renta

La aplicación del principio de equidad en las relaciones tributarias, ha generado en el concepto legal de crédito tributario, que se entiende como el derecho a favor de los sujetos pasivos, para compensar el valor sustraído a título de retenciones o anticipos del total de los impuestos causados, en su declaración anual; sin embargo, un sistema como el nuestro, en el que se establecen una gran variedad de modos y formas de retenciones en la fuente, como principal método de recaudación directa del estado; no puede garantizar que el ingreso del contribuyente retenido por esos conceptos, va ser siempre inferior al monto de la obligación que se genere en el ejercicio económico que corresponda, o incluso que existirá renta gravable, ocasionándose en estos supuestos una prestación excesiva sobre la medida establecida en la Ley y la capacidad contributiva del sujeto pasivo, esto es un pago no debido, lo cual hace necesaria la existencia del derecho a la devolución para evitar la confiscación patrimonial, prohibida por la Constitución y consecuentemente el enriquecimiento ilegítimo de ente acreedor.

En estos casos el contribuyente puede hacer uso de su facultad para deducir la acción administrativa de pago indebido, o acción de repetición, mediante la cual se requiere la restitución de los anticipos y retenciones pagadas en exceso. A través de este sistema procesal, el contribuyente hace posible que el órgano administrativo correspondiente SRI, pueda pronunciarse sobre la procedencia, veracidad y legitimidad de la prestación en exceso producida, aceptándola total o parcialmente. Si la Administración no emite su resolución dentro de los plazos legales, el contribuyente esta facultado a compensar directamente el pago en exceso con otras obligaciones de naturaleza tributaria que correspondan a la misma administración, con los respectivos intereses calculados desde la fecha en la que se presentó la declaración tributaria, previa notificación al Servicio de Rentas Internas. La acción contenciosa procede únicamente ante la negativa total o parcial de devolver lo indebidamente pagado.

## B. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En el Régimen Tributario ecuatoriano, este impuesto, de acuerdo a la técnica jurídica, es un impuesto a las ventas, y al consumo y no propiamente al Valor Agregado, que tienen como finalidad establecer un gravamen al mayor valor del bien que adquiere, a través de su producción, mejoramiento o movilización, así explica el Maestro Italiano Cesar Cosciani<sup>15</sup> "El Impuesto al Valor Agregado se paga en todas las etapas de la producción, pero no tienen efectos acumulativos, pues el objeto de la imposición no es el valor total del bien, sino el mayor valor que adquiere en cada etapa de la producción y distribución desde la materia prima hasta el producto terminado... el impuesto permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y, en conjunto, el valor total del bien"; sin embargo, conforme se ha concebido en nuestra legislación, consiste aplicar una tasa uniforme a todas las operaciones de transferencia de las que sean objeto los bienes hasta llegar al consumidor final, sin consideración del precio de producción, pues

15. Impuesto al Valor Agregado. Ed. De Palma. Buenos Aires 1969, página 12

se impone sobre el valor establecido para la venta en cada etapa, constituyéndose uno de los gravámenes más injustos y que en forma directa incide en los incrementos de precios de los bienes y servicios por efecto acumulativo del fenómeno de la traslación, que implica que en las diversas etapas de producción y distribución, cada uno de los sujetos pasivos va trasladando el impuesto al incluirlo en el nuevo precio, consecuentemente, mientras mayor es el número de intermediarios entre el productor o importador y el consumidor final, mayor será el incremento del valor y la carga impositiva que éste debe soportar.

En el IVA, por razones de recaudación se produce una variación respecto al criterio jurídico que determina el concepto de la obligación tributaria, pues en este caso no corresponde al contribuyente, que como sujeto pasivo soporta la carga impositiva como consumidor final de los bienes y servicios, sino al agente de retención, quien aparece como responsable del cumplimiento de las obligaciones de declaración y pago; en tanto que con respecto a la fuente de la obligación, diremos que el gravamen se sustenta en el origen de los bienes, esto en quien los produce o los comercializa, aunque el hecho imponible final constituya el precio de venta, incrementado con la traslación del tributo. A pesar de lo anotado, se ha constituido dentro del sistema tributario el gravamen de mayor importancia desde el punto de vista fiscal, por su rendimiento y por facilidad de recaudación, dado que grava al consumo de un sinnúmero de bienes que satisfacen necesidades fundamentales de los individuos, prácticamente, tributan todos los ciudadanos sin importar su capacidad económica.

En la Legislación ecuatoriana nació en el año de 1966 como Impuesto a las Ventas, luego en la Ley Nro. 124 se denominó Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios,<sup>16</sup> y la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente desde el primero de Enero de 1990, adoptó la nomenclatura utilizada en varios países del mundo, con la actualmente se mantiene.

---

16. Registro Oficial Nro. 27 de 29 de Julio de 1970.

Según la concepción legal el Impuesto al Valor Agregado, “grava el valor de las transferencias de dominio o la importación de bienes de naturaleza corporal, en todas las etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.<sup>17</sup> Es por lo tanto, un impuesto de carácter general, que grava aisladamente todas las operaciones de transferencias de dominio o las importaciones de bienes corporales muebles, esto es todo tipo de traspaso a título oneroso o gratuito, de bienes o servicios que se realice entre dos o más personas, y se causa en el momento en el que se realiza el acto o contrato respectivo.

La ley describe como **transferencia**; es decir, como hecho generador de este tributo lo siguiente:

a) Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aunque se efectúe a título gratuito; b) La permuta o cualquier otra forma de contrato en el que las partes se obligan a transferir recíprocamente el dominio de bienes corporales muebles, y la dación en pago; c) venta de bienes entregados a consignación y el arrendamiento de ellos con opción de compra, incluye cualquier modo de arrendamiento mercantil; y, d) el uso o consumo personal por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.<sup>18</sup>

### B.1. Transferencias no grabadas y tarifa cero

La Reforma a la ley de Régimen Tributario Interno, constante en la ley 51<sup>19</sup> eliminó la denominación de exenciones, para determinar los bienes excluidos del pago del Impuesto a la renta, adoptando la denominación, de **Transferencias no gravadas**, en las que se contem-

17. Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 51. Reglamento de Aplicación a la Ley. Artículo 139.

18. Ley de Régimen Tributario Artículo 527.

19. Ley 51, Registro Oficial Nro. 349, 13 de diciembre de 1993.

plan aquellas actividades que si bien constituyen transferencias de bienes o valores, no se ubican dentro del concepto común de actividad comercial, por la naturaleza extraordinaria de los actos que describe la norma y que no pueden ser considerados en la concepción jurídica del consumo que es fundamento de este tributo; tales como: los aportes en especie a las sociedades, cesión de acciones, participaciones o títulos valores; adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, incluyendo la de los bienes de la sociedad conyugal, fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, donaciones a entidades públicas, o a entidades del sector privado de beneficencia cultura, educación, investigación, salud o deportes, legalmente constituidas.

“La Tarifa cero”, bajo esta denominación, se incorpora a una categoría de bienes que están sujetos a la transacción en el mercado interno o a la importación, pero no son susceptibles de imposición, en razón de que ellos constituyen elementos que satisfacen necesidades primarias o fundamentales relacionadas con la salud y la alimentación básica, en estos casos se consideran únicamente a bienes en estado natural, que no hayan sido sometidos a procesos de elaboración o tratamientos que impliquen cambios en su condición original, se aclara en nuestra legislación, que ciertas actividades de enfriamiento, faenamiento, empaque, molido, extracción por medios mecánicos o químicos (casos de los aceites vegetales), no constituyen procesos de transformación. Se incluyen también, en este género, los implementos destinados a las labores agropecuarias, tales como semillas, insecticidas, productos veterinarios y maquinarias específicas para el agro, además de bienes relacionados con el que hacer cultural o educativo tales como, la comercialización de libros, revistas, folletos, al igual que la materia prima que se utilice para su fabricación.

El mencionado sistema de tarifa cero, abarca también a varios servicios, que resultan indispensables para la comunidad, como los de salud, de transporte público de personas a excepción del transporte aéreo, el transporte de carga terrestre, marítimo y aéreo, arrendamiento de vivienda, los de energía eléctrica, agua potable, alcantarillado, recolección de basura y otros de carácter

administrativo, que sean prestados por entidades públicas por los que se deba pagar un precio o un tasa; los de educación en cualquiera de sus modalidades, pero exclusivamente referida a la oficial, esto es, aquella que la imparten establecimientos legalmente autorizados para cumplir con esa finalidad; los de naturaleza religiosa, los de guarderías, asilos, hogares, los de impresión de libros, los funerarios. Las operaciones descritas conceptualmente se incluyen dentro del criterio, aceptado por la doctrina general y por la mayoría de legislaciones, como exentas del pago del tributo, aunque la nomenclatura legal de la reforma intencionalmente haya omitido el uso de esa denominación, con el objeto de obligar a los sujetos pasivos a emitir y entregar facturas al adquirente del bien o beneficiario del servicio, por las transacciones que efectúe, y a través de ellas mantener información permanente y actualizada de las operaciones de comercio que realicen los sujetos pasivos del IVA, como mecanismo de control tributario. La omisión en la emisión y o entrega de las facturas, presume la tipificación del delito de defraudación tributaria que será sancionado conforme a las disposiciones del Código Tributario.

## B.2. Sujetos pasivos y liquidación del tributo

La última reforma a la ley<sup>20</sup> diferenció a los sujetos pasivos de este impuesto en **Agentes de Percepción y Agentes de Retención**, los primeros son las personas naturales y sociedades que habitualmente efectúan la transferencia de bienes, realizan importaciones por cuenta propia o ajena o prestan servicios gravados; y, como Agentes de retención a las entidades u organismos del sector público, las empresas públicas o privadas que hayan sido calificadas por el S.R.I. como contribuyentes especiales. Las empresas emisoras de tarjetas de crédito y las empresas de Seguros y Reaseguros, respecto a sus proveedores de bienes y servicios, o a sus establecimientos afiliados. De lo anotado se deduce que la citada reforma incluye dentro del concepto de contribuyentes del tributo, a las entidades del sector público y otras de beneficio social, educativo y a Organismos

20. Ley 99-24. Registro Oficial Nro. 321-S de 18 de Noviembre de 1999.

Internacionales Gubernamentales o que realicen o ejecuten convenios en el país o cumplan actividades reconocidas como servicio público, a quienes por principio no debe alcanzarse esta imposición. Sin embargo, bajo la filosofía del control tributario que fundamentó la reforma, deben realizar la prestación y el tributo por ellos pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, o en la demanda de servicios el mismo que será reintegrado sin intereses en un término no mayor a treinta días, contra la presentación formal de la declaración del Representante legal, a la que se adjuntarán copias certificadas de las facturas en la que conste el IVA pagado. Se reconocerán intereses, solamente en los casos en los que no se haya efectuado el reembolso en el plazo señalado. Igual tratamiento establece la Ley para la devolución del IVA pagado por los discapacitados en la adquisición de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, prótesis, etc., con la salvedad de que en este caso, el plazo de devolución se extiende a noventa días.

En lo que respecta a la base imponible, esta conformada por el valor neto de la operación realizada, que conste en la respectiva factura o documento equivalente (notas o boletas de venta, contratos, etc.) sobre la que se cobrará el 12%. Los sujetos pasivos que tienen la calidad de **Agentes de percepción**, retendrán el 100% del importe del tributo; en tanto que los **Agentes de Retención**, facturan los impuestos causado en una proporción que varía según proceda de transferencias de bienes muebles de naturaleza corporal al 30% y en 70% cuando se origine en la prestación de servicios.

El 1 de Junio del año 2001 la Ley de Reforma Tributaria elevó la tarifa del IVA del 12% al 14%.<sup>21</sup> Sobre la norma, se planteó un recurso de inconstitucionalidad, que fue acogido. La declaratoria de inconstitucionalidad por la forma, suspendió los efectos y dejó vigente el Texto del artículo 42 de la reforma aprobada por el Congreso nacional, que mantenía la tarifa del 12% para el impuesto al Va-

21. Ley 2001-41 publicada en el suplemento del registro oficial Nro. 325 de 14 de mayo del 2001.

lor Agregado.<sup>22</sup> De modo que, en el país estuvo vigente por dos meses la tarifa del 14%.

El procedimiento de liquidación del tributo se efectúa, por el sistema denominado por la Ley CRÉDITO TRIBUTARIO, en razón de que la totalidad de las retenciones efectuadas, no constituye el impuesto que adeuda el sujeto pasivo, sino un elemento para el cálculo, ya que la obligación se determina por el saldo que resulta de disminuir los pagos por él realizados por ese mismo concepto, esto es, el debitar de los montos totales retenidos, el valor de lo pagado por el agente de percepción o retención, en sus adquisiciones locales o importaciones. La diferencia resultante, constituye el valor del Tributo que debe ser pagado dentro de los plazos previstos en la ley, si de la declaración resultare un saldo a favor del declarante dicho saldo constituye nuevo crédito tributario, que será deducido en las declaraciones posteriores. Únicamente en aquellos casos en los que, por la naturaleza de las operaciones de la empresa o actividad, el sujeto pasivo demuestre que no podrá compensarse el valor del crédito en un período de seis meses consecutivos, procede la compensación con otras obligaciones de naturaleza tributaria, previa solicitud a la autoridad administrativa competente.

El Proceso de liquidación se determina de la siguiente manera:

1. El total de IVA, que hubiere facturado el agente, en sus adquisiciones locales o importaciones de bienes que pasen a formar parte del activo fijo, materias primas, insumos y de los servicios, para quienes se dediquen a la producción y comercialización otros bienes que se encuentren gravado con la tarifa de 12%.
2. En los casos en los que los bienes producidos o comercializados, estén gravados en parte con tarifa 0% y en parte con la tarifa 12%, el crédito susceptible de ser utilizado se sujetará a proporción que resulte de relacionar las ventas gravadas con las tarifas señalas,

22. Resolución del Tribunal Constitucional Nro. 126-2001. Registro oficial 390- 17-VII-2001.

y las exportaciones en el período que corresponda a la declaración (mensual).

No será necesario el régimen de prorrateo, si los sujetos pasivos mantienen sistemas contables que permitan diferenciar las adquisiciones de materias primas, insumos y servicios gravados con la tarifa, empleados exclusivamente en la producción, comercialización o prestación de servicios, que a su vez sean objeto del gravamen, con aquellos que igualmente se han empleado en la producción, comercialización o prestación de servicios pero que no generan tributo, por estar ubicados en la categoría de tarifa 0%; consecuentemente, estos contribuyentes utilizarán el total del crédito tributario que se ha demostrado contablemente, surge de las ventas gravadas.

Por la naturaleza del crédito tributario, este derecho no surge respecto a los pagos por IVA realizados por aquellos contribuyentes que hayan adquirido localmente o importado activos fijos o materias primas, con los que se produzcan bienes, se comercialicen o presten servicios, que en su totalidad estén gravados con tarifa cero, puesto que la normativa vigente, considera susceptible de crédito únicamente aquellos bienes y servicios que se destinen a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados; y en los casos que puedan justificarse legalmente en la factura, comprobantes de ventas, documentos de importación, o certificados de retención, el respectivo pago del tributo. De ello se deriva la obligación de los sujetos pasivos de emitir y entregar al adquirente del bien o beneficiario del servicio los documentos que acrediten la transferencia o la recepción del servicio, en los que se harán constar por separado el valor de la transacción, la tarifa del impuesto y el monto de IVA efectivamente retenido. La obligación se extiende igualmente, a aquellas transferencias o servicios que no estuvieren gravados o tengan tarifa cero y su incumplimiento se considera delito de defraudación, que será sancionado con las penas de prisión de seis meses a tres años, independientemente de las penas administrativas de decomiso, multas y clausura del establecimiento. Lo que implica, conforme

está redactada la norma, la imposición de diferentes penas por un mismo delito.<sup>23</sup>

### B.3. Naturaleza jurídica del crédito tributario en IVA

En el régimen tributario ecuatoriano las instituciones del **Pago Indebido** y del **Crédito Tributario**, se prestan a serias confusiones y han ocasionado múltiples controversias y consecuentemente acciones contenciosas ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal del país, a través de las cuales los sujetos pasivos del IVA, pretenden la devolución de valores, que constituyendo crédito Tributario, no ha sido posible su compensación inmediata. Para encontrar una respuesta adecuada sobre el tema, realizamos el siguiente análisis:

a. El artículo 323 del Código Tributario define lo que constituye el pago indebido y señala. **“Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador; o el que resulte excesivo en relación a la justa medida de la obligación que corresponda satisfacer...”**

El **Crédito Tributario** en tanto, no se encuentra definido expresamente en ninguna de las normas tributarias, sin embargo, de acuerdo a lo establecido en el Capítulo Tercero del Título Segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, es un derecho otorgado a los sujetos pasivos del Impuesto al Valor Agregado, individualizados en el artículo 61 de Ley aludida, que como Agentes de Retención se dediquen a actividades de producción, comercialización de bienes o a la prestación de servicios gravados con la tarifa del IVA, para deducir, en su declaración mensual los valores, que conforme a las re-

23. Artículo 62 de la ley de Régimen Tributario Interno, artículos 381 y 383 del Código Tributario.

glas señaladas en el artículo 65 *Ibíd*em, hayan pagado en concepto de dicho Tributo, en la realización de tales actividades.

b. De ello se desprende que las dos Instituciones son diametralmente distintas, pues la primera surge de las circunstancias señalados en la norma, que implican: error en la prestación de un tributo no debido o pagado por sobre la medida establecida en la ley, lo cual da lugar a la existencia del derecho del sujeto pasivo para formular el respectivo reclamo o acción, tendiente a que la Administración restituya tales valores. El Crédito Tributario, en cambio, constituye un derecho especial consagrado en la norma, a través del cual se faculta al Agente de Retención del Impuesto al Valor Agregado IVA, para que al momento de realizar la liquidación de las operaciones gravadas con este tributo, puedan deducir el valor de los pagos por él realizados en concepto de éste impuesto, bajo las condiciones establecidas en ella. Si luego de la deducción, resultare que hay un saldo a favor del declarante, ese saldo, se considerará como un nuevo crédito tributario, que el Agente podrá hacerlo efectivo en el siguiente período económico. Por lo tanto, ese remanente, no puede jurídicamente ser considerado dentro de la concepción del pago Indebido; pues, es tal la diversa naturaleza del Crédito Tributario, que la propia ley señala en el artículo 68 inciso segundo, que: “Si la declaración arroja saldo a favor del sujeto pasivo, dicho saldo será considerado crédito tributario que se hará efectivo en la declaración del mes siguiente. Y el inciso final del artículo 145 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, complementa la disposición legal cuando dice Cuando por cualquier circunstancia evidente se presuma que el crédito tributario no podrá ser compensado por el contribuyente con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el contribuyente podrá solicitar al Director General del Servicio de Rentas Internas la compensación de este crédito tributario con otros tributos a cargo del mismo contribuyente. La compensación o devolución de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituyen pagos indebidos y, consiguientemente no causarán intereses.”

De lo analizado se desprende la diferencia sustancial entre el Crédito Tributario, y pago indebido o en exceso que se genera en el Impuesto a la Renta; por lo tanto, el saldo que resulte a favor del sujeto pasivo de las liquidaciones de IVA, no es materia de devolución directa por parte de la Administración tributaria, ni permite la acción administrativa o contenciosa para el efecto, pues por disposición normativa, este crédito solo podrá deducirse en los períodos subsiguientes, o compensarse con otros tributos en los casos expresamente señalados por la Ley.

### C. IMPUESTO A LOS CONSUMOS ESPECIALES ICE

Conforme a la denominación legal, este tributo grava el consumo de ciertos bienes y servicios, que por su naturaleza, características y tipificación legal, se ubican en la categoría de especiales; así: “Cigarrillos, cervezas, bebidas gaseosas, alcohol, productos alcohólicos y los servicios de telecomunicaciones y radio electrónicos dentro de los que se incluyen los **“vehículos motorizados de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, aviones, avionetas helicópteros, motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo”**; ya sea que se produzcan dentro del país o se importan.

Aunque técnicamente el gravamen esta orientado, más bien, a las actividades que en su origen, hacen posible el uso y consumo de tales bienes: la producción, importación o comercialización; en estricto sentido, este tributo es una modalidad del Impuesto al Valor Agregado; pues, igualmente grava la transferencia efectuada por el fabricante de los bienes descritos en la norma, o la prestación de uno de los servicios descritos, sea a título oneroso o gratuito, y también a las actividades de importación al momento de desaduanizar o nacionalizar la mercancía; consecuentemente el hecho imponible se materializa cuando se cumplen los presupuestos señalados, sin que tenga importancia el consumo como elemento constitutivo de la acción generadora del gravamen, consumo que jurídicamente es entendido como la utilización de bienes o mercancías para la satisfacción de ciertas necesidades inmediatas, y que por ello, se destruyen o desaparecen una vez adquiridas.

Sin embargo, la norma tributaria, en afán de facilitar la recaudación adopta el sistema de gravar en origen a los bienes fabricados o importados; consecuentemente, serán los productores o importadores de los bienes descritos, o los que prestan los servicios de telefonía fija o móvil, telegráficos o radio telegráficos; quienes en la primera fase de comercialización, incluyen el valor del tributo en el precio, trasladándolo al comprador intermedio o consumidor en su caso, la totalidad del peso de la carga impositiva. Por su naturaleza, este gravamen se asimila a la del impuesto al Valor Agregado, pues incide directamente en la capacidad económica de quienes adquieren o consumen esos bienes que han sido categorizados como especiales. Lo que permite establecer, conforme a la doctrina tributaria, la diferencia entre los **sujetos pasivos de Jure** y los **sujetos pasivos de facto**, los primeros son aquellos que, constando expresamente en la norma correspondiente, están obligados al pago: “Las personas naturales y sociedades fabricantes de bienes gravados con este impuesto; y, quienes realicen importaciones de bienes gravados por este impuesto”<sup>24</sup>, sin que lleven el peso real de la prestación, pues como se ha dicho la trasladan al consumidor, cumpliendo mas bien, un rol de intermediario o agente de retención, pues su función es la de recaudar el ICE en el precio de transferencia; en tanto que los segundos, son las personas naturales, Jurídicas o sociedades que de hecho soportan la carga tributaria al adquirir los bienes, en cuyo precio esta incluido el tributo causado.

### C.1. Hecho generador y sujeto pasivo del tributo

Establecida la diferencia doctrinaria que permite señalar con claridad a quien afecta la carga tributaria en el consumo, y a quien corresponde satisfacerla, como sujeto obligado. Señalamos que el **HECHO GENERADOR** o Imponible, se produce, en el caso de mercancías nacionales destinadas al consumo, en el momento de en que se realiza la transferencia efectuada por el fabricante productor de la cosa gravada, a cualquier título, por lo que se genera también im-

24. Artículo 71 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Art. 160 del Reglamento de Aplicación.

puesto en la donación gratuita de los bienes determinados en la ley; en el momento de la venta o prestación de los servicios descritos y en el caso de los bienes importados, el momento de su nacionalización. La transferencia implica el traspaso de la mercancía del productor al consumidor.

Los sujetos pasivos de derecho, de acuerdo a la descripción legal son los fabricantes o productores, comercializadores y los importadores de los bienes gravados con este impuesto, quienes, como requisito previo al inicio de sus actividades, deben obtener la **PATENTE DE FUNCIONAMIENTO**, en las oficinas del SRI. En esa calidad están obligados a presentar una declaración mensual de todas las operaciones sujetas al tributo realizadas en el mes calendario inmediato anterior.

En el supuesto de los bienes importados, la liquidación del ICE lo realizará el importador, en el formulario de declaración aduanera DUI, y el pago se efectuará junto con los derechos arancelarios respectivos; igualmente, están obligados a presentar cada trimestre a la Dirección del Servicio de Rentas Internas, un informe relacionado con el movimiento de inventarios de las materias primas así como de los productos terminados en cada uno de las marcas o presentaciones.

## C.2. Base imponible y tarifas

Para establecer la magnitud sobre la cual se calcula el monto del tributo que corresponde pagar a cada sujeto pasivo, se calculará el porcentaje establecido en cada caso, sobre el total de las operaciones gravadas<sup>25</sup>: así: a) Para los **productos nacionales**, por el precio exfábrica y los costos y márgenes de comercialización, suma que en ningún caso podrá ser inferior al precio de venta fijado por el productor o por las autoridades competentes para aquellos bienes, sobre los que la ley dispone se señalen precios oficiales. Según la nor-

25. Art. 78 de la Ley de Régimen Tributario. Reformado por la Ley No. 39.RO. 387.S.28-VII-2004.

ma Reglamentaria el precio ex fábrica, comprende todos los costos de producción directos o indirectos, utilidad, gastos de distribución y comercialización en las diversas etapas de intermediación hasta llegar al consumidor final, incluyendo la utilidad en cada una de esas etapas; y, b) Para los **servicios de telecomunicaciones y radio electrónicos**: la base imponible constituirá el valor facturado por los servicios prestados por la respectiva empresa al consumidor final, o el valor de las tarjetas prepago vendidas. c) Para los **bienes importados**, el precio de la mercadería luego de su nacionalización en el que se incluyen los impuestos, (precio ex aduana), mas los costos de comercialización y utilidad, que no serán, por ningún concepto, inferiores a un 25% del valor establecido en aduana. Para este supuesto se incluirá el monto del tributo en misma liquidación aduanera, junto con el Impuesto al IVA y las tasas por servicios. De lo expuesto, se concluye que la tarifa que se aplica en este tipo de impuestos indirectos, es "ad-valoren", esto es sobre el precio de comercialización del bien gravado, el mismo que estará impreso en la etiqueta o envase del producto que expendi, y varia de acuerdo a la categoría de los bienes, establecidos en los **grupos I y II**, del artículo 78 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

El Grupo I comprende: **Cigarrillos** distinguidos por las denominaciones de "**Rubio 98% y Negro 18.54%**", por cada unidad básica de 10 o 20 cigarrillos; **Cerveza, 30.90%, Bebidas gaseosas 10.3%; Alcohol y productos alcohólicos, 32%**. El porcentaje se aplicará a cada unidad, sea de botellas u otros envases, en los diferentes tamaños y presentaciones que se comercialicen. Para el caso del alcohol, la base de cálculo es el litro, por ello el contenido de los envases en los que se expenden estos productos se expresará en litros, sus múltiplos o submúltiplos. Incluye también los servicios de telecomunicaciones y radioelectrónicos, con una tarifa del 15,00% sobre el valor del servicio.

El **grupo II**, comprende los vehículos de transporte terrestre de hasta 3.5 toneladas de carga, cuya tarifa es el 5.15%; aviones, avionetas y helicópteros, motos acuáticas, tricars, cuadrones, yates y barcos de recreo, el 10.30%, en ambos casos como se ha dicho, calculados sobre el valor ex-fábrica o ex-aduana.

Los sujetos pasivos, liquidaran mensualmente el total de las operaciones gravadas con ICE, y presentarán su declaración y pago respecto a las que correspondan al mes inmediato anterior en los plazos previstos en el Reglamento.

### C.3. Impuesto adicional al ICE

Con el objeto de financiar la atención gratuita en los hospitales públicos a madres de escasos recursos económicos, la llamada "Ley de Maternidad gratuita"<sup>26</sup> dispuso que las tarifas de los impuestos a los consumos especiales, se incrementen en un 3%, y el total de las recaudaciones obtenidas por ese incremento, se destinen a la formación del "Fondo Solidario de Salud" del Ministerio de Salud Pública, cuya finalidad es: "cubrir los gastos por medicinas, insumos, micro nutrientes, suministros, exámenes básicos de laboratorio y exámenes complementarios para la atención de las mujeres embarazadas, recién nacidos o nacidas y niños o niñas menores de cinco años de edad en las siguientes prestaciones:

"a) Maternidad: Se asegura a las mujeres, la necesaria y oportuna atención en los diferentes niveles de complejidad para control prenatal, parto y post parto..., b) Recién nacidos o nacidas y niños o niñas menores de 5 años de edad: Se asegura la necesaria y oportuna atención en los diferentes niveles de complejidad a los recién nacidos o nacidas, y a los niños o niñas menores de 5 años en las enfermedades comprendidas en la estrategia de atención integral de las enfermedades prevalentes de la infancia."<sup>27</sup>

### C.4. Promoción y garantía de las inversiones

La garantía fiscal de las inversiones en el país se impone como una necesidad debido a la apertura de los mercados y a la tendencia

26. Ley de Maternidad Gratuita, publicada en el suplemento del Registro Oficial Nro. 523 de 9 de Noviembre de 1994, reformada por la Ley 129, Registro Oficial 381 de 10 de Agosto de 1998.

27. Disposiciones reformadas por Ley No. 84, publicado en Registro Oficial 667 de 3 de Abril de 1995 y la Ley No. 129, publicada en Registro Oficial 381 de 10 de Agosto de 1998.

globalizadora que pretende libertad de circulación de mercancías e ingresos de capitales en los diferentes países, frente a esta realidad, el legislador ecuatoriano procuro mediante la llamada “Ley de Promoción y Garantía de las Inversiones”, cuyo objeto es fomentar y promover la inversión nacional y extranjera y regular las obligaciones y derechos de los inversionistas para que puedan contribuir de manera efectiva al desarrollo económico y social del país, buscando la generación de empleo, el uso adecuado de las materias primas e insumos nacionales, el crecimiento de áreas productivas, el incremento y diversificación de las exportaciones, el uso y desarrollo de tecnologías adecuadas y la integración eficiente de la economía nacional con la internacional, eliminando uno de los inconvenientes a los que se enfrentan los inversionistas, la inseguridad jurídica y la gran variedad y heterogeneidad de los tributos existentes.

Se ha aplicado una reforma fiscal, como mecanismo de hacer atractivo el mercado nacional a los capitales internos y externos. Basado en el principio general respecto a que, los impuestos deben de ser ciertos y no arbitrarios, pues la incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción, se han dictado normas que garanticen la estabilidad tributaria, entendida esta, como el mantenimiento por un período determinado de la tarifa aplicable al impuesto a la renta existente al momento de efectuarse la inversión, para ese propósito, se considerarán con derecho a dicha estabilidad, las inversiones registradas a partir de un monto USD \$ 500.000,00 (quinientos mil dólares de los Estados Unidos), el monto establecido esta determinado de manera individual para cada persona natural o jurídica que invierta en el Ecuador y no podrán considerarse para el efecto los aportes de varios inversionistas. La Ley ha asignado al denominado “Consejo de Promoción de Exportaciones e Inversiones COMEXI”, el tratamiento legal así como la variación del monto mínimo establecido, y la ampliación de los plazos del período de estabilidad tributaria establecidos por un lapso de diez años a los titulares de nuevas reversiones en empresas existentes, que no consideren ampliación o expansión de la producción; y, de veinte años a los titulares de nuevas inversiones destinadas al desarrollo de nuevos proyectos de inversión o a la ampliación de la producción.

La estabilidad estará referida a la tarifa del impuesto a la renta existente a la fecha de la realización o registro de la inversión, aplicable al Titular de la misma, que será el beneficiario de este tratamiento, de acuerdo a las normas y Reglamentos que aprobará el Consejo de Promoción de Exportaciones e Inversiones, COMEXI, en un plazo no mayor a los sesenta días posteriores de la puesta en vigencia de la presente Ley. La ampliación establecerá el COMEXI en función de los requerimientos y necesidades de sectores o subsectores de inversión determinados.

En los casos en los que las condiciones Tributaria varíen y resulten inferiores al monto señalado como base de la estabilidad, los inversionistas nacionales y extranjeros, podrán, por una sola vez, renunciar al beneficio de la estabilidad tributaria, durante el período de su aplicación, para acogerse al tratamiento tributario existente en esa fecha, de así convenir a sus intereses.

Este beneficio tributario alcanza también a los titulares de concesiones mineras de explotación, a las cooperativas, arrendatarios, subarrendatarios, las uniones transitorias, y en general a toda persona natural o jurídica que invierta en las actividades mineras incluyendo a los contratistas de operación y los titulares de autorizaciones para la operación de plantas de beneficio, fundición y refinación de sustancias minerales, a partir del primer año de sus actividades mineras respectivas.<sup>28</sup>

#### D. IMPUESTO A LOS VEHÍCULOS:

Constituye un gravamen a la propiedad de automotores destinados al transporte de personas o carga, tanto de uso particular como de servicio público, su antecedente en el país se encuentra en la Ley Impuesto a Vehículos de Transporte Público Terrestre, creada mediante Decreto Ley de Emergencia No. 24, publicada en el Registro Oficial 271 de 22 de Julio de 1953, con la que eliminan las diversas

28. Ley de promoción y Garantía de Inversiones.

prestaciones tributarias sobre los vehículos que estaban dispersas en distintas normas, como el caso del impuesto a los timbres por compraventa, constante en el artículo 31 numeral 26 de la Ley de Timbres y en el impuesto especial adicional a las ventas de automotores, señalado en el artículo 6 de la Ley de Impuestos a las Ventas.

Es un impuesto que afecta a la titularidad del dominio de los vehículos de transporte terrestre de pasajeros y/o carga, tanto de uso particular como de servicio público que circulen en el país; consecuentemente, se constituyen en sujetos pasivos obligados a la prestación impositiva, todos los propietarios que figuren como titulares en los registros de matrícula de la Dirección de Tránsito y Transporte Terrestre y aquellos que se adquieran durante el ejercicio económico, sean de fabricación nacional o importados. Para el efecto será suficiente justificativo de la propiedad, la factura de venta en los casos de vehículos de producción nacional y los documentos de importación para aquellos adquiridos en el exterior. De allí que, serán contribuyentes, únicamente quienes tienen la calidad de propietarios. En el régimen de la propiedad sobre vehículos, nuestra legislación, no reconoce la tenencia o posesión, puesto que, conforme dispone la ley de Tránsito y Transporte todo vehículo a motor debe ser matriculado anualmente con excepción para los vehículos de transporte público que lo harán cada cuatro años, y este documento denominado legalmente, matrícula, es el instrumento "que acredita la inscripción de un vehículo a motor...", como requisito obligatorio para la circulación", posibilitando la identificación de los automotores y sus propietarios, por lo que su obtención es obligatoria para acreditar la propiedad.<sup>29</sup>

#### D.1. Base Imponible

Para establecer la base imponible, en el régimen vigente hasta el año dos mil uno, el Servicio de Rentas Internas, obligatoriamente debía emitir, en el mes de Diciembre del año inmediato anterior al de la

29. Ley de Tránsito y Transporte Terrestre. Artículo 28 Reglamento de Aplicación a la Ley Art. 90 y 259.

aplicación del tributo, mediante Resolución publicada en el Registro Oficial, el valor del avalúo, que implicaba la emisión de un extenso listado de los vehículos, categorizados por marcas, clases, modelos, características y los valores que a cada uno de ellos corresponde, así como el monto de tributo. Además, cada trimestre, debía emitirse igual instrumento legal, a través del cual se incorporan los avalúos de los vehículos que no habían sido incluidos en el listado anual o que ha sido adquiridos con posterioridad. El elemento que servía de antecedente para la determinación tributaria, era el avalúo constante en la matricula del año inmediato anterior, el mismo que dado el proceso inflacionario, cada año iba en aumento, bajo el criterio fiscalista, característico en la administración tributaria, que procura lograr el máximo rendimiento impositivo, sacrificando los principios técnicos y legales que fundamentan la existencia de las normas, a tal punto que la depreciación, que es la aplicación de la justicia tributaria, quedaba como un mero postulado normativo, en este régimen.

Con la vigencia de la ley Nro. 2001-41, aplicable a partir del ejercicio que corresponde al año 2002. El régimen instituido, se sustenta en los valores reales de los vehículos nuevos producidos internamente o importados, que integran la Base de Datos del S.R.I., para lo cual hasta el 30 de noviembre de cada año, importadores y productores, remitirán a la autoridad tributaria, la información relativa a los precios de venta al público de los vehículos que producen en el país o que importan, incluido impuestos. El valor establecido para los vehículos del último modelo, servirá como base imponible, de la que se deducirá la depreciación anual del veinte por ciento, pero en ningún caso el impuesto se calculará en una cuantía inferior al 10% de la base imponible. En los casos en los que se haya descontinuado la producción de vehículos, para el avalúo se considerará, el precio de venta al público del último año de fabricación, valor al que se aplicarán las deducciones que correspondan.

Sobre la base impositiva, se aplicará la siguiente Tarifa:<sup>30</sup>

---

30. Ley No. 41. Registro Oficial Suplemento 325 de 14 de Mayo del 2001

| VALOR IMPONIBLE |             | TARIFA          |                    |
|-----------------|-------------|-----------------|--------------------|
| DESDE USD       | HASTA USD   | Fracción Básica | Fracción Excedente |
| 0               | 4.000       | 0               | + 0.5%             |
| 4.000           | 8.000       | 20              | + 1.0%             |
| 8.000           | 12.000      | 60              | + 2.0%             |
| 12.000          | 16.000      | 140             | + 3.0%             |
| 16.000          | En adelante | 260             | + 4.0%             |

## D.2. Exenciones, reducciones y rebajas

La Ley admite la dispensa del pago del impuesto sobre los vehículos que sean de propiedad de las Instituciones del estado, con excepción de las empresas públicas; los que se encuentren circulando en el país por turismo o tránsito aduanero, siempre que su permanencia no exceda de tres meses; los destinados al transporte público de pasajeros de propiedad de chóferes profesionales, a razón de una unidad por cada titular; y los de propiedad de la Cruz Roja ecuatoriana, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) y la Junta de Beneficencia de Guayaquil. Siendo el impuesto materia de este estudio, de aplicación anual y que debe cumplirse, previo a la matriculación del automotor, dentro de los plazos determinados en el artículo 10 de la Ley de la materia, la dispensa será otorgada por la autoridad competente, cada año y dentro del plazo en el establecido, "mediante la expedición de la correspondiente Resolución..."<sup>31</sup>

Las autoridades de tránsito para proceder a la entrega de la correspondiente matrícula a los vehículos, exigirán previamente el comprobante de pago del impuesto a los vehículos motorizados, debiendo obligatoriamente verificar su idoneidad en el módulo de pagos

31. Resolución Nro. 00034 publicado en el Registro Oficial Nro. 27 de 29 de febrero del 2000-S.

de la Base Nacional de Datos de Vehículos, si por omisión o negligencia, se irrogare perjuicio al Fisco, los Jefes de Matriculación de la Policía Nacional o de la Comisión de Tránsito del Guayas, que están en la obligación de ejercer el control de pago del impuesto, serán personal y pecuniariamente responsables de tales perjuicios.

Sobre la base de consideraciones especiales, relacionadas con el servicio de transporte público, que no se encuentre comprendido dentro de la exoneración, se establece exenciones parciales, bajo la denominación de **Reducción y Rebajas especiales**, la primera establece una deducción del 80% del valor del tributo, para aquellos propietarios de vehículos que presten servicio de transporte público, que no tengan calidad de choferes profesionales; o para quienes utilicen los automotores de su propiedad, exclusivamente en actividades productivas o de comercio, tales como transporte de materia prima, productos industrializados, alimentos, combustible, agua o en el transporte colectivo de sus trabajadores; en tanto que, las **rebajas especiales**, se concede a las personas de la tercera edad y discapacitados, respecto a los vehículos de su propiedad, disminuyendo la base imponible en ocho mil dólares (8.000).

El pago del impuesto se realizara anualmente mediante depósito bancario en las entidades financieras autorizadas el Servicio de Rentas Internas, debiendo la persona que efectúa la prestación, presentar la matrícula anterior o los certificados de aduana, según corresponda, del o de los vehículos que se desea matricular.

#### E. IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR:

Bajo la denominación de tributos al comercio exterior, se recogen una serie de figuras impositivas que tienen en común el hecho de ser prestadas con ocasión de la entrada de una bien, materia prima o producto terminado, procedente del extranjero o la salida a otros mercados internacionales de productos locales, cuyo control y cobro corresponde, en nuestro caso, a la Corporación Aduanera Ecuatoriana. La exigencia de estos Tributos responde a dos finalidades distintas: La primera como eficaz instrumento de regulación económica

que permite proteger la producción nacional, en la medida en que añade un coste adicional a la mercancía que ingresa por las fronteras, para hacerlo menos competitiva, respecto a mercancías idénticas o similar producidas en el interior; y, la segunda a una necesidad de procurar recursos fiscales, dado que este tipo de tributos, son por su naturaleza, de fácil e inmediata recaudación, lo que históricamente hace que los ingresos aduaneros se constituyan en un de los rubros más importantes para la economía de los países en vías de desarrollo.

La Ley Orgánica de Aduanas señala entre los Tributos al Comercio Exterior: Los derechos arancelarios establecidos en los respectivos aranceles; Los impuestos establecidos en leyes especiales; y, Las tasas por servicios aduaneros.

Se trata de tributos que prácticamente se inician con la vida republicana, como una continuación del sistema impositivo de la Colonia; a pesar de su incidencia económica, en la actualidad los recargos que se imponen a la importación de mercancías van perdiendo importancia, como consecuencia de las tendencias globalizadoras, que procuran la liberalización del comercio internacional y la eliminación de barreras arancelarias que impiden la libre circulación de mercancías. A partir de la década de los años 80, se emprendió en el Ecuador y en los demás países que conforman el Grupo Andino la tarea de armonizar criterios para la valoración aduanera, establecer nomenclaturas comunes, tomando como base las normas de la Organización Mundial de Comercio y procurar la convergencia y simplificación de documentos y procedimientos aduaneros, en procura de construir un sistema uniforme y hemisférico de normas para promover la integración y destruir los obstáculos al comercio.

Esta tendencia integradora se ha desarrollado, mediante los llamados Acuerdos de integración económica, tales como los de la Unión Económica Europea y en el Pacto Andino, Merco Sur y actualmente mediante el denominado ALCA. (Asociación de Libre Comercio de América), que propende la eliminación de estos tributos en la circulación de mercancías entre los países que lo integran, acordándose

un derecho arancelario común para las importaciones de mercancías procedentes de terceros países (Arancel Aduanero Comunitario).

Mientras operan estos cambios, el sistema Tributario Ecuatoriano, mantiene un régimen aduanero basado en el sistema de Aduanas, como servicio público autónomo que tiene a su cargo la vigilancia y control de la entrada y salida de mercancías y medios de transporte así como la determinación y recaudación de las obligaciones tributarias establecidas en el ARANCEL DE IMPORTACIONES, en el que se señalan los Derechos a la importación o a la exportación. En este último caso, el gravamen afecta a los productores nacionales, medida que significa exigir un tributo al exportador, encareciendo su producto y haciéndolo menos competitivo en los mercados internacionales.

En nuestra legislación existen dos cuerpos normativos, que se refieren a estos tributos, uno que determina las funciones del régimen Aduanero, sus órganos, procedimientos de determinación y liquidación, reclamos y recursos denominado la "LEY ORGÁNICA DE ADUANAS" y otro que establece la clasificación de mercancías, su nomenclatura y tarifas aplicables a las mercancías, es el ARANCEL DE IMPORTACIONES.

### E.1. Impuesto a la exportación. Hecho imponible

Se sustenta en el Arancel Aduanero, instrumento que tiene como antecedente las normas de la Organización Mundial del Comercio OMC, de la cual el Ecuador es signatario y de la Comunidad Andina, estatutos internacionales, que prevalecen sobre la legislación nacional en la materia. El hecho imponible se obtiene de la aplicación de la tarifa establecida al valor en aduana de las mercancías importadas. La doctrina es unánime en considerar que este tipo de tributos se encuentran dentro de la clasificación de impuestos indirectos, reales, objetivos, instantáneo y de finalidad protectora.

La Ley Orgánica de Aduanas, en su artículo 10, al definir la naturaleza de la obligación tributaria señala los presupuestos cuya realización supone el nacimiento de la deuda aduanera. En concreto, se distinguen los siguientes:

**La introducción legal de la mercancía en el territorio aduanero.** En este supuesto la exigibilidad se produce en el momento de la admisión por los Servicios de Aduana de la declaración con la autoliquidación de los tributos, que debe ser presentado por el propietario, consignante o consignatario siete días antes hasta quince días hábiles siguientes a la llegada de la mercancía, en las importaciones o de la salida en las exportaciones.

**Rectificación de tributos.** Que corresponde a la facultad determinadora y de Revisión de las declaraciones efectuadas. Realizada una reliquidación por una de las causas legales, nace la obligación Tributaria, por la cuantía en ella señalada, a partir del día hábil siguiente al de su notificación.

**El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones** a que quede sujeta una mercancía sometida a derechos de importación, como consecuencia de su estancia en un depósito temporal o de la utilización del régimen aduanero en el que se encuentre, así como la inobservancia de cualquiera de las condiciones señaladas para la concesión de tal régimen.

## E.2. Exenciones

Constituyen franquicias aduaneras que eximen de los derechos al comercio exterior, excepto las tasas por servicio aduanero. Entre otros, están exentos los siguientes bienes y mercancías:

**Efectos personales de viajeros** que ingresan temporalmente al Ecuador, denominado “equipaje acompañado”, comprenden artículos nuevos o usados de los que razonablemente pueda tener necesidad para su uso durante el viaje, en todo caso su valor global no puede exceder de 1.250 dólares. Los nacionales que retornen al país como

viajeros temporales, tendrán derecho a la exoneración de sus objetos personales, contenido en máximo dos maletas o bultos de capacidad de 70 libras cada uno.

**Menaje de casa y equipo de trabajo**, entendiéndose como tal los bienes de propiedad de nacionales o extranjeros habiendo mantenido su residencia habitual en otro país, regresen, o en su caso, trasladen su residencia al Ecuador o salen de él, consiste en bienes personales, efectos y mobiliario para amueblar una residencia, equipo, material de estudio o trabajo, electrodomésticos de uso familiar;

**Envíos sin valor estimable**, o sin carácter comercial, muestras y pequeños paquetes postales cuyo valor no supere la suma de cientos dólares americanos

**Los conocidos como destinos especiales**, tales como: Donaciones destinadas al apoyo de servicios básicos prestados por entidades del sector público o privado; envíos de socorro, vehículos ortopédicos, aparatos médicos, ayudas técnicas, herramientas especiales, materia prima para órtesis y prótesis que utilizan las personas con discapacidades para su uso o enviadas a personas jurídicas encargadas de su protección.-

Conforme a la ley de Inmunidades, Privilegios y Franquicias Diplomáticas, y los tratados de reciprocidad internacional en los bienes destinados a las Misiones Diplomáticas y consulares, así como para los Organismo extranjeros acreditados ante el Gobierno ecuatoriano.

Las importaciones de maquinarias, implementos y otros materiales necesarios para la exploración y explotación de hidrocarburos que realicen directamente las empresas que hayan suscrito con el Estado contratos para la exploración y explotación de hidrocarburos, en sus diversas modalidades, durante el período de exploración y en los primeros diez años de explotación, siempre que dichos artículos no se produzcan en el país.

### E.3. Sujetos pasivos

Siendo el hecho imponible, la introducción o salida de la mercancía en el territorio aduanero, se considera como sujeto pasivo o contribuyente, al propietario o consignatario de los bienes importados y al consignante en los destinados a la exportación, consecuentemente es la declaración aduanera contenida en el Documento Único de Importación DUI, la que identifica al importador o exportador o a la persona en cuyo nombre, o por cuenta de su comitente la realiza, en este último supuesto se produce legalmente la responsabilidad solidaria en cuanto a las prestaciones tributarias. En nuestro sistema el intermediario es el **Agente Afianzado de Aduana**, persona natural o jurídica facultada por la ley a gestionar de manera habitual y por cuenta ajena, el despacho de las mercancías, debiendo para el efecto firmar la declaración aduanera. Para cumplir sus funciones requiere de una licencia cuyo otorgamiento corresponde al Gerente General de la Corporación Aduanera. Tendrá para los fines de la relación tributaria aduanera, el carácter de Fedatario en cuanto que la Aduana presumirá la veracidad de los datos por él consignados en las declaraciones aduaneras que formulen, siempre que guarden conformidad con los antecedentes que legalmente le deben servir de base para llenar el formulario, sin perjuicio de la verificación que puede practicar el Gerente Distrital.<sup>32</sup>

### E.4. Base imponible:

Los derechos de aduana a la importación se producen bajo dos formas de calculo o determinación: a) como porcentaje sobre el valor de la mercancía determinada en dinero (*ad valorem*); y, b) como una cantidad por unidad o peso del artículo importado (*específico*).

En el primer caso se basa en la determinación previa del valor del artículo importado que generalmente es el precio establecido en la factura, precios que deben integrar la base de datos de la Aduana, lo

32. Art.120. Ley orgánica de Aduanas. - Registro Oficial 359, 13/JUL/1998.

que permiten mantener actualizados los valores respecto a las mercaderías de importación, facilitando un sistema de comparación y posibilitando mantener criterios de valoración vinculados con el costo real de la mercancía que se importan o exporta. En el segundo caso, la determinación por el sistema de unidades o peso, no encuentra mayores inconvenientes, por cuanto la mercadería sujeta a este régimen está clasificada dentro de una nomenclatura específica, con un valor previamente determinado de acuerdo a la unidad o el peso de la mercancía.

El tema de la valoración ha generado verdaderos conflictos que enfrentan a los contribuyentes con las verificadoras y la Administración de Aduanas, en razón de la negativa frecuente de Administración aduanera, de aceptar los precios declarados por el importador. Materia que ha sido largamente debatida y origen de frecuentes conflictos en todos los países, por lo que fue necesario el pronunciamiento internacional, constante en el **Acuerdo sobre el Valor en Aduana de las Mercancías, establecido por el GATT** (actual Organización Mundial del Comercio) ratificado por todos los países incluido el nuestro y posteriormente el establecimiento de las **"Normas de valoración del Acuerdo de Cartagena, para el Arancel Externo Común"**. Normativa que incorporada al Régimen Aduanero ecuatoriano, permite unificar los criterios de los países signatarios, respecto a la forma de determinar el valor de los bienes en Aduana, estableciendo que el precio será el **valor de transacción de las mercancías importadas; esto es, el precio efectivamente pagado y que consta en la respectiva factura de los bienes, que llegan con destino al territorio aduanero, con ello se limita las prácticas arbitrarias tanto de las administraciones aduaneras como de los importadores pues, el Acuerdo propone: "Un sistema equitativo, uniforme y neutro de valoración que excluye la utilización de valores arbitrarios o ficticios.- reconociendo que la determinación del Valor en Aduana de las mercancías debe ser en la mayor medida posible su valor de transacción", basándose "en criterios sencillos y equitativos que sean conformes con los usos comerciales"** (decisión 378 Introducción artículo 1).

La norma da la pauta para procurar el equitativo precio de las mercancías importadas, al decir **“Cuando el valor en aduana no puede determinarse en virtud de lo dispuesto en el artículo 1, normalmente deberán celebrarse consultas entre el Administrador de Aduanas y el importador con el objeto de establecer una base de valoración...”** que se sustentará primero en el valor de transacción y solo en casos excepcionales, en los que no se pueda aceptar la factura, en el valor de la transacción de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor. Las reglas precedentes tienen como finalidad establecer certeza y seguridad jurídica a los importadores y se sustentan en la necesidad de crear un sistema uniforme para solucionar los inconvenientes relacionados con el tema de la valoración que significa el establecimiento de la base imponible para el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos a las importaciones.

#### E.5. El Arancel de Importaciones:

Una vez determinada la base imponible, la cuantía de la prestación se obtiene de aplicar la tarifa establecida a los diversos tipos de gravamen que figuran en la nomenclatura que clasifica en forma ordenada y técnica, las mercancías sujetas al comercio internacional, en las llamadas partidas arancelarias. Esta clasificación se ha logrado mediante la aprobación del **Convenio internacional sobre Clasificación y Ordenación de Mercancías**, aprobado bajo los auspicios del Consejo Mundial de Aduanas GATT y de las **Reglas Generales para la Interpretación de la Nomenclatura Común de la Comunidad Andina NANDINA de 1996**. Dicha clasificación contiene una serie de partidas, identificados por un código alfanumérico, a cada una de las cuales se le adjudica el correspondiente tipo impositivo, establecido para la importación de una determinada mercancía; por lo tanto, el calculo del tributo dependerá de la base imponible que está determinada en unidades monetarias o en unidades no monetarias; en el primer caso, constituidas por el valor de la mercancía en aduana, sobre el que se aplica un porcentaje o alícuota; y en el segundo, cuando se trate de unidades no monetarias, el monto impositivo será una cantidad previamente establecida en el mismo aran-

cel, por cada unidad, peso o medida; así por ejemplo, en la importación de productos agrícolas o pecuarios, el porcentaje se calcula por cada kilogramo.

Por último, existen también formas de gravamen fijos que consisten en la aplicación de una cuota determinada con un tope máximo o mínimo. Para el caso el valor establecido por maleta adicional (a partir de la tercera y como máximo dos) a cada pasajero como equipaje acompañado.

#### E.6. Acuerdo antidumping y derechos compensatorios:

Conforme a lo dispuesto en el artículo VI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio del GATT, suscrito en el año de 1994 y el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio, se establecieron los derechos **antidumping y compensatorios**, con la finalidad de contrarrestar las prácticas desleales de comercio, las subvenciones a la exportación y corregir las distorsiones generadas por tales prácticas, que dan lugar a una alteración en el valor normal del producto, bien porque la empresa vendedora, fije para el producto que se vende en el extranjero, un precio inferior al del mercado interior (dumping), bien como consecuencia de subvenciones que conceden los Estados a determinados productos para su exportación. En razón de ello y teniendo en cuenta que los derechos de aduana son tributos cuya base imponible viene constituida en la mayoría de los casos por el valor comercial de la mercancía, la alteración del valor normal del producto por los medios a los que nos hemos referido, provoca que los tributos aduaneros pierdan su carácter protector del mercado interior. Visto de esta manera, los derechos **antidumping y compensatorios** sirven para establecer condiciones de competencia frente a las distorsiones comerciales ocasionadas por estas prácticas, que simplemente, tienden a compensar las diferencias de precio entre el mercado interno y comunitario en el caso del Pacto Andino y el de terceros países, de las mercancías que se importan.

Para el establecimiento y aplicación de los derechos **antidumping** y **compensatorios** se han establecido procedimientos comunes en el comercio mundial y que en el caso de Ecuador, están regulados en las denominadas **"Normas y Procedimiento Para La Aplicación de Medidas que permitan Prevenir y Contrarrestar los Efectos Negativos Provocados por las Prácticas Desleales de Comercio"**<sup>33</sup>, cuyas disposiciones permiten investigar la existencia de tales practicas desleales y determinar la conveniencia de imponer derechos que las contrarresten.

El proceso de investigación y de determinación e imposición de medidas, se iniciará de oficio o a petición de un sector importante de la producción nacional o de una asociación o agremiación de productores, en este caso la solicitud correspondiente se presentará en la **Dirección de Operaciones Comerciales del Ministerio de Comercio Exterior**, quien dispondrá la apertura de una investigación siempre y cuando se compruebe que la solicitud reúne los requisitos formales y que de la documentación y los datos en ella aportados, sean suficientes para presumir o determinar la presencia de una práctica desleal, que pudiera determinar la existencia de un nexo causal entre las importaciones que sean objeto de dumping o de subvenciones y el daño a la producción.

Aceptada la denuncia, el Secretario de Comercio exterior e Integración del Ministerio de Industrias Comercio, Integración y Pesca, declarará abierta la investigación, mediante resolución motivada que será publicada en el Registro Oficial y notificará con ella a la Organización Mundial de Comercio cuando unos de los países involucrados sean miembros de dicha organización. La investigación puede concluir de alguna de las formas siguientes:

- a) Poniendo fin al procedimiento, si no se estima necesario adoptar medidas contra las importaciones denunciadas.

---

33. Registro Oficial Número 70 de 4 de Abril del 2000.

b) Finalizando el procedimiento sin imposición de derechos, si las autoridades competentes del país de origen de la mercancía cuestionada o del que se produce la exportación, sus productores o exportadores se comprometan a suprimir la subvención, a revisar los precios, o a suspender las exportaciones con destino al Ecuador, de manera que se elimine el daño causado a los productos nacionales y la Comisión lo acepte.

c) Imposición de medidas provisionales con el fin de frenar las importaciones en tanto se adopta una decisión definitiva, estas medidas pueden tomar forma de derechos compensatorios, provisionales o garantías mediante depósito en efectivo o fianzas.

d) Cuando de la investigación resulte que existen precios **dumping** o **subvenciones** prejudiciales para las producciones, y que consecuentemente procede la imposición de derechos **antidumping** o **compensatorios** definitivos, en la Resolución respectiva se determinará su cuantía que no será superior al margen del **dumping** o de la subvención que se ha comprobado ha sido otorgada en el extranjero, a la mercadería en cuestión.

### E.7. Los regímenes aduaneros

Denominados en la Ley como regímenes especiales, constituyen excepciones al régimen aduanero normal, cuya finalidad es la de favorecer las importaciones de mercancías, requiriéndose los importadores previamente, para optar por uno de ellos, la concesión de una autorización expresa por parte de las autoridades aduaneras.

Se establecen en la Ley Orgánica de Aduanas los siguientes Regímenes Especiales: a) Los de Tránsito Aduanero; b) el de importación temporal.- y c) los depósitos aduaneros y zonas francas:

#### a) *Tránsito Aduanero:*

Régimen por el cual las mercancías son transportadas bajo control aduanero, de una Oficina Distrital a otra del país o con destino al exterior.

b) *Régimen de Importación temporal.*

Es un régimen especial mediante el cual se permite recibir mercancías extranjeras en el territorio nacional, con suspensión de derechos arancelarios. La importación temporal, se acepta en los siguientes casos:

1. **Con reexportación en el mismo estado.-** En virtud del cual se ingresan mercancías para ser utilizadas con un fin determinado, durante cierto plazo y reexportadas al cumplir el objetivo o servicio para el que ingresaron, sin modificación alguna, con excepción de la depreciación normal por el uso. Los fines admisibles en este régimen están vinculados con:

1.1. La ejecución de obras o prestación de servicios en virtud de contratos celebrados con el sector público o con empresa privadas que tengan concesión para la prestación de servicios públicos;

1.2. Realización de eventos de carácter cultural, científico, artístico, deportivo, de entrenamiento público;

1.3. Demostraciones y promoción técnica o comercial;

1.4. Vehículos, equipos y materiales necesarios para ser utilizados en caso de siniestros o catástrofes naturales, importados por el sector público. Las mercancías admitidas bajo este régimen podrán permanecer en el país hasta por ciento ochenta días, teniendo en cuenta el fin a las que están destinadas, pero en el caso de contratos su permanencia estará garantizada por el tiempo de duración de la obra o prestación de servicio y hasta por noventa días adicionales a la finalización del respectivo contrato;

2. **Importación temporal para perfeccionamiento activo.-** Este régimen permite la entrada de mercancías procedentes del extranjero, temporalmente y con franquicia de derechos e impuestos, con el fin de someterse a proceso transformación antes de ser reexportados hacia el país de procedencia o hacia otro país. Se consideran opera-

ciones de perfeccionamiento: La elaboración de mercancías, montaje, ensamblaje, adaptación a otras mercancías; transformación, reparación, restauración. La utilización de algunas mercancías, que no se encuentren en los productos a perfeccionarse, pero que permitan o faciliten la obtención de estos bienes aunque desaparezcan total o parcialmente durante su utilización.

3. **Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo.-** Este régimen permite exportar temporalmente mercancías nacionales o nacionalizadas durante cierto plazo con exención de los derechos de exportación, para ser reimportadas luego someterlas a operaciones de transformación en el extranjero. La diferencia de este régimen con el de perfeccionamiento activo radica únicamente en el territorio en el que se realiza el perfeccionamiento. En efecto, en aquél la transformación tiene lugar en el territorio nacional, en tanto que en este último la transformación se lleva a cabo en un tercer país.

c) *Los depósitos aduaneros y zonas francas y régimen de Maquila.*

### EL RÉGIMEN DE DEPÓSITOS ADUANEROS

Este régimen, permite el almacenamiento en un depósito aduanero de mercancías, sin que estén sujetas a derechos de importación. Se entiende por depósito aduanero todo lugar reconocido por las autoridades aduaneras y sometidas a su control en el que puedan almacenarse las mercancías en las condiciones establecidas. Éste puede ser de dos clases, público o privado e Industriales. El depósito público es el que puede utilizar cualquier persona para almacenar mercancías de propiedad de terceros, el privado es el que se reserva para el uso exclusivo de mercancías por parte del concesionario, se denominan también en estos dos casos, depósitos comerciales. En tanto que el depósito industrial almacena mercancías destinadas a la producción y transformación de bienes, es siempre privado.

### LAS ZONAS FRANCAS Y RÉGIMEN DE MAQUILA

Las Zonas francas son partes del territorio aduanero o locales situados en él, debidamente singularizados y limitados mediante Decre-

to Ejecutivo, en los cuales, se considerará que las mercancías no están sujetas a los derechos de importación ni al control de la Aduana, pues por ficción jurídica, se establece que ellas no se encuentran en el territorio nacional. Los usuarios de tales servicios, se dedican al comercio o la actividad Industrial de bienes destinados a la exportación o reexportación, así como a la prestación de servicios vinculados con el comercio internacional o la prestación de servicios turísticos, educativos u hospitalarios. En el caso, vinculado con el comercio las mercancías admitidas en la zona, se mantienen sin transformación alguna, en espera de su destino ulterior, y se lo denomina **Zona Franca Comercial**; y, en el caso de usuarios de actividades Industriales, los bienes que se admiten se someten a operaciones autorizadas de transformación y perfeccionamiento, para luego ser reexportados (**Zona Franca Industrial**).

## EL RÉGIMEN DE MAQUILA

A diferencia del anterior, permite el ingreso de mercadería en el territorio aduanero, por un plazo determinado, para luego de un proceso de transformación ser reexportadas, con suspensión total de derechos aduaneros y tributarios. Para la importación previa de la mercancía no se requiere autorización de la autoridad aduanera, debiendo presentar el documento Único de Importación y la copia certificada de la Resolución respecto a los programas de autorizados a la respectiva maquiladora.

### 2.2. Impuestos seccionales

## LA AUTONOMÍA FINANCIERA

En nuestro sistema, lo que podríamos denominar “Ordenamiento Tributario seccional”, que regula las finanzas publicas locales se encuentra establecido en las Leyes de Régimen Municipal y Régimen Provincial, como normas dependientes del ordenamiento jurídico nacional; puesto que, aunque la propia Carta Constitucional, reconoce a los Entes locales, dotándoles de autonomía para la gestión de sus intereses; conforme se establece en el artículo 228 del texto cons-

titucional; dicha autonomía se subordina a las exigencias de la reserva de Ley en materia impositiva, no así en cuanto a las tasas y contribuciones especiales o de mejoras. De acuerdo con lo dispuesto en Ley de Régimen Municipal, los recursos financieros de estos entes autónomos estarán constituidos por: Ingresos tributarios, comprendiendo impuestos, tasas y contribuciones especiales, participaciones en los ingresos del Estado, transferencias o asignaciones con cargo a los Presupuestos Generales del Estado. En consecuencia, el reconocimiento constitucional de la autonomía financiera de estos entes, supone también, el reconocimiento del poder financiero de que gozan para hacer efectiva una plena disposición de medios económicos que permitan el ejercicio de las competencias derivadas del concepto de autonomía. Sin que ello implique, que el estado pueda desvincularse en su gestión, de la atención de estas entidades; pues su política económica y fiscal debe necesariamente ser de alcance y contenido general, orientada a un adecuado equilibrio económico, estimulando el crecimiento de la renta y la riqueza y su justa distribución; puesto que, todas las regiones del país tienen los mismos derechos y no puede, en ningún caso, como sucede con frecuencia, establecerse privilegios económicos a unas regiones en desmedro de otras, violando los principios que tienen categoría constitucional, respecto a la igualdad básica de todos los ciudadanos y al de la promoción armónica y desarrollo de todas las regiones que conforman el Estado Ecuatoriano.

El establecimiento y creación de los tributos municipales o provinciales, en la categoría de tasa y contribuciones especiales se encuentra también sujeto a las limitaciones propias de la legalidad y los principios de básicos de la tributación, y no pueden extenderse a situaciones que vinculen al hecho generador, realizados fuera de los límites establecidos para cada jurisdicción autónoma; o a derechos y obligaciones que no hayan nacido, ni hubieran de cumplirse en dicho territorio.

La limitación a los que la ley ha constreñido a los entes seccionales, respecto al ejercicio del poder tributario, genera una serie de dificultades en cuanto a su capacidad financiera para atender las necesida-

des básicas de cada región, dificultades que resulta mucho más significativa, en aquellos municipios pequeños, de tal manera que la Autonomía, en este campo no existe puesto que todos los entes seccionales, dependen del gobierno central para desarrollar su actividad de servicio a sus respectivas comunidades; en consecuencia, consideramos que la declaración constitucional de la autonomía, debería involucrar la posibilidad de gozar de un poder financiero capaz de hacer efectiva una verdadera y real aplicación de lo que debe entenderse por autonomía, que implica garantizar el desarrollo de la región, y la atención de todas las necesidades sociales sin interferencia ni dependencia del poder central.

Los principales impuestos seccionales, se vinculan con la propiedad Urbana y rural, las actividades financieras que se realizan dentro de la jurisdicción territorial, y a las ganancias en la venta de bienes muebles, señalaremos a continuación aquellos de mayor importancia con relación a su rendimiento financiero:

### *2.2.1. Impuestos a la propiedad urbana y rural*

Es el primero y más importante impuestos locales, el cual ha venido a sustituir a las anteriores contribuciones que tenían carácter nacional, como impuestos a las propiedades urbanas, rústicas y pecuarias, se trata de un impuesto cuya exacción se impone obligatoriamente a los habitantes de una jurisdicción territorial. Son por lo tanto en nuestro sistema impuestos de carácter cantonal y provincial.

#### **CARACTERÍSTICAS:**

Son tributos directos y de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los Bienes Inmuebles de naturaleza urbana y rural situados en el respectivo cantón, o por la titularidad de un derecho real de usufructo, en definitiva, por la facultad de gozar y disponer de un bien inmueble de una forma plena y completa; como característica general del Impuesto, conviene mencionar su periodicidad que coincide con el año natural y su exigibilidad se produce en el primer día del periodo impositivo.

Conforme a la doctrina el **hecho generador**, se fundamenta en la propiedad como derecho real y según título inscrito y como manifestación objetiva de la capacidad contributiva de quien aparece en el catastro respectivo como propietario o poseedor material; esto implica, que la circunstancia de poseer un inmueble, determina el vínculo económico que genera la carga impositiva, sin tener en cuenta las condiciones personales y la capacidad económica del contribuyente.

Una segunda característica, se relaciona con el hecho de ser un impuesto real y objetivo, porque se fundamenta en el patrimonio sobre bienes inmuebles; y, finalmente es un impuesto proporcional, porque surge de un avalúo constante en el denominado catastro, que es el listado valuado de los bienes, al cuales se aplican alícuotas crecientes en relación con el valor del inmueble. La valuación según nuestra ley de Régimen Municipal debe efectuarse cada cinco años<sup>34</sup>. Se trata pues, de un impuesto con alícuotas crecientes, sobre el acervo inmobiliario que posee cada persona, de modo que, quien es propietaria de más de un inmueble, deberá pagar el impuesto que corresponda al monto de a la suma resultante de los valores establecidos para cada uno de ellos, con la deducción única general como si se tratase de un solo bien, con ello se garantiza el principio de la proporcionalidad y la capacidad contributiva.

La imposición generalmente se sustenta en el valor fijado en el catastro para cada inmueble, teniendo en cuenta en costo del suelo y sus construcciones y otros elementos que incidan en su precio.

### 2.2.2. *Sujetos pasivos*

A diferencia de legislaciones de otros países, que establecen quienes se constituyen en sujetos pasivos, señalando los diferentes títulos que otorgan derechos reales que pueden dar origen a la obligación tributaria, la Ley de Régimen Municipal del Ecuador, no se refieren

34. Artículo 316 de la Ley de Régimen Municipal.

concretamente a los sujetos obligados y simplemente hablan en general de “los propietarios”; sin embargo, de acuerdo a lo descrito en el numeral anterior, se deduce que la prestación tributaria corresponde a quien tiene el dominio en razón de la existencia de un título inscrito, que hace presumir la posesión material del bien y por ende el carácter de contribuyente en el ámbito tributario; y bajo ese supuesto se elabora el catastro Urbano y Rural, cuyo antecedente se encuentra en el Registro de la Propiedad.

### 2.2.3. *Objeto de los atributos*

El objeto del impuesto, que es exclusivo de los municipios, es la propiedad “Urbana” Y “Rural” de los inmuebles sujetos al gravamen. Se entiende como URBANA, la circunscripción territorial que pertenece a la ciudad, y en donde se ha desarrollado un proceso de urbanización que implica que los inmuebles establecidos en esa área, reciben los servicios básicos de salubridad, vías, energía eléctrica, agua potable, pavimento, etc. Consecuentemente este carácter, se refiere a una realidad vinculada con el desarrollo de las ciudades y a un espacio físico debidamente delimitado en donde existe una infraestructura adecuada, para hacer efectiva la vida de los ciudadanos, o en algunos casos, en donde se encuentra planificado de forma adecuada la instalación de tales servicios básicos, de tal manera que pueden ser utilizados de forma inmediata, cuando el crecimiento de la ciudad así lo requiera; por lo tanto, si bien es competencia de cada uno de los municipios establecer los límites de las zonas urbanas, tal decisión necesariamente debe fundamentarse en criterios técnicos que reconozcan esa realidad objetiva, que es la que determina los efectos jurídicos tributarios. Este principio se materializa en la declaración legal que dice: “Para la demarcación de los sectores urbanos se tendrá en cuenta, preferentemente, el radio de servicios municipales, como los de agua potable, luz eléctrica, aseo de calles y otros de naturaleza semejante”<sup>35</sup>

35. Artículo 315 inciso tercero de la ley de Régimen Municipal.

Por oposición a lo Urbano, lo **Rural** implica, la propiedad inmueble ubicada fuera o en las cercanías del límite señalado para el desarrollo de la ciudad, esto es, del perímetro fijado por la ordenanza de los respectivos municipios y aprobada por el Ministerio de Gobierno, Policía y Municipalidades de conformidad con la Ley de Régimen Municipal.

En ambos casos el objeto del tributo y el hecho imponible es el mismo, el bien inmueble que se encuentre situado en el área geográfica perteneciente al Municipio, variando solamente en el contenido de la prestación y en la base imponible.

Para efectos de estos tributos se entenderá entonces, como **Predio**, el inmueble perteneciente a una persona natural o jurídica, que se encuentre incorporado propiedad urbana o rural en el catastro respectivo. Conforme a esta definición el catastro es el inventario de las propiedades inmuebles de un determinado territorio elaborados de acuerdo con las normas técnicas establecidas por la Dirección Nacional de Avalúos y Catastros, que son de obligatoria aplicación para todos los municipios del país. Tal registro comprende tanto las características físicas de los predios, su valoración económica basada en la recopilación de los parámetros señalados para la propiedad inmueble y los documentos de carácter jurídico, tendientes a identificar a los titulares de dominio o a los usufructuarios legales de los predios, entendiéndose para efectos tributarios como **Avalúo catastral**, el valor con el que constan bienes inmuebles en el Catastro, que no es más que, la suma de todos los elementos constitutivos de un inmueble, que configura el hecho generador del tributo de acuerdo a lo prescrito en el Código Tributario.

La elaboración de los catastros Urbanos lo realizará el Municipio mediante contrato con urbanistas debidamente calificados, compañías consultoras de planeamiento físico y urbanístico, o podrán también ser formulados por los departamentos a cargo de la planificación municipal. En tanto que según lo que dispone la ley de Régimen Municipal vigente, será la DINAC (Dirección Nacional de Avalúos y Catastros), la encargada del avalúo de la propiedad inmo-

biliaria rural, de confeccionar los catastros y emitir los correspondientes títulos de crédito tributarios.

#### 2.2.4. *Base Imponible*

En lo que se refiere al establecimiento de la cuantía de la deuda tributaria, al igual que sucede con otros impuestos, se producirá básicamente, como resultado de aplicar un determinado tipo de gravamen sobre la base liquidable del impuesto, luego de las reducciones previstas legalmente, en este caso, para establecer el valor catastral del inmueble, se basa en los siguientes criterios:

##### A. PARA EL PREDIO URBANO

El valor comercial de los terrenos y el de las edificaciones en ellos existentes. El valor Comercial consecuentemente se fija sobre la base de estos dos elementos, aclarando que según nuestro sistema legal, no está relacionado con el precio en el mercado del inmueble, sino con aquel que ha señalado cada municipalidad, mediante el mecanismo de valoración catastral, efectuada por la oficina respectiva (Avalúos y Catastros), cuya información debe ser hecha pública para conocimiento de los contribuyentes en el cantón.

La ley de Régimen Municipal distingue entre el avalúo comercial y el valor imponible que sirve de base para la liquidación de los tributos, el segundo se obtiene deduciendo el 40% del valor catastral, a título de rebaja general y sobre el monto resultante se aplica la siguiente Tabla impositiva.<sup>36</sup>

36. Fuente: Ley de Régimen Municipal Vigente.

| Base Imponible |           |   | Impuesto Básico |        |     | Tasa Adicional |            |
|----------------|-----------|---|-----------------|--------|-----|----------------|------------|
| Hasta          |           |   | 10.000          |        |     | 6 por mil      |            |
| Entre s/       | 10.001    | y | 30.000          | S/     | 60  | más            | 7 por mil  |
|                | 30.001    |   | 60.000          |        | 200 |                | 8 por mil  |
|                | 60.001    |   | 100.000         |        | 440 |                | 9 por mil  |
|                | 100.001   |   | 200.000         |        | 800 |                | 10 por mil |
|                | 200.001   |   | 300.000         | 1.800  |     |                | 11 por mil |
|                | 300.000   |   | 400.000         | 2.900  |     |                | 12 por mil |
|                | 400.001   |   | 600.000         | 4.100  |     |                | 13 por mil |
|                | 600.001   |   | 1.000.000       | 6.700  |     |                | 14 por mil |
|                | 1.000.001 |   | 3.000.000       | 12.300 |     |                | 15 por mil |

## B. PARA EL PREDIO RURAL

Para el cálculo de este impuesto, se incluyen como instrumentos de valoración los elementos que integran la propiedad rural tales como: tierras, edificios, maquinaria agrícola, ganado y otros semovientes, canales de agua, bosques naturales o artificiales, plantaciones agrícolas de cualquier naturaleza, árboles frutales, maquinaria e instalaciones industriales que se encuentren en el predio rural.

### B.1. Valoración de la tierra

En lo que se refiere a la tierra el criterio para su valoración proviene de sus condiciones naturales y de sus características físicas, consideradas desde el punto de vista de la fertilidad. Para medirlo se usa una unidad convencional llamada «Unidad de Productividad» que tiene como sustento en la clasificación agrológica que consta en el «Sistema internacional de clasificación de la tierra», que establece parámetros para interpretar adecuadamente el medio físico natural agrupando a los terrenos sobre la base de su capacidad productiva y

determinándolos de acuerdo a un puntaje establecido. Las condiciones que se toman en cuenta para ello son las siguientes:

**Referidas a la condición de los suelos:** “Agronómicas, Topográficas Climatológicas, y de explotación” “Por condiciones agronómicas se entienden aquellas que definen las características del suelo como son: textura de la capa arable, profundidad efectiva del perfil, apreciación textural del perfil, drenaje, nivel de fertilidad y grado de acidez del suelo (pH). Las condiciones topográficas, en tanto, son aquellas que están representadas por el relieve y erosión del suelo, como factores que tienen fundamental importancia para determinar en mayor o menor grado, las dificultades para la explotación y posibilidades de irrigación de la tierra; y, Las condiciones climatológicas abarcan los factores que inciden en la génesis de los suelos en el desarrollo de las plantas y de los animales, tales como distribución de las lluvias y temperatura, exposición solar, vientos y heladas. Las condiciones de explotación se relacionan con la disponibilidad de mano de obra, salubridad, aprovechamiento y uso del agua para riego, vías internas, forma geométrica y discontinuidad del predio<sup>37</sup>.

**Referidas al destino económico:** esto es, el fin productivo al que se dedique la tierra: agrícolas, ganaderas, agropecuarias, forestales, avícola, piscícolas, industrial, recreacional, de vivienda, minero, comercial y otros;

**Superficie del predio:** la extensión de las propiedades constituye un indicador muy importante, para la aplicación de los precios.

**Obras de infraestructura.** Se incluyen dentro del criterio de valoración, aquellas obras publicas que benefician a las propiedades tales como vías de comunicación, obras de riego, puentes, energía eléctrica, agua potable, centros educacionales, centros de salud y otros.

---

37. Reglamento de Evaluación de la propiedad inmobiliaria. Registro Oficial 282 de 25 - IX - 89.

Con estos elementos, la Dirección Nacional de Avalúos y catastros procederá a la zonificación cartográfica de precios de la tierra, que no es más que un sistema a través del cual se representa gráficamente en cartografía a escalas adecuadas zonas que corresponderán a características similares en las que se determinan valores iguales, en cada cantón.

## B.2. Valoración de las plantaciones

Para efectos de avalúo, se consideraran la clase de cultivo a la que se ha dedicado el terreno, y el Reglamento de Evaluación de la Propiedad Inmobiliaria citado, establece para el efecto una escala que corresponde a los ciclos de cultivos que esta relacionados con el período de producción: así: **“anuales, semiperennes, perennes, de ciclo corto, y pastos (artificiales y naturales).** Consecuentemente serán cultivos anuales aquellos cuyo período vegetativo no excede de un año; semiperennes, aquellos superiores a un año, e inferiores a tres años, entre su siembra y su primera cosecha, o aquellos en los que su etapa de producción rentable se prolonga entre uno o cinco años; por perennes se entiende aquellos que exigen un período superior a tres años entre su siembra y su cosecha o en los que el período de producción se prolongue por más de cinco años; pastos naturales, son el conjunto de herbáceas forrajeras producidas espontáneamente por el suelo, y; artificiales son cultivos herbáceos forrajeros, producidos con la intervención del hombre. Los bosques Naturales son **“el conjunto de vegetación arbóreas y nativas de la zona, producidas espontáneamente en el suelo.”**; y, Bosques artificiales **“el conjunto de plantaciones arbóreas o cultivos de árboles, de igual o distinta especie, que están en explotación o pueden ser explotados, producidos con la intervención del hombre.”**<sup>38</sup> El precio de los cultivos se establecerá en consideración a la naturaleza de las plantaciones, el estado en que se encuentren, los costos de establecimiento, mantenimiento y su rentabilidad. En los bosques se aplicarán si-

---

38. Reglamento de evaluación de la Propiedad inmobiliaria Art. 17 a 23.

milares criterios, o se podrá valorar por el precio de la madera utilizando el método de cubicación por hectárea.

### B.3. Valoración de semovientes

Se incluyen como materia de avalúo, para efectos de la base imponible de este impuesto, los animales domésticos de las siguientes especies: bovinos, ovinos, caprinos, porcinos, equinos, asnos, mulares y aves, para cuya valoración se tendrá en cuenta aspectos de especie, raza, sangre, edad, estado general y precios referenciales de comercialización en los mercados locales. Los semovientes que pertenezcan a los arrendatarios de predios rurales no serán avaluados para efectos de éste impuesto, pues de conformidad a la Ley de Régimen Tributario Interno, las utilidades que estos obtengan, se hallan sujetos al Impuesto a la Renta.

### B.4. Valoración de las instalaciones industriales

Constituyen materia de avalúo las construcciones e instalaciones existentes en el predio y que estén vinculadas con la producción del predio, cuando ellas excedan de doscientos mil sucres. Caso contrario se consideran como elementos integrantes de la propiedad rural, para efectos del tributo. Si tales instalaciones tienen un destino económico diferente al destino de predio, no deberán constar en el catastro, sea cual fuere su valor y rendimiento. Porque se entiende como una actividad económica independiente, sujeta al impuesto a la Renta. Sobre el valor de estos cuatro rubros, se aplicará la siguiente tabla progresiva:

| Base Imponible |             |           | Impuesto |   | Tasa Adicional |
|----------------|-------------|-----------|----------|---|----------------|
| Hasta          | 10.000      |           |          |   | 6 por mil      |
| Entre s/       | 10.001      | y 30.000  | S/ 60    | + | 7 por mil      |
|                | 30.001      | 60.000    | 200      |   | 8 por mil      |
|                | 60.001      | 100.000   | 440      |   | 9 por mil      |
|                | 100.001     | 200.000   | 800      |   | 10 por mil     |
|                | 200.00      | 1 300.000 | 1.800    |   | 11 por mil     |
|                | 300.00      | 1 400.000 | 2.900    |   | 12 por mil     |
|                | 400.001     | 600.000   | 4.100    |   | 13 por mil     |
|                | 600.001     | 1.000.000 | 6.700    |   | 14 por mil     |
|                | 1.000.001   | 3.000.000 | 12.300   |   | 15 por mil     |
| De 3.000.001   | en adelante |           | 42.300   |   | 16 por mil     |

Los valores establecidos en la tabla que antecede, así como los montos de exoneración y deducciones señalados en la Ley corresponden a precios distorsionados no solo por el proceso de inflación que ha afectado al país, sino también por la exagerada tarifa impositiva, que ha determinado la imposibilidad de los Municipios, para establecer un catastro basado en los precios reales del mercado, puesto que, en todos los casos, el valor de los predios, exceden en mas del 1000%, al señalado en el catastro. De lo que se desprende que es ineludible una reforma a la ley de Régimen Municipal, que establezca un nuevo sistema tributario, sustentando en un avalúo integral de los predios urbanos a fin de que se pueda garantizar que la valoración catastral se ajuste a los precios de los bienes en el mercado, de tal forma que la base imponible para el cálculo del impuesto sea igual al del valor comercial del predio, posibilitando, como sucede en la mayoría de legislaciones, que este avalúo sea el referente idóneo que sustenta jurídicamente el precio de los bienes para todos los actos o contratos que estén relacionados con la propiedad inmobiliaria, incluidos los de expropiación y se permita la aplicación de una tarifa impositiva que garantice el principio de proporcionalidad, con lo se podrá erradicar una práctica diaria, convertida en costumbre aceptada por la comunidad, por los Notarios Públicos, los Registradores y por la propia Administración Tributaria Municipal, de establecer valores ficticios en los contratos relacionados con la propiedad inmueble,

practica que hace posible la actual recaudación Tributaria, por que de lo contrario, con la alta tarifa existente y la progresividad aplicada sobre los precios reales de los bienes, la incidencia del gravamen devendría en una verdadera confiscación. El sistema de imposición a la Propiedad utilizado en el Régimen Tributario Municipal, obviamente no elimina la responsabilidad y la existencia del delito de falsedad, en el que incurre cada vez que se realiza una transacción sobre los bienes inmuebles.

### 2.3. Exenciones, exoneraciones y deducciones

Conforme a lo previsto en la Ley de Régimen Municipal, se establecen diferentes beneficios a favor de los predios, sea por consideraciones de orden económico, o en razón del uso o finalidad a la que -sus propietarios lo destinan, bajo ese criterio no están sujetos al gravamen los inmuebles, cuyo avalúo comercial no exceda de veinticinco salarios mínimos vitales del trabajador; las propiedades que pertenezcan a las entidades del sector público y las de derecho privado con finalidad social o publica, los de las cámaras de la producción, los de las instituciones de beneficencia y asistencia social; los de las embajadas o misiones extranjeras, siempre que estén destinados exclusivamente a las actividades propias de cada institución, o en su caso, las utilidades que de esos bienes provengan sean empleados en los fines sociales; los templos y casas de misiones religiosas, los edificios que se construyan para viviendas populares y para hoteles, los predios rústicos ocupados por comunidades indígenas. Pueden otorgarse exoneraciones especiales, sean parciales o totales a los edificios de interés histórico o artístico que sean reconstruidos o remodelados por sus propietarios; los destinados para aparcamientos de vehículos, siempre que cuenten con la aprobación Municipal. Esta exoneración no excederá de cinco años.

Con el objeto de favorecer la construcción de viviendas de interés social, se establece exoneración temporal de cinco años, para aquellas que se financien mediante prestamos otorgadas por las Instituciones financieras del sector público o privado; y de dos años para

todas las demás que se construyeren con esa finalidad, sin consideración al financiamiento.<sup>39</sup>

Para establecer la base imponible del tributo anual, se consideran las siguientes deducciones: la rebaja general, que constituye la base imponible, esto es, veinticinco salarios mínimos vitales, el valor de las deudas contraídas a plazo mayor de tres años para la construcción, mejora o rehabilitación de la vivienda, previa comprobación de existencia del crédito hipotecario o prendario. La deducción por cualquier concepto que fuera fijado en la ordenanza respectiva, no podrá exceder del 50% del avalúo comercial del predio.

Las exenciones y la rebaja general, operan automáticamente, cuando los inmuebles se encuentren en los supuestos de hecho establecidos en la Ley de Régimen Municipal; en tanto que, las exoneraciones y deducciones requieren petición de parte, mediante solicitud dirigida a la Autoridad Municipal. Respecto a la liquidación y pago de los impuestos al predio rural, los beneficios de deducción, exoneración y exención, se fundamenta en los mismos principios básicos.

### 3. OTROS TRIBUTOS SECCIONALES

#### 3.1. Impuestos a las actividades económicas

##### ACTIVOS TOTALES

Este Tributo, nace bajo la denominación de impuesto al Capital en Giro y a raíz de la promulgación de la Ley 006 de Control Tributario y Financiero<sup>40</sup>, la cual más tarde fue sustituida con la de **impuesto a los activos totales**. Se Trata de un tributo directo y de carácter real, cuyo hecho generador surge por el mero ejercicio de actividades industriales, comerciales o financieras que operen en cada cantón. Es también un impuesto periódico, que se devenga a partir del primer día de cada período económico. Desde su creación, en el año de 1984,

39. Artículos 331 y 332 Ley de Régimen Municipal.

40. Registro Oficial Número 97 de 29 de Diciembre de 1998.

ha contribuido a incrementar el acervo financiero de los Ayuntamientos. El hecho imponible esta constituido, por el mero ejercicio, en territorio cantonal, de actividades Industriales, comerciales o financieras. A estos efectos, se considera que una actividad tiene el carácter descrito en la norma, cuando exista inversión por cuenta propia o mediante asociaciones, con la finalidad de intervenir en la producción transformación y/o comercio de bienes y servicios, siempre que sus titulares estén obligados a llevar contabilidad de acuerdo con lo que dispone la Ley de Impuesto a la Renta. Esto es que su capital de operación anual haya superado los 24.000 dólares, o cuando los ingresos brutos de la respectiva, activada en el ejercicio fiscal anterior hayan sido superiores a 40.000 dólares. Para el efecto se entiende por capital propio la totalidad de los activos menos los pasivos que posea el contribuyente.

Se excluyen de la carga impositiva, aquellas inversiones que se destinen a las siguientes actividades: agrícolas y pecuarias; las cooperativas de ahorro y crédito; las efectuadas por personas naturales amparados por la ley de Fomento Artesanal y cuenten con la respectiva calificación emitida mediante Acuerdo interministerial; Los organismos y entidades del sector público, con excepción de las empresas públicas que están sujetas al régimen impositivo de renta. Los fideicomisos o fondos de inversión, por un activo que les sea transferido por una sociedad comercial industrial o financiera, en calidad de constituyente del fideicomiso o partícipe del fondo de inversión, sin perjuicio de que éstos paguen este impuesto respecto de aquellos activos distintos a aquel objeto del encargo fiduciario.

En la materialización de este tributo, la determinación del lugar o local en donde se ejerza las actividades tiene una especial importancia desde la perspectiva del hecho imponible; puesto que, el tributo se aplica a la jurisdicción municipal en la que se encuentra ubicada la planta de producción o el lugar de la prestación del servicio, aunque el domicilio social, corresponda a otra jurisdicción. En aquellos casos en que las actividades se cumplan en mas de un cantón, la declaración será presentada en aquel en donde se ha establecido su domicilio principal. La declaración especificará el porcentaje de

ingresos obtenidos en cada uno de los cantones y sobre la base de dichos porcentajes estará obligado a pagar la deuda tributaria, en la cuota que corresponde a cada municipalidad.

**Exenciones subjetivas:** Bajo los principios generales de la exoneración tributaria, no son sujetos del gravamen: el Estado, las Entidades autónomas seccionales, las Entidades de derecho público y de derecho privado con finalidad Social o pública, bajo la condición que sus bienes o ingresos se destinen a esos fines y solamente en la parte que se invierta directamente en ellos, igualmente y con las mismas limitaciones, las instituciones o asociaciones de carácter privado, de beneficencia o educación, las corporaciones y fundaciones es sin ánimo de lucro. La ley dispone que también estarán exentos los sujetos pasivos que constituyan empresas multinacionales o de economía mixta, en este ultimo caso la exoneración alcanza únicamente a la parte que corresponde a los aportes del sector público, que será determinado por el porcentaje accionario.

Consecuentemente son sujetos pasivos de este impuesto las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho, negocios individuales, nacionales o extranjeros, que realicen su actividad en la respectiva jurisdicción cantonal en la que se origina el hecho generador.

Desde el punto de vista económico contable, no se encuentra un concepto aplicable a la denominación legal de **activos totales**, el término "totales" podría entenderse como que la carga tributaria afecta a todos los valores tangibles e intangibles de una empresa, tales como el efectivo, especies, documentos, bienes muebles o inmuebles, marcas, patentes, etc., que dispone a una fecha determinada. El legislador utiliza este indicador financiero para determinar la propiedad neta de la empresa, deduciendo las obligaciones de hasta un año plazo y los pasivos contingentes. Lo que constituirá la base imponible sujeta a la carga impositiva. En cuanto a la tarifa Tributaria, el artículo 32 de la Ley 006 establece el 1.5 por mil de los activos totales, que será aplicado a la base imponible.

## IMPUESTO DE PATENTES

Originariamente el término Patente, constituía un derecho exclusivo otorgado por los Reyes, que privilegiaba a ciertas personas, para producir, comerciar o importar determinados tipos de mercancía. En el año de 1624 en Inglaterra se declaró ilegal el estatuto de Monopolios. En la actualidad constituye un título expedido por el Estado, en el que se consagran los derechos y efectos legales a la exclusividad de emplear y/o utilizar, por cierto tiempo un invento y dar en venta los bienes producidos en base de esa invención.

En el Régimen seccional Autónomo, la Patente tienen diferente sentido, pues se fundamentan en la licencia o permiso que otorgan los cabildos para el ejercicio de actividades de carácter económico que se instalen o se encuentren realizando dentro de una Jurisdicción cantonal. El tributo consecuentemente no se vincula con la obtención de la patente, sino con el ejercicio de una actividad lucrativa que requiere contar previamente y cada año, con el permiso de funcionamiento, previa inscripción en el registro de actividades económicas que mantiene la municipalidad respectiva. En ese Registro relacionan las actividades gravadas, de acuerdo con las características de los sectores económicos, determinando una cuota anual general y otra mensual que será fijada libremente por cada municipalidad, esta última no es necesariamente coincidente con la primera. La Ordenanza establecerá el aporte mensual que a partir de una serie de elementos deben ser parte de un análisis, en el que se incluye el Capital social, los ingresos brutos, las características de la actividad y el número de habitantes que tenga el municipio. En síntesis la patente tiene una doble característica jurídica, primero ser medio a través del cual se autoriza para ejercer tales actividades y segundo el instrumento que materializa la prestación obligatoria por dicho ejercicio.

Los Ayuntamientos pueden establecer cuotas mínimas para cada tipo de actividad y sobre ellas, una escala de índices que pondere la situación física del local en el que se ejerza la actividad, atendiendo a la categoría de zona urbana o rural en la que ubique la actividad; al efecto, el concejo aprobará la tabla impositiva, previo informe del Ministerio de Economía.

De lo expuesto es fácil deducir que en lo relacionado a esta materia, no es aplicable el principio de igualdad tributaria, en cuanto al gravamen similar a similares actividades en todos los municipios, pues cada municipio en la Ordenanza respectiva, señalará la cuota impositiva que corresponda a la actividad gravada. Empero, si es general y aplicable por todos los municipios la irrisoria cuota de patente anual, regulada en el artículo 383 de la Ley de Régimen Municipal, que sin establecer distinción alguna, señala la cuantía de ochenta centavos de dólar por dicho concepto.

#### A. IMPUESTO SOBRE LAS UTILIDADES O PLUSVALÍA DE LOS INMUEBLES URBANOS

Constituye un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los bienes urbanos como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos. El impuesto se devengará instantáneamente en la fecha de la transmisión de la propiedad. La Relación que la Ley hace respecto a las propiedades de naturaleza urbana, se ha de entender que tales bienes que correspondan a la descripción establecida, para efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, con independencia, para este caso, de que estén o no contemplados como tales en el Catastro municipal.

La Ley no considera para este tributo supuesto alguno de exención, únicamente son deducibles los valores que haya pagado el propietario, durante el ejercicio que corresponde a la transacción, por concepto de contribuciones especiales de mejoras y el 5% de las utilidades líquidas por cada año que haya transcurrido a partir del segundo de adquisición hasta la fecha de la venta. No se pagará impuestos cuando el propietario haya sido poseedor del bien por mas de veinte años. Igualmente se considerará, para efectos de deducción, el valor de la desvalorización de la moneda, conforme al índice inflacionario que emitirá anualmente el Banco Central del Ecuador.

La Respectiva Ordenanza, establecerá las condiciones respecto a deducciones sobre bienes que hayan sido declarados individualmente de interés cultural, o en aquellos casos en los que los propietarios o

titulares de derechos reales acrediten que han realizado, a su cargo, obras de conservación, mejora o rehabilitación en dichos inmuebles.

En las operaciones de transmisión de dominio gravadas con este tributo, serán sujetos pasivos a título de contribuyente la persona que como dueño del o los predios fuere el beneficiario de la utilidad, o los adquirentes a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real en cuestión hasta por el valor del tributo que el vendedor no hubiere satisfecho al momento de realizar la transferencia, pero tendrá el derecho a exigir, aún por la vía coactiva municipal, que se le reintegre lo indebidamente pagado. Salvo el caso que hubiere aceptado contractualmente esa obligación.

La base imponible, está constituida por el incremento real del valor de los terrenos experimentado a lo largo de un período máximo de 20 años hasta el momento de la transferencia de dominio.

La cuota tributaria resultará de aplicar a la base imponible, los tipos correspondientes a la escala de gravámenes fijada por la ley, dentro de los límites de la tabla establecida en el artículo 387 de la Ley de Régimen Municipal en vigencia. Los Valores, constantes en esa tabla, son obsoletos y corresponden a la vigencia de un sistema monetario que ha desaparecido, y que carecen de significación por la pérdida del poder adquisitivo del sucre, puesto que establece fracción mínima inferior a cincuenta centavos de dólar, hasta 40 dólares americanos, sobre el excedente se pagará el 42% de impuestos, gravamen que de aplicarse adecuadamente y en relación con el valor real del predio, resulta confiscatorio, de allí la urgencia de una reforma legal que racionalice la tributación municipal y posibilite una adecuada recaudación del tributo.

En la Ley extiende el deber de colaboración a otras personas para el pago de los tributos a quienes son fedatarios, relación jurídica que motiva el impuesto, prohibiéndoles otorgar la escritura pública mientras no se justifique el cumplimiento de la prestación. Los Notarios

serán solidariamente responsables por el quebrantamiento de esta prohibición.

## B. IMPUESTO A LA ALCABALA

Este Tributo podría aparecer como un impuesto complementario al Valor Agregado, puesto que incide en los actos de transmisión de bienes raíces, los derechos de usufructo, uso y habitación relacionados con esos bienes, la venta de barcos y el derecho sobre aguas en los casos permitidos por la Ley. Sin embargo, es menester dejar en claro que no es una modalidad ni variación del ese tributo, en el sentido que, el hecho generador del IVA no radica en el acto de «la transmisión», sino en el consumo o uso de determinados bienes.

Es por tanto un gravamen sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos especiales señalados expresamente en la norma, y su recaudación corresponde igualmente a los municipios en donde se encuentra ubicado el inmueble respectivo. La Ley de Régimen Municipal señala entre otros los siguientes actos imputables al tributo:

El traspaso del dominio a título oneroso, de bienes raíces, buques, en los casos en que la ley lo permita;

La constitución o traspaso, usufructo, uso y habitación, relativos a dichos bienes;

Las donaciones que se hicieren a favor de quienes no fueren legitimarios y Las transferencias gratuitas y onerosas que haga el fiduciario en favor de los beneficiarios en cumplimiento de las finalidades del contrato de fideicomiso mercantil.

Las adjudicaciones que se hicieren como consecuencia de participaciones entre coherederos o legatarios, socios y, en general, entre copropietarios, en la parte en que las adjudicaciones excedan de la cuota a la que cada condómino o socio tiene derecho.

No habrá lugar a devolución del impuesto que se haya pagado en los casos de reforma, nulidad, resolución o rescisión de los actos o contratos. A excepción de aquellos casos, en que la nulidad fuere declarada por autoridad competente, por causas que no pudieron ser previstas por las partes y así mismo, en el caso de nulidad del auto de adjudicación de los inmuebles, que haya servido de base para el cobro del tributo.

Si los inmuebles materia de la transferencia de dominio, estuvieren ubicados en la jurisdicción de dos o más municipios, éstos cobrarán el impuesto en proporción al valor del avalúo comercial que corresponda a la parte del inmueble que esté situado en la respectiva jurisdicción municipal.

Cuando la correspondiente escritura sobre la que se cause el impuesto se otorgue en un cantón distinto al de la ubicación del inmueble, el pago podrá hacerse en la tesorería municipal del cantón en el que se realice la escritura, y el Tesorero recaudador estará obligado a remitir el total de lo cobrado o la parte proporcional, según el caso, dentro de cuarenta y ocho horas a la municipalidad a la que le corresponda percibir el impuesto. En caso de no hacerlo incurrirá en la multa del tres por ciento mensual del impuesto que deba remitir, multa que será impuesta por el Contralor General a pedido documentado del alcalde o del presidente de la municipalidad afectada.

### SUJETOS PASIVOS

Conforme a lo señalado son obligados a la prestación tributaria los contratantes que reciban beneficio en el respectivo contrato, así como los favorecidos en los actos que se realicen en su exclusivo beneficio.

### LA BASE DEL IMPUESTO

Será el valor contractual señalado en la respectiva escritura. Cuando la cuantía establecida fuere inferior al avalúo comercial que conste en el catastro, para efectos tributarios, se considera como base para el cálculo el valor del avalúo municipal establecido. En los casos en

los que no exista avalúo, o que la venta se realice por una parte del inmueble, se estará a lo determinado como valor del contrato; o en su defecto, la Dirección financiera podrá ordenar que se efectué el avalúo. En este supuesto, si el contribuyente no aceptare el nuevo avalúo podrá deducir reclamo administrativo, para el caso, la Tesorería Municipal, aceptará provisionalmente el pago de los impuestos en la base del valor del contrato, mas el 50% de la diferencia entre ese valor y el avalúo realizado, hasta que se resuelva sobre la impugnación. La Administración en Presolución, establecerá la cuantía de la prestación.

Cuando se trate de ventas de derechos y acciones sobre inmuebles o sucesiones se aplicarán las bases del avalúo comercial de los bienes o el realizado para el pago del Impuesto a la renta correspondiente a las herencias y legados. El Tributo se establecerá en proporción al valor de la parte transferida.

Con Respecto a las permutas, cada contratante pagará el impuesto sobre el valor de la propiedad que transmita, con un descuento del 30% para cada una de ellas.

La base imponible en la constitución y traspaso de la nuda propiedad, de derechos de usos y habitación se considerará en el primer caso el valor que resultare de la diferencia entre el valor del inmueble y el del usufructo, y en segundo, el precio que se fijare en el contrato, que no podrá ser inferior al veinticinco por ciento del valor del avalúo comercial de los inmuebles en los que se hubieran constituido esos derechos

## REBAJAS Y DEDUCCIONES

Cuando la transferencia de dominio o de los demás derechos reales, se volviere a realizar dentro de los tres años contados desde la fecha en que se efectuó el acto o contrato original sujeto al pago del gravamen, y siempre que fuere el mismo inmueble y con relación una o más de las partes que intervinieron en el contrato original, el nuevo beneficiario gozará de las siguientes rebajas:

Cuarenta por ciento, si la nueva transferencia ocurriera dentro del primer año; treinta por ciento, si se verificare dentro del segundo; y veinte por ciento, si ocurriera dentro del tercero. La permuta, realizada dentro de ese mismo período, causará, un descuento del 25% del valor del impuesto total y será pagado por uno cualquiera de los contratantes. Iguales deducciones se aplicarán a las adjudicaciones que se efectúen entre socios y copropietarios, con motivo de una liquidación o partición, y a los herederos o legatarios a quienes se les adjudiquen inmuebles por un valor superior al de la cuota a la que tienen derecho.

### EXENCIONES

En Cuanto a exenciones se aplican las disposiciones generales establecidas en el Código Tributario respecto a las entidades del sector público y los demás organismos a quienes las leyes especiales les conceden exoneración. Exoneración aplicable únicamente a la parte que les corresponda a su intervención, debiendo pagarlo en la proporción respectiva los contratantes que no gocen de la exención. Esta exentos:

Los actos o contratos que tengan por objeto la venta o transferencia de dominio de inmuebles destinados a cumplir programas de vivienda de interés social, los inmuebles en las que sean parte los gobiernos extranjeros, siempre que los bienes se destinen al servicio diplomático o consular, o a alguna otra finalidad oficial o pública, en la parte que les corresponda;

Las adjudicaciones por particiones o por disolución de sociedades;

Las expropiaciones que efectúe el Fisco, las municipalidades y otras instituciones de derecho público;

Los aportes de bienes raíces que hicieren los cónyuges y los que se efectuaren a las sociedades cooperativas, cuando su capital no exceda de cien mil sucres. Si el capital excediere de esa cantidad, la exo-

neración será de sólo el cincuenta por ciento del tributo que habría correspondido pagar a la cooperativa;

Los aportes de capital de bienes raíces a nuevas sociedades que se formaren por la fusión de sociedades anónimas independientes, o se efectúen para formar o aumentar su capital y en lo que se refiere a los inmuebles que posean las sociedades fusionadas;

Las donaciones que se hagan al fisco, municipalidades y otras instituciones de derecho público, así como las que se efectuaren en favor del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y demás organismos que la Ley define como entidades de derecho privado con finalidad social o pública, y las que se realicen a sociedades o instituciones particulares de asistencia social, educación y otras funciones análogas, siempre que tengan estatutos aprobados por la Función Ejecutiva; y,

Los contratos de traslación de dominio y mutuos hipotecarios otorgados entre el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social y sus afiliados.<sup>41</sup>

### OBLIGACIONES DE LOS NOTARIOS Y REGISTRADORES DE LA PROPIEDAD

Los notarios no podrán extender las escrituras públicas de las que comportan impuestos de alcabalas y adicionales, que tiene como objeto el traspaso de dominio a título oneroso de bienes raíces, sin previo certificado con el valor del inmueble, otorgado por el Jefe de la Dirección Financiera Municipal de la respectiva jurisdicción, así como también sin la presentación de los recibos de pago de las contribuciones principal y adicionales, correlativas, particular que se hace extensivo para el registro correspondiente, a los Registradores de la Propiedad. La omisión de este mandato normativo se considera como infracción, constituyéndose los funcionarios, responsables solidarios

41. Artículos 351 a 359 de la Ley de Régimen Municipal.

del pago del impuesto con los deudores directos de la obligación tributaria, incurriendo además, en una multa igual al cien por cien del tributo que se hubiere dejado de cobrar; y, aún en el caso que se efectúe recaudación del impuesto, el Alcalde del respectivo cantón impondrá multa entre 25% y el 125% del salario mínimo vital mensual del trabajador en general, según la gravedad y la magnitud del caso.

## TARIFAS:

El impuesto de Alcabala estará sujeto a las tarifas siguientes:

| Actos o contratos | Naturaleza del contrato                        | Impuesto fijo porcentual |
|-------------------|------------------------------------------------|--------------------------|
| <b>I. Ventas</b>  |                                                |                          |
| Tarifa 1          | 1) Compra-Venta de inmuebles:                  |                          |
|                   | - Hasta por S/. 500.000                        | 4,00                     |
|                   | - De más de S/. 500.000 a S/. 2.000.000:       |                          |
|                   | - Por los primeros S/. 500.000                 | 4,00                     |
|                   | - Por el exceso hasta S/. 2.000.000            | 5,00                     |
|                   | - De más de S/. 2.000.000 hasta S/. 5.000.000: |                          |
|                   | - Por los primeros S/. 2.000.000               | 4,75                     |
|                   | - Por el exceso hasta S/. 5.000.000            | 6,00                     |
|                   | - De más de S/. 5.000.000 a S/. 10.000.000:    |                          |
|                   | - Por los primeros S/. 5.000.000               | 5,50                     |
|                   | - Por el exceso hasta S/. 10.000.000           | 7,00                     |
|                   | - De más de S/. 10.000.000:                    |                          |
|                   | - Por los primeros S/. 10.000.000              | 6,25                     |
|                   | - Por el exceso                                | 8,00                     |
|                   | 2) Compra de buques y otras embarcaciones:     |                          |
|                   | - Por el primer millón de sucres               | 2,50                     |
|                   | - Por el exceso                                | 3,50                     |

|                            |                                                                                                                                |          |
|----------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| II. Derechos reales        | 3) Constitución, cesión o subrogación de derechos reales                                                                       | Tarifa 1 |
| III. Adjudicaciones        | 4) Refundiciones entre socios, coherederos y copropietarios                                                                    | Tarifa 1 |
| IV. Aportes a sociedades   | 5) Aportes de instalaciones industriales<br>Exento                                                                             |          |
|                            | 6) Aportes de inmuebles                                                                                                        | Tarifa 1 |
| V. Otros actos o contratos | 7) Cualquier otro acto o contrato traslativo de dominio no especificado anteriormente que esté sujeto al pago de este impuesto | Tarifa 1 |

(Fuente Art. 360 Ley de Régimen Municipal)

## C. IMPUESTO AL REGISTRO

Es un tributo autónomo, grava todos los actos y contratos jurídicos que de conformidad a la ley deben inscribirse, denominado "Registro de la Propiedad" y "Registro Mercantil", esto es toda clase de documentos notariales, mercantiles y/o administrativos, actas y testimonios que requieren para su validez, la incorporación en protocolo de registros.

Es un gravamen proporcional y directo cuya base imponible se fija con relación a la cuantía que corresponde al valor señalado en el respectivo acto o contrato, en la proporción de un sucre por cada cien. En los casos en los que no es posible establecer con precisión la cuantía, se aplica una cuota básica a la que se adiciona una tarifa fija proporcional por magnitud excedente. El tributo se liquida al momento de la inscripción del acto o contrato, que debe cumplirse dentro de los treinta días contados desde la fecha de celebración del contrato o del otorgamiento del documento respectivo. La prestación cumplida por el sujeto pasivo esta sujeta a verificación, mediante acto de determinación por parte del sujeto activo (municipio) o a pedido de las partes contratantes dentro de los tres años posteriores al de la liquidación del impuesto.

## D. IMPOSICIÓN SOBRE JUEGOS, RIFAS Y SORTEOS

Este tributo seccional sobre rifas, tómbolas, apuestas, máquinas tragamonedas y otros juegos de azar, tiene como hecho imponible la autorización para la celebración u organización de toda clase actividades que incluyan la celebración de juegos de suerte.

Son sujetos pasivos los organizadores y las Empresas que instalen casinos y demás establecimiento similares.

La base imponible está constituida por los ingresos brutos que obtengan los organizadores del juego o rifa, que tengan lugar en los distintos locales, instalaciones o recintos y las cuotas fijas que se señalen por cada máquina o mesa. Dichas tarifas responden a una estimación normativa de las cantidades invertidas por los usuarios en cada una de las máquinas i/o mesas; o sobre la base del precio de los boletos vendidos para el efecto. Este tributo se encuentra regulado por cada municipalidad, en la respectiva ordenanza.

El tributo sobre el juego es una figura distinta de la categoría de las tasas, puesto que con ello no se pretende la contraprestación proporcional, más o menos aproximada, del coste de un servicio o la realización de actividades en régimen de Derecho público, sino que constituye un auténtico impuesto que grava los rendimientos obtenidos por actividades de empresarios privados. Por lo que aparentemente, este impuesto municipal, tiene estructura similar al gravamen que corresponden a Renta y que afecta a los beneficiarios de los premios o sorteos y a las utilidades de sus organizadores, con la diferencia que en ámbito municipal solo se dirige a las utilidades de sus organizadores. En estricto sentido para los propietarios de casas o lugares de juegos u organizadores de estas actividades, existe doble tributación sobre un mismo hecho generador. Sobre imposición que se explica, podría responder a finalidades extrafiscales, dadas las connotaciones negativas que presentan los negocios basados en el juego.

## CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Constituyen tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por parte del sujeto pasivo, de un beneficio particular o de un aumento, que puede ser real o presuntivo, del valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, conforme el concepto establecido por el artículo 413 de la Ley de Régimen Municipal. Algunos de los rasgos más característicos de este tributo son:

Es Autónomo, seccional y real. Están obligados a pagarlo los propietarios de los inmuebles beneficiados con la obra, quienes responden por la prestación hasta por valor de incremento o mejora producida en el bien, mejora que se calcula en relación con el avalúo municipal anterior al de la iniciación los trabajos, y el nuevo valor que ha adquirido el inmueble, como consecuencia de la actividad municipal.

El sujeto activo es el Municipio en cuya jurisdicción se ejecuta la obra público; en tanto que, sujetos pasivos son las personas naturales o jurídicas que resulten beneficiarias de las obras o ampliación de los servicios

Tiene como finalidad el sufragar total o parcialmente los costos derivados de la ejecución de obras públicas, por parte de las administraciones Municipales del país.

La base imponible, debe ser prorrateada entre las propiedades teniendo en cuenta la clase y naturaleza de las obras y servicios, de acuerdo con las reglas previstas en los artículos 422 a 431 de la Ley de Régimen Municipal.

La base del tributo en ningún caso excederá del 100% del costo total de las obras de construcción o mejora y la obligación nacerá el momento en el que las obras se hayan ejecutado, consecuentemente no existe jurídicamente posibilidad de realizar el cobro anticipado como medio de financiamiento de la obra.

## E. TASAS DE LOS ENTES LOCALES

Según el artículo 397 de la Ley de Régimen Municipal, los Ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, por la utilización o el aprovechamiento especial de los bienes de dominio público municipal, o sobre ciertos servicios municipales, siempre que el monto de ellos guarde relación con el costo de producción de dichos servicios excluyendo los gastos generales de la administración que no tengan relación directa con la prestación del servicio. De lo que se deduce que el hecho imponible de las tasas se sustentará en los siguientes elementos:

1. La utilización privativa o el aprovechamiento especial de bienes de uso público local.
2. La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa que beneficie de modo particular al sujeto pasivo, sea de manera directa y a solicitud del propio beneficiario, o de forma indirecta, como consecuencia de actividades realizadas de oficio por la municipalidad de la respectiva jurisdicción, por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento, de orden urbanístico, o cualesquiera otra naturaleza. Dejando en claro que las actividades o servicios que benefician a toda la colectividad o parte de ella, no podrán dar lugar al pago de una tasa.

### SUJETOS PASIVOS DE LAS TASAS

Bajo el concepto jurídico de contribuyentes, lo serán aquellas personas naturales, jurídicas y las entidades públicas y privadas que soliciten el servicio o que sean beneficiarias de él, esto es, que disfruten, utilicen o aprovechen los bienes de dominio público local en beneficio particular, o también de los servicios locales que presten o realicen las municipalidades.

## EL IMPORTE DE LAS TASAS

De conformidad al mandato legal, la Municipalidad fijará las Tasas, tomando como referencia los siguientes parámetros:

1. Por el uso de bienes de dominio público: valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento.
2. Por la prestación de servicios o la realización de actividades de competencia municipal, en este caso la tasa, no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. En estos casos generalmente la contraprestación tributaria, que se señala sea, mediante una tarifa (aprobación de planos); una cantidad fija previamente determinada por el servicio, (solicitudes) o la cantidad resultante de la aplicación conjunta de ambos procedimientos, según se establezca en la correspondiente Ordenanza. Sin embargo el monto de las tasas, podrá ser inferior al costo real de la prestación administrativa, cuando se trate de servicios destinados a satisfacer necesidades de gran importancia para la comunidad, pues se considera que el gobierno Municipal tiene como finalidad la consecución del bien común y no debe limitar por razones económicas la prestación de sus servicios, tanto mas que la diferencia entre el costo real y la tasa se cubre con ingresos generales de la Corporación Edilicia.

Las tasas se devengan, cuando se inicia el uso privativo o el aprovechamiento del bien público; cuando se inicie la prestación del servicio o la realización de la actividad; o según el caso, cuando se presente la solicitud que inicie la actuación o el expediente, para este efecto, las ordenanzas disponen que no se realizará tramitar alguno, sin que el solicitante no haya efectuado el pago correspondiente.

En la Actualidad las Municipalidades han adoptado el sistema de recaudar algunas de sus tasas, particularmente las de aseo de calles y recolección de basura, incluyéndolas en las planillas de consumos de otros servicios públicos, como el de Energía eléctrica, actuación

que estando prohibida por la Ley, se ha impuesto como una costumbre administrativa, contrariando la disposición respecto a que cada Institución solo tiene competencia para recaudar el valor del servicio que presta.

La Ley de Régimen Municipal establece tasas, entre otros, por los servicios siguientes:

1. **Aferición De pesas y medidas.-** Esto es por el control y verificación de balanzas y otros sistemas de pesas y medidas que se empleen en las actividades comerciales dentro del cantón respectivo. Control que la Municipalidad lo realizará anualmente.
2. **Aprobación de Planos e inspección de Construcciones.-** esta tasa esta relacionada con el control urbanístico de la ciudad, que implica que los ciudadanos que realicen cualquier tipo de edificación deben someterse a los parámetros señalados por la Municipalidad respectiva,
3. **Tasas de Rastro-** Para el servicio de la matanza de ganado, en los mataderos. Y sobre los servicios adicionales de transporte de carnes, pieles y residuos.
4. **Las Tasas y tarifas de agua potable, luz y fuerza eléctrica,**
5. **Tasas de alcantarillado y canalización.**
6. **Matrículas y pensiones escolares**



EL RÉGIMEN ADMINISTRATIVO  
TRIBUTARIO



## 1. LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La actividad del Estado es muy amplia y multiforme, se expresa en un conjunto de decisiones, que cuando se manifiestan inciden sobre la esfera jurídica de terceros ajenos o no al Estado y tengan o no, efectos jurídicos, generales y abstractos (aunque esa actividad, en muchos casos se dirige hacia su propio interior). Desde este punto de vista todo acto administrativo causa efectos particulares y concretos; es una decisión normativa, en cuanto incide legalmente (y no por acuerdo de voluntades como en el caso de los actos jurídicos privados) sobre el ámbito de los derechos de un particular bajo la presunción de su legitimidad y fuerza ejecutoria, con capacidad de generar efectos directos e inmediatos. Constituyéndose esta condición en característica esencial del acto administrativo como expresión de la voluntad estatal (de cualquiera de sus órganos legalmente creados), que se normativiza automáticamente y así se instituye en norma que obliga y genera derechos a la persona a quien esta dirigido, pudiendo también afectar a terceros no previstos en la misma, en la medida que, como consecuencia, dicha decisión incida sobre la esfera jurídica de aquellos, para quienes tendrá también presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.

En este sentido se entiende como Acto Administrativo la decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autori-

dad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de entidades públicas.

Dentro de la división tripartita de los Poderes públicos, es el que procede del ejecutivo, a diferencia del acto legislativo (o ley) y del judicial (resolución, providencia, auto o sentencia). Además, la autoridad o el agente ha de obrar como representante de la Administración Pública como persona de Derecho Público; ya que, de proceder como persona natural, las relaciones encuadran dentro de las obligaciones.

Se considera a la administración pública, como la exteriorización de la organización del estado y de las tareas que a él le competen como titular de su poder de imperio, tareas que están claramente definidas y atribuidas a un conjunto de órganos con funciones específicas fundamentadas en el derecho y ejercidas dentro de los límites en él establecidos, mediante la producción de actos concretos a través de los cuales se hace posible la tutela del interés colectivo y del derecho de los particulares.

De ello se concluye que los actos administrativos jurídicamente, integran el conjunto de actividades cumplidas por personas naturales, que ejerciendo una función de interés colectivo, actúan por cuenta del Estado o de los organismos públicos autónomos, en ejercicio de las facultades asignadas por las leyes y reglamentos para cada administración y de las competencias que a ellas corresponden.

La actividad administrativa, por tanto, es el ejercicio de la decisión de los individuos que en la realización de funciones públicas, exteriorizan su gestión en acciones u omisiones que generan efectos jurídicos, en relación con los particulares; Prácticamente integran actos administrativos todas las resoluciones y disposiciones, aún las verbales, sean acuerdos, órdenes, decretos, reglamentos, instrucciones, circulares u ordenanzas que dictan los funcionarios competentes en el ejercicio de la actividad pública; sin embargo, esas decisiones no son absolutas ni arbitrarias, si no que están limitadas al

cumplimiento de elementos esenciales sin los cuales no será posible la existencia y validez de un acto administrativo, de allí que, toda la gestión pública y de manera particular La gestión tributaria, constituye un conjunto de actividades regladas, lo que implica que no pueden apartarse del expreso mandato de la ley. En concordancia con este principio el Código Tributario establece que *“el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada...”*<sup>1</sup>

Lo expuesto presupone que todo acto administrativo, para su validez y existencia debe producirse bajo una serie de condicionamientos o requisitos, sin los cuales la manifestación de la conducta administrativa no genera efecto alguno. Estos condicionamientos surgen, en su conjunto, del principio de Legalidad, fundamento de la relación tributaria, entendido este, como la potestad establecida en la norma para realizar aquellas funciones que constituyen la razón de ser de la administración, y que se materializan en disposiciones que se refieren: 1.- a las condiciones subjetivas respecto al funcionario que lo produce y 2. - a la forma o modo de producirlo. Lo que implica que el acto debe surgir conforme a los presupuestos señalados en la ley, estar en plena concordancia con ella. (Ver, principio de legalidad).

### 1.1. Condiciones subjetivas

#### COMPETENCIA

Proviene del ejercicio de una función de una persona a quien el poder del Estado le ha conferido una serie de atribuciones para la prestación de un servicio determinado o para la realización y cumplimiento de los fines u objetivos de la administración pública. La fuente de esa potestad se encuentra en el nombramiento válidamente realizado.

Definimos a la competencia como la medida de la potestad otorgada a un funcionario público para realizar una gestión establecida en la

1. Artículo 9 del Código Tributario.

ley; puesto que es obvio, que la facultad de gestión no esta distribuida en igual medida entre todos los órganos administrativos, sino estructurada, con relación a la jerarquía del funcionario, al espacio geográfico en el que ejerce su actividad (regional, nacional, local, etc.) y a la materia señalada en la ley.

En el ámbito impositivo, el artículo 75 del Código Tributario señala que la competencia es: “...*la potestad que otorga la Ley a determinada Autoridad o Institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario*” de acuerdo a ello, el ordenamiento jurídico regula la organización de la administración, creando órganos adecuados para el ejercicio de cada una de las funciones relativas a las relaciones tributarias, y dotándolos de un conjunto de facultades y deberes para la producción de actos tributarios de eficacia jurídica, de lo se concluye, que la competencia de cada uno de los órganos debe estar establecida previamente en una norma, puesto que ningún funcionario o institución puede crear, por si mismo, su propia esfera de actividad, por ello es que la facultad administrativa es irrenunciable, esto es, que los órganos a quienes la ley les ha otorgado el ejercicio de determinadas funciones, que le son exclusivas e inalterables, no pueden dejar de cumplirlas por el interés público que representa esa gestión. Si la autoridad gozara de la prerrogativa de decidir a su arbitrio respecto a realización de las facultades que le son inherentes, se estaría alterando el orden público o perjudicando ilegítimamente a terceros. No cabe tampoco, la posibilidad de acuerdos entre los particulares o entre estos y la administración, para evitar la realización de un acto señalado en la ley, ni que otros órganos superiores o inferiores puedan invadir la esfera de acción establecida.

## INDETERMINACIÓN DE LA COMPETENCIA

Por regla general la competencia es determinada y concreta, es decir que singulariza el órgano que tiene la titularidad; sin embargo, cuando la ley atribuya gestión tributaria a una Administración, sin especificar la autoridad que ha de ejercerla, se entenderá otorgada a quien ordinariamente es competente para resolver, lo que doctrinariamente

se denomina competencia "*alternativa o concurrente*"<sup>2</sup>. Este principio, en la práctica puede originar **conflictos de competencia**, que en rigor se producen por la atribución de una misma función a dos o más autoridades de una administración tributaria. La propia norma prevé la solución, señalando que en los casos en los que se presenten tales conflictos corresponderá dirimirlos, al superior jerárquico común, dentro de los de los ocho días de producido el acto o de haberse impugnado. La competencia por parte de un tercero, mediante una resolución que implique la determinación de quién realmente ejerce la facultad otorgada por la ley, y si fuere del caso, la anulación del acto viciado por Incompetencia de quien lo produjo. En tanto que, si el conflicto se suscita entre autoridades de distintas administraciones tributarias, será la función judicial, por medio de los Tribunales Distritales, la que luego de un proceso formal, establecerá a cual de las administraciones en conflicto, corresponde ejercerla

## SUSTITUCIÓN Y DELEGACIÓN DE LA COMPETENCIA ADMINISTRATIVA

Si bien, el ejercicio de la competencia es irrenunciable para quien lo ejerce, con el fin de evitar perjudiciales interrupciones a la gestión pública, por expresa disposición legal se admite como una necesidad para la supervivencia de las relaciones tributarias, las figuras de la **sustitución o subrogación y la delegación**

La designación para un cargo público, no es definitiva ni garantiza la presencia permanente de la autoridad frente a sus funciones; más bien, por regla general las nominaciones se establecen por un tiempo determinado, ello implica que vencido el plazo, cesado el funcionario por cualquier causa, o producido un impedimento temporal, alguien debe a título provisional dar continuidad a la gestión administrativa, para ello la ley prevé la **sustitución o subrogación**, que habilita a otro empleado para la que ejerza provisionalmente, hasta que se supere el impedimento o se designe el titular. La práctica administrativa denomina, **encargo**, para lo cual se requiere que la máxi-

2. Art. 77 Código Tributario.

ma autoridad administrativa o el superior jerárquico formalmente, sea mediante acto o resolución, emitan el respectivo nombramiento.

Diferente es el caso de la **Delegación**, entendida como la cesión de parte de las atribuciones del funcionario competente, que mediante acto administrativo confía a otro, jerárquicamente subordinado, el desempeño de una o más facultades que le son propias, con la finalidad de descentralizar la administración pública y procurar la atención oportuna y efectiva de los requerimientos de los ciudadanos. Acto que implica el señalamiento del funcionario delegado, las funciones encomendadas y la jurisdicción en la que se podrá cumplir con la delegación; de lo que se deduce que la delegación es un proceso reglado, por ello solamente aquellas autoridades a los que la ley expresamente las autoriza, pueden hacer uso de esa facultad, que por lo demás, no esta sujeta al arbitrio del delegante, pues su ejercicio procede únicamente en los casos expresamente señalados en la norma. El Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, señala entre las funciones del Director Del Servicio de Rentas la de delegar sus atribuciones a los órganos que establezca el reglamento orgánico funcional. De su parte la ley de Modernización del Estado,<sup>3</sup> regula el modo de otorgar tales delegaciones mediante acuerdos y Resoluciones, en los que se establecerá el ámbito geográfico en donde los delegados ejerzan sus atribuciones. En el caso de que la delegación se otorgue para funciones que involucren o afecten a un universo de contribuyentes, de conformidad con el Art. 82 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva,<sup>4</sup> para que surtan efecto deberán ser publicados en el Registro Oficial.

De lo expuesto concluimos que los actos administrativo tributarios deben producirse dentro de la esfera subjetiva de la competencia, la falta de esa aptitud legal, en la gestión de una autoridad, genera un vicio sustancial que hace inválido el acto producido, por incompetencia del órgano del que provienen.

3. Registro Oficial Nro. 349. 31-12-1993.

4. Suplemento Registros Oficial Nro.411.3-03-1994.

## 2. CONDICIONES RELATIVAS A LA FORMA Y MODO DE PRODUCCIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

Se relacionan con la manera de exteriorizarse los actos emanados de la administración. En el campo del derecho tributario la forma exterior del acto producido, tiene especial trascendencia pues constituye la expresión de la voluntad del órgano competente, la garantía de los derechos de la administración y de los que correspondan a los contribuyentes, por los efectos jurídicos que de ellos se deriven; de suerte que, la omisión de las formalidades prescritas en la norma, implican la producción de un acto ilegítimo e inválido; esto es, que no puede producir consecuencia alguna, por ausencia de los requisitos de forma que determinan su existencia y eficacia.

De allí que todas las legislaciones en materia administrativa, señalan condiciones básicas o límites a la acción de los funcionarios públicos, en cuanto a la producción de sus decisiones. Límites que están vinculados con tres hechos sustanciales: el primero con la naturaleza y finalidad del acto administrativo, que involucra el interés público; el segundo, con la necesidad de establecer controles administrativos posteriores a su emisión; y el tercero el posibilitar a los ciudadanos, que se consideren afectados por actos emanados de la administración, a impugnarlos ante las autoridades competentes. Ello, pone en evidencia que la primera condición del acto es su **manifestación escrita** es un documento en el que se refleje, no solamente la voluntad del funcionario, sino el conjunto de motivaciones que orientaron esa voluntad para actuar en un sentido determinado. Hecho formal y perceptible, que hace posible que los administrados, puedan conocerlo, enterarse de su contenido y los efectos jurídicos que producen, lo que comporta, su aceptación por estar en conformidad con la realidad, o en su caso la posibilidad de ejercer en su contra las acciones impugnatorias que consideren oportunas para precautar sus derechos. En definitiva, es el Documento a través del cual se hace posible la existencia material de los actos administrativos y consecuentemente de los efectos jurídicos que de ellos emanan.

Ninguna legislación acepta que el acto administrativo pueda producirse en forma distinta a la escrita (verbal, grabación, vídeo etc.) El Código Tributario ecuatoriano al referirse a la forma y contenido de los actos, señala que estos se expedirán por escrito y debidamente motivados.<sup>5</sup>

Una **segunda condición** se refiere a la **motivación**, que como elemento formal para la validez del acto, no es más que, el señalamiento de los motivos, razones o fundamentos que han inducido a la administración a tomar una determinada decisión, es esta una necesidad lógica y jurídica inherente a la producción de todo acto administrativo, puesto que su validez y eficacia no proviene únicamente de la potestad de actuación del funcionario competente y del sometimiento de esa potestad a la ley, sino del contenido y forma de producirlos. Por ello es que todo acto producido en la esfera administrativa, debe constituir el reflejo de la interacción entre las normas que condicionan su producción y la situación objetiva o concreta que establece el funcionario. Relación que hace posible que el sujeto pasivo afectado por él, pueda conocer con precisión quien ha ejercido esa potestad, las causas que sirvieron de sustento para generación del acto, y la conformidad de los motivos en él expuestos con las normas legales que deben expresamente e invocarse respecto al asunto que los motiva. Todos ellos resultan entonces elementos concurrentes para determinar la validez de los actos administrativos.

En concordancia con lo expuesto, la Norma tributaria, señala dos causas de invalidez de los actos administrativos: *"1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por Autoridad manifiestamente incompetente; y 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las Normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe"* (Art. 132 Código Tributario)

### 3. CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La doctrina del derecho administrativo, clasifica a los actos de la administración pública según tres criterios: a) de acuerdo a los efec-

5. Artículos: 81, 101 n. 2 y 126 del Código Tributario.

tos que producen esos actos; b) según su contenido; y c) según la manifestación de la voluntad de quien lo produce.

### 3.1. Los actos administrativos según sus efectos

Se refieren a las consecuencias que producen en los administrados, los actos de administración pública; así: a) cuando los efectos normativos afectan a todos los ciudadanos o a un sector definido, se denominan **actos normativos de efectos generales**, los que constituyen un conjunto de decisiones de contenido normativo que tienen el característica de una regla jurídica, esto es de aplicación general; es decir, que tales actos son creadores de normas que integran el Ordenamiento Jurídico; pues como hemos dicho, el Estado se estructura en órganos y cada uno de ellos, según su competencia (constitucional, legal o reglamentaria) esta facultado para crear normas jurídicas. Esta Potestad exige la producción de actos validos, es decir que tengan forma y contenido jurídico, para que surtan efecto; y, b) cuando involucran a particulares, serán **actos administrativos no normativos de efectos particulares**. Esto es, aquellos que contienen una decisión no normativa, que se aplica a uno o más sujetos en una circunstancia concreta incluso como aplicación de aquellos actos que tienen contenido normativo. Por ellos es que la ley prescribe que un acto administrativo de carácter particular no puede vulnerar lo establecido en una disposición administrativa de carácter general.

### 3.2. Los actos administrativos según su contenido

Esta distinción se base en el fundamento y efectos de la decisión, según este criterio los actos administrativos pueden ser:

a) **Definitivos**: esto es aquellos que emanados de autoridad competente concluyen o ponen fin a un asunto determinado en la esfera administrativa, tales como los actos de determinación Tributaria, o las Resoluciones que atienden reclamos o recursos en esa vía; y, **Actos administrativos de trámite**, que constituyen el antecedente del acto definitivo, esto es que no se refieren el asunto materia de la decisión, en general, tiene carácter preparatorio para la realización

del acto definitivo. (la calificación de un reclamo administrativo, la aceptación de documentos de prueba).

b) **Actos creadores de derechos o que establecen obligaciones:** Las decisiones que se producen en la administración, pueden generar derechos subjetivos o afectar interés personales y legítimos de los particulares, en materia tributaria generalmente, se configuran actos que establecen obligaciones a cargo de particulares.

c) **Los actos administrativos según su impugnabilidad: Los actos administrativos firmes y los actos administrativo ejecutoriados:** Otra clasificación que responde de manera particular a la Ley tributarias, se refiere a la impugnabilidad o no de los actos en la vía administrativa, este es un tema relacionado con la eficacia de las decisiones que establecen obligaciones, que emanan de los órganos administrativos, que han adquirido carácter definitivo en esa esfera, y que para efectos de posibilitar los recursos, sea en la misma vía, o en la contenciosa ante la función judicial, adquieren singular importancia. Por ello es fundamental establecer con precisión lo que debe entenderse por **ACTOS FIRMES Y ACTOS EJECUTORIADOS**.

**LOS ACTOS FIRMES:** Son aquellas decisiones administrativas que resultan inimpugnables, por lo que adquieren la calidad de cosa juzgada, con efectos definitivos, como consecuencia de la aceptación o consentimiento de los sujetos pasivos afectados por ese acto, al no haber ejercido la facultad de reclamo dentro de los plazos señalados en la ley. Frente a ellos ningún órgano administrativo o judicial tiene facultad alguna para revocarlos, modificarlos o limitar sus efectos. En este sentido se ha pronunciado el Ex-Tribunal Fiscal de la Nación en varios fallos que han establecido Jurisprudencia,<sup>6</sup> Al sostener: *"El Tribunal Fiscal no tiene facultad alguna para modificar los actos administrativos que se hallen firmes"*; sin embargo, esa "firmeza" que aparentemente pone al acto al margen de cualquier alteración en sede administrativa, no es absoluta en el ámbito administrativo,

6. Boletín del Tribunal Fiscal.- Resolución Obligatoria Nro. 50, Pág. 235.

porque contra ellos procede un recurso jerárquico extraordinario, el de Revisión que tiene lugar, según disposición del artículo 139 de Código Tributario sobre "*actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas de naturaleza tributaria*" cuando se hayan producido los presupuestos o condiciones establecidas en la norma para la procedencia del recurso (ver recurso de revisión).

En tanto, son **ACTOS EJECUTORIADOS**, las Resoluciones de la Administración Tributaria que emanadas de autoridad competente, agotan la instancia administrativa y deciden sobre reclamos o recursos deducidos por los contribuyentes, sobre las cuales no procede otra acción en la misma vía, y han causado estado al no haberse deducido la acción judicial de impugnación.

### 3.3. Presunciones de legalidad y ejecutoriedad de los actos administrativos

Respecto a la veracidad y legalidad de los actos o decisiones de las autoridades Tributarias, opera la conjetura legal "*juris tantum*", pues por mandato normativo, se supone que ellos han sido producidos conforme a derecho y cumpliendo los presupuestos fundamentales que les otorgan validez y eficacia, lo que constituye garantía de credibilidad de los documentos producidos y la confianza que debe inspirar la administración pública.

Doctrinariamente la presunción legal, es una proposición normativa a cerca de la verdad de un hecho, que no requiere de prueba adicional respecto a quien produce y respecto a su contenido, bajo esa presunción los actos administrativos surten los efectos jurídicos en ellos establecidos, mientras no hayan sido impugnadas expresamente por las partes afectadas; consecuentemente, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria lo objeta, fundamentando la omisión o inobservancia de cualquiera de los preceptos señalados en la Ley o de los supuestos de validez mencionados en este capítulo, destruye la presunción y obliga a la Administración a demostrar la exactitud y conformidad de los antecedentes que han servido de base para la producción de los hechos materia de la presunción.

Como consecuencia lógica de la proposición sobre la verdad de los actos producidos, surge la obligación de hacer efectivo el hecho materia de la presunción, lo que constituye la medida de su eficacia; esto es, la necesidad de que lo dispuesto por la administración se cumpla o ejecute. Ejecución que puede producirse y de manera voluntaria, que es la más común, cuando contribuyente acata espontáneamente lo determinado por la autoridad, o, a través de la actividad coercitiva, en los casos en los deliberadamente se niegue o incumpla con lo determinado. Las acciones coercitivas serán siempre medidas necesarias para lograr la eficacia y cumplimiento de las decisiones administrativas. El procedimiento coactivo, es el medio procesal que hace posible tal garantía. Las disposiciones legales constantes en los artículos 82 y 274 del Código Tributario consagran estos principios.

#### 4. NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS

La existencia y perfección de los actos producidos por la administración tributaria comprende una fase final o complementaria, que confiere eficacia jurídica al acto y hace posible su ejecución, fase que siendo independiente del acto y de la autoridad que lo emite, aparece como fundamental, pues constituye condición sustancial para la legítima manifestación del poder tributario. Con ello nos estamos refiriendo a las diligencias relativas a la forma de hacer conocer la vigencia de los actos producidos por la administración tributaria, esto es a la **Notificación**. Cuya omisión, implica que el acto producido no está completo con relación a la Administración, ni existe para el sujeto pasivo, pues su eficacia comienza desde el momento en el que el funcionario señalado en la ley, cumple con esa formalidad.

El principio general del tributo establece que se pueden afectar los derechos de un contribuyente en particular sin antes notificarles. Las exigencias de la notificación constituyen garantía para el ciudadano y al tiempo son medidas de tranquilidad para la administración pública, que al poner en conocimiento su decisión, posibilita el control de su acto como expresión de la seguridad jurídica de los contribuyentes, responsables y terceros que puedan ser afectados por estos actos.

La legislación Tributaria Ecuatoriana, señala que la notificación *“es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o Resolución Administrativa o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.”* y que todo acto administrativo relacionado con la determinación de las obligaciones, así como las resoluciones que dicten las Autoridades respectivas, será notificado al contribuyente o a los peticionarios y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, concluyendo que *“El acto de que se trate no será eficaz respecto a quien no se hubiere efectuado la notificación”*<sup>7</sup>

Por lo que los plazos o términos fijados en el sistema administrativo tributario, se contarán a partir del día hábil siguiente al de la notificación legalmente efectuada.

Las distintas modalidades de notificación establecidas en el régimen Tributario, tienen como objeto:

Dar valor legal a los actos producidos,  
Hacer efectivo el derecho en ellos contenidos; y,  
Posibilitar, que los sujetos pasivos de la obligación tributaria o los afectados por ellos, conozcan con la oportunidad debida las decisiones adoptadas por las autoridades de la materia.

Los actos determinativos de la obligación tributaria constantes en las actas de fiscalización, liquidaciones o reliquidaciones aduaneras, requerimientos de pago, títulos de crédito, etc. deben ser notificados por uno de los modos señalados en el Código Tributario y cumpliendo las formalidades en el establecidas, esto es, en Persona, por Boleas, por correo certificado, correo paralelo o sus equivalentes, en este último supuesto se entenderá cumplida la diligencia a partir de la constancia de recepción del aviso del correo certificado o paralelo.

---

7. Artículos 103 y 85 Código Tributario.

Se tendrán también por notificado personalmente al contribuyente o responsables que realice cualquier actuación que implique el conocimiento del acto, desde el día en que se efectuó dicha actuación.

**Notificación por la Prensa,** procede en los siguientes casos: a) Cuando los actos determinativos iniciales incluyan a una generalidad de contribuyentes, de una región o zona; b) cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia sea difícil de establecer, c) de extranjeros que residan en el exterior, pero que aparezcan percibiendo ingresos de fuente ecuatoriana, sea por funciones de dirección administración, técnicas. Etc. La publicación se hará por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, o del Cantón o Provincia más cercanos. La notificación, así realizada surte efecto desde el día hábil siguiente al de la última publicación.

La reforma establecida por la Ley 99-24 de 30 de mayo de 1999, instaura modificaciones al sistema tradicional utilizado por la Administración Tributaria para dar a conocer la existencia de los actos por ella generados, eliminando ciertas formalidades legales que incidían en su eficacia y validez, como la referente a que la notificación puede ser cumplida por los funcionarios o empleados de la administración o por empresas que prestan servicios postales para entrega y recepción de correspondencia, todos los días durante las veinticuatro horas, aclarando que, se procurará efectuarla dentro del horario de actividades del contribuyente o las de su representante legal. En los casos en que se cumpliera en hora y día inhábil, surtirá los efectos legales el primer día hábil siguiente.



## *Capítulo Sexto*

# LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



## 1. ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Estado, así como otros entes públicos, a quienes la ley le concede capacidad tributaria requieren para el cumplimiento de sus fines específicos, de recursos que provienen, como hemos estudiado, de diversas fuentes y que deben ser recaudados y administrados por órganos concretos creados con esa finalidad, cuyos titulares, son personas naturales, que tienen la facultad de intervenir en el conjunto de funciones relativas al proceso de nacimiento, exigibilidad y extinción de las obligaciones de carácter tributario. En resumen, la potestad de imposición requiere en la práctica de la administración, como ente que represente la expresión concreta del ejercicio de esa potestad y materialice en la práctica los presupuestos contenidos en la ley para hacer posible la actividad impositiva.

La administración Tributaria, constituye entonces, una serie de órganos y funciones a los que la norma les atribuye determinada competencia o facultad para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado o entes acreedores del tributo y los contribuyentes, para hacer efectivas, aún coactivamente, las prestaciones pecuniarias definidas en las diferentes leyes tributarias. Por ello, ha de entenderse que las competencias asignadas a esos órganos, están basadas en el derecho y limitadas al marco legal, de tal manera que se encause la actividad a ellos encomendada, en un ámbito eminentemente reglado.

Doctrinariamente se considera a la administración como el sujeto activo de la función pública y se la define como «... el conjunto de órganos estatales a los que está atribuida en forma normal y característica el desarrollo de dicha función.»<sup>1</sup> Criterio que ha adoptado el Derecho Tributario, cuando señala a la administración como «Sujeto activo» o «ente acreedor del Tributo»<sup>2</sup>, incluyendo dentro de ésta denominación no solamente a los órganos del estado vinculados con la actividad tributaria (Administración Central), sino también a los entes descentralizados, con personalidad jurídica propia e independiente, los cuales autónomamente y bajo los lineamientos generales del sistema tributario nacional ejercen potestad tributaria, de acuerdo a ello, los Municipios y Consejos Provinciales, constituyen sujetos activos acreedores de los tributos creados en la ley.

## 2. ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN

La Ley, establece una serie de disposiciones encargadas de señalar cuales son los órganos que deben ejercer las diversas funciones de la actividad tributaria. Órganos que su conjunto integran la llamada administración. Nuestro sistema Tributario, establece tres clases de administraciones: a) La administración Central, b) Administración Seccional; Y c) La Administración de Excepción.

### 2.1. Administración Central

Corresponde a la función del estado, respecto a los tributos denominados nacionales cuyas prestaciones financian el presupuesto general de la nación, la dirección de esta administración corresponde al Ejecutivo, quien por disposición constitucional tiene a cargo la tutela de toda la administración financiera y la política económica que la ejerce a través del Ministerio de Finanzas, entidad pública que cuenta con un conjunto de órganos centralizados, que se encargan de las diversas actividades inherentes a esas funciones: planificación, pre-

- 
1. Renato Alessi: «Instituciones de derecho Administrativo». Ed. Bsich- Barcelona. Pág. 18.
  2. Art. 22 Código Tributario.

supuesto, crédito, comercio exterior, política financiera y monetaria, y la actividad tributaria, entre otras asignadas por la ley. A nuestro estudio interesa la última de las funciones enumeradas, que se concreta a la Determinación y Recaudación de Tributos y la Resolución de conflictos y sanción a los contribuyentes cuyas conductas incurran en violaciones a leyes y reglamentos de la materia.

Para el ejercicio de esta potestad la ley ha creado dos órganos: El SERVICIO DE RENTAS INTERNAS Y LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA.

## 2.2. El servicio de rentas internas

La estructura administrativa de Rentas en el país, mantuvo desde sus orígenes a la Dirección General de Rentas como el ente a cuya responsabilidad se asignaba el control, determinación, recaudación de los Tributos internos, así como de todas aquellas actividades que surgen de las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, conforme fue creada en la Ley Orgánica de Hacienda en el año de 1928, y como tal se ha mantenido hasta el mes de Diciembre de 1997.

A partir de Enero de 1998, se sustituye la antigua estructura dependiente del Ministerio de Finanzas, por un ente técnico y autónomo, con personería jurídica propia, encargado de ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, bajo gestión empresarial de un Directorio conformado por cinco vocales: El Ministro de Finanzas, que lo preside, los Superintendentes de Bancos y de Compañías, el Subsecretario de Presupuesto y Contabilidad y el Gerente de la Corporación Aduanera. La ejecución de las decisiones aprobadas por el Directorio, así como el cumplimiento de las facultades determinadas por la Ley a la Administración Tributaria, esto es el control, determinación y recaudación de las obligaciones relativas a los Tributos de carácter nacional, conocidos como Tributos Internos: Renta, Valor Agregado IVA, y Consumos Especiales ICE, están encomendadas al Director General del Servicio de Rentas Internas, quien cumple sus funciones a través de unidades descentra-

lizadas: Las Direcciones Regionales, que funcionan en las ciudades sedes de los Tribunales Distritales de Lo Fiscal, con igual jurisdicción asignada por la Ley a estos órganos de Administración de Justicia Tributaria. Los Directores Regionales, ejercen en el ámbito territorial correspondiente, por Delegación expresa de la Ley, varias de las atribuciones del Director General, tales como la determinación, control Tributario, recaudación, emisión de títulos de crédito, con competencia para conocer y resolver los reclamos administrativos que planteen los contribuyentes respecto a los actos o resoluciones producidas en aplicación de las leyes tributarias. El ejercicio de esta potestad esta sujeta a las regulaciones del Código Tributario y de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Los recursos financieros que garantizan la autonomía de la gestión del Servicio de Rentas, provienen de un porcentaje de las recaudaciones de los tributos que administran, que serán retenidos y depositados en una cuenta especial de la entidad.

Los graves problemas que afectaban a la administración tributaria, particularmente la falta de eficiencia en la recaudación, el escándalo de la corrupción imperante en los niveles de administración, recaudación, Fiscalización, tanto que el estado apenas recaudaba en 20% de lo que debería obtener anualmente como rendimiento de la actividad; evidenciaron la necesidad cada vez más imperiosa de un cambio radical, que era reclamado por todos los sectores sociales, y aún por las propias esferas del poder público. Se propusieron entonces muchas soluciones, y en un proceso difícil, plagado de conflictos por los grandes intereses que estaban en juego, se logró la aprobación de la Ley 41 de Creación del SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (S.R.I.)

El Servicio de Rentas Internas, desde entonces, como institución autónoma, ha generado importantes cambios que han incidido en la disminución de los casos de corrupción administrativa, la renovación de medidas organizacionales, y de carácter tecnológico y cierto grado de descentralización administrativa. Aparentemente el organismo se ha mantenido al margen de la influencia política y ha logrado un nuevo y mejor nivel de desempeño. Los contribuyentes

reciben servicio adecuado, en general esta respondiendo a las expectativas de la colectividad, al mismo tiempo que, el volumen y complejidad de las operaciones del SRI se ampliaron significativamente al incrementarse la base de contribuyentes, el número de declaraciones presentadas y consecuentemente los ingresos fiscales.

La percepción del éxito alcanzado por parte del SRI, le ha llevado mantener una política cerrada bajo el criterio exclusivamente fiscalista y recaudador, al punto que en la consecución de ese propósito, se sacrifica la ley y la Justicia, prueba de ello son las normas que se emiten en forma de Reglamentos y disposiciones generales, que no solamente cumplen la función de facilitar la aplicación de la ley, sino que la interpretan y aun la modifican, por ello, el público conoce por información permanentemente publicitada los porcentajes de recaudación, pero no sabe cual es la fracción de esos impuestos recaudados que son devueltos a los contribuyentes por efecto de acciones administrativas o contenciosas.

Nadie desconoce que la Recaudación constituye en eje vital del SRI; pero no es menos cierto, que el incremento de ingresos no puede sustentarse únicamente en un sistema coercitivo que violenta la ley y causa molestias a los contribuyentes. Sistema en el que incluso la Administración pierde, pues debe utilizar una parte importante de sus recursos humanos y financieros, en el trámite de reclamos y recursos y en la defensa frente a las acciones judiciales que se presentan en su contra.

## LA CORPORACIÓN ADUANERA ECUATORIANA

El proceso de Reforma Administrativa y modernización del Estado, ha posibilitado igualmente la creación de un nuevo sistema jurídico para la organización de la estructura aduanera ecuatoriana. La Ley Orgánica de Aduanas publicada en el Registro Oficial # 359 de 13 de Julio de 1998, crea un organismo con competencias técnico-administrativas encargado de ejecutar las políticas relacionadas con el comercio internacional de mercaderías y ejercer las facultades que son propias de la Administración tributaria.

La Ley concibe a las Aduanas como un servicio público a cuyo cargo se encuentra el control de entrada y salida de personas, mercaderías y medios de transporte por la frontera, la determinación y recaudación de las obligaciones que surgen de las actividades relacionadas con esos hechos, la resolución de reclamos, recursos, peticiones o consultas de los contribuyentes y la prevención y sanción de las infracciones aduaneras.

Se incluye también como parte del servicio, el almacenamiento, valoración, aforo, control y vigilancia de las mercaderías que ingresan a las zonas aduaneras primarias. Servicios que pueden ser prestados también por el sector privado mediante delegación o concesión.

La Corporación Aduanera Ecuatoriana tiene una estructura similar al del S.R.I esta constituida por una persona jurídica de derecho público, con autonomía administrativa, técnica y financiera, tiene su sede en la ciudad de Guayaquil con jurisdicción en todo el territorio nacional. El directorio es el órgano de gobierno y administración, se encarga de la planificación y ejecución de la política aduanera nacional, esta conformado por seis miembros, tres representan al sector público: El Director General del SRI, Delegado del Presidente de la República, que lo preside, el Ministro de Finanzas y el Ministro de Comercio Exterior, o sus delegados y tres al sector privado, representantes de las cámaras de la producción: Industrias, Comercio y Agricultura y Pequeña Industria.

Las funciones operativas, administrativas y técnicas en el ámbito nacional están encargadas al Gerente General, quien ejerce la representación legal de la corporación y coordina su gestión con el Subgerente Regional que tiene su sede en Quito y como organismos descentralizados los Gerentes Distritales, encargados en sus respectivas jurisdicciones de verificar y autorizar las operaciones aduaneras y ejercer el control de las mercaderías que ingresen o salgan del país y en general cumplir todas las actividades inherentes al servicio de aduanas. Tiene competencia para conocer y resolver los reclamos de los contribuyentes respecto a los actos de determinación tributaria o sobre las decisiones adoptadas con relación a los regímenes adua-

neros, garantías, aforo y control de mercaderías y para sancionar los casos de contravenciones y faltas reglamentarias. Si en el ejercicio de sus funciones advirtiera hechos que hagan presumir cometimiento de delito aduanero pondrá a órdenes del juez fiscal del distrito, los antecedentes y las mercaderías materia del presunto ilícito, e interviendrá como parte en los procesos que se instruyan.

Son también parte de la estructura de este Servicio: Los Agentes de Aduanas, personas naturales o jurídicas que intervienen como intermediarios en el despacho de mercaderías que ingresen a las zonas aduaneras, previa licencia otorgada por el Gerente General. Son solidariamente responsables de las obligaciones tributarias de los contribuyentes a cuyo nombre actúan y tienen el carácter de fedatarios, respecto a los datos que consignen en las declaraciones aduaneras que formulen y suscriban y El Servicio de Vigilancia Aduanera que es el órgano especializado para ejercer el control de las personas, mercancías y medios de transporte en los recintos habilitados para la práctica de los procedimientos aduaneros y para prevenir el delito aduanero, mediante la investigación, aprehensión de mercaderías abandonadas o ingresadas al país sin los respectivos permisos o por lugares no habilitados, que puedan constituir prueba material de una infracción y la captura de los presuntos responsables de tales actos.

Aduana, pese a los esfuerzos de algunos funcionarios y al proceso de modernización en el que se halla empeñado, a diferencia de SRI, no ha podido cambiar su imagen negativa, ni eliminar la ingerencia política y la corrupción en ella imperante.

### 3. ADMINISTRACIÓN SECCIONAL

El estado en la búsqueda de procurar el desarrollo armónico de todas las regiones, ha creado entes descentralizados que hagan factible el cumplimiento de los fines del servicio público, unos como divisiones administrativas del poder estatal, y otros con un régimen administrativo autónomo, definidos constitucionalmente como «seccionales» que lo conforman los Consejos Provinciales y los Con-

cejos Municipales, con funciones y poderes delimitados por la norma suprema, cuya gestión es independiente del Gobierno Central.

Desde el punto de vista tributario la autonomía no abarca el ámbito impositivo porque éste está limitado por el principio de Legalidad, que implica que la facultad para crear tributos es inherente al órgano legislativo, y no podrá ser materia de delegación. En consecuencia, solo la ley determinará tributos en beneficio de esas entidades y ellas sin interferencia alguna, cumplirán las actividades que tienen relación con la aplicación de la ley en cada caso concreto, mediante la sanción y promulgación de ordenanzas, que hagan posible la gestión tributaria que implica el ejercicio de las facultades reglamentarias, de determinación, verificación, recaudación y administración de los tributos creados en su beneficio, de Resolución de reclamos o recursos que planteen los sujetos pasivos y la potestad de imponer sanciones por infracciones a ley o a sus reglamentos. El Código Tributario, por ello, se refiere a las entidades autónomas como órganos de la actividad Tributaria, cuya dirección corresponde a los Prefectos Provinciales y los Alcaldes, quienes lo ejercen a través de los Directores financieros y Tesoreros (Art. 64 Código Tributario).

Las Administraciones descritas gozan también de la potestad coactiva para la recaudación de los impuestos que a ello corresponden.

#### 4. ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE EXCEPCIÓN

Como consecuencia de la intervención del Estado en diversas actividades económicas y sociales, han surgido entes con carácter nacional que varían en cuanto a sus fines y en la prestación de servicios. Cada uno de ellos tiene una estructura organizativa dependiente del estado, pero con autonomía de gestión y están regulados por leyes específicas que determinan su existencia.

La Ley, por excepción concede expresamente a algunos de estos organismos que prestan servicios públicos, capacidad y gestión tributaria, constituyéndolos en sujetos activos de la obligación en unos casos y en otros asignándoles competencia para atender los re-

querimientos de los contribuyentes mediante la absolución de reclamos, consultas o recursos.

En el primer caso nos referimos a aquellos entes que, atienden la demanda social, proveyendo un servicio público determinado y específico, cuya contrapartida se fija en tarifas, tales como correos, servicio telefónico, energía eléctrica, a cuyos titulares les corresponde la administración de esos recursos. La desconcentración y privatización de esos servicios va poco a poco eliminando la naturaleza impositiva de la prestación y lo transforma en un precio público sujeto al concepto económico empresarial donde el servicio esta sueditado al mayor rendimiento financiero de las empresas encargadas; en tanto que, en el segundo supuesto, se hace relación a entes que, aunque carezcan de facultad recaudadora, gozan de competencia para resolver situaciones especiales, que estan definidas expresamente en la Ley, tal el caso de los Comités Interministeriales de Fomento, creados en las Leyes de Fomento, quienes resolvían y autorizaban sobre exoneraciones tributarias con relación a las inversiones y reinversiones en actividades industriales y artesanales.

La Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de justicia, estableció que, entre otros organismos de servicio público, la empresa de TELECOMUNICACIONES, constituye una administración de excepción, al señalar que: "Según el Art. 10 de la Ley Especial de Telecomunicaciones (R.O. 167 de 19 de octubre de 1992), las telecomunicaciones constituyen un servicio público de responsabilidad del Gobierno que puede concesionarse, sujeto al pago de tasas y tarifas; debiendo entenderse que las primeras, las tasas, se aplican cuando el servicio es brindado por el propio Estado a través de EMETEL, las segundas, las tarifas, cuando es brindado por concesionarios particulares. Así se infiere del artículo 32 de la Ley. EMETEL, de conformidad con el Art. 10 de la propia Ley, es una Entidad de Derecho Público, por lo tanto una administración tributaria de excepción con competencia para aplicar tributos, en este caso tasas que se exigen con ocasión de la prestación de un servicio público. En el caso se discute sobre el

pago de una tasa, asunto para cuyo conocimiento tienen competencia el Tribunal Distrital".<sup>3</sup>

## 5. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Los tributos establecidos en virtud de una norma legal, deben aplicarse en cada caso concreto. El estado interviene en la actividad tributaria mediante un conjunto de órganos creados para hacer efectiva la gestión en materia tributaria, órganos que tienen la potestad de reglamentar las leyes en aras de precisar el alcance de los derechos y obligaciones, determinar previamente la existencia de la obligación, el sujeto de la carga y el monto que este debe pagar, recaudar los tributos, y resolver los reclamos, recursos, consultas o peticiones, que en uso de su derecho presenten quienes se crean afectados por un acto administrativo. A este conjunto de órganos, la ley y la doctrina le denominan ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA y sus facultades se enmarcan dentro de la llamada POTESTAD ADMINISTRATIVA.

Potestad que se explica, en razón de que la Administración pública es una estructura de órganos sumamente compleja, que esta regida por el principio de la jerarquía de funciones, órganos y competencias. Bajo esa estructura, lógicamente, la Administración pública, dicta normas generales y particulares, especialmente, reglamentos y actos administrativos, como producto de esa división orgánica de funciones, que resulta necesaria para garantizar la eficiencia administrativa que se hace efectiva mediante la integración y colaboración entre los distintos niveles de acción. Todos ese conjunto de entes, forman el Estado y todos gozan de los atributos que a él le corresponden, entre ellos, la potestad creadora de normas. El estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, define como ACTO NORMATIVO a "Toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos generales, objetivos de forma directa"<sup>4</sup>.

3. Fallo de Casación: Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 11. Pág. 296º

4. Art. 80 Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva.

La potestad de la administración se materializa, entonces, en un sinnúmero de actos formales, que son reglados, es decir, encausados en el expreso mandato de la ley, sin que tenga el administrador un ámbito de elección o de libertad para actuar, por ello, la realización de cualquier acto con inobservancia de los preceptos normativos comporta su invalidez, esto es, que aquel no puede producir efecto jurídico alguno. La capacidad discrecional de la administración tributaria está limitada expresamente a los casos previstos en la misma Ley.

Esta compleja actividad en el ámbito tributario, se desarrolla en cuatro funciones, que son llevadas a cabo por órganos administrativos específicos, a los que el Código tributario los denomina **Facultades: Reglamentaria, Determinadora, Resolutiva, Sancionadora y Recaudadora.**

### 5.1. Facultad reglamentaria o de aplicación de la Ley

En general se concibe como la potestad de la administración pública, para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula situaciones objetivas e impersonales. De este concepto se establece que los Reglamentos constituyen fuentes del derecho para la Administración Pública y aun cuando proceden de ella misma, tienen sustancial importancia, porque hacen posible y viable la aplicación de la ley.

#### NATURALEZA JURÍDICA

En cuanto a la naturaleza jurídica de los Reglamentos, se plantean dos puntos de vista diferentes, uno que considera que se tratan de una actividad meramente administrativa y una facultad inherente a los funcionarios que ejercer esa actividad y otros como Casagne, que señala que la actividad reglamentaria es una "actividad materialmente legislativa o normativa por tratarse del dictado de normas jurídicas de carácter general y obligatorias, por parte de órganos administrativos que actúan dentro de la esfera de su competencia"<sup>5</sup>.

El Código Tributario ecuatoriano señala que solo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos a las leyes tributarias. El Ministro de Finanzas y el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias; esto es que, en el ámbito impositivo, los Reglamentos se extienden o otros actos que también implican la creación de normas generales y obligatorias, bajo la forma de acuerdos, resoluciones o circulares generales, cuya eficacia y imperatividad esta en el mismo rango de las normas reglamentarias.

### FUNDAMENTOS DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA

Los tratadistas del derecho Administrativo, encuentran que potestad reglamentaria de la Administración esta sustentada en dos principios: el de racionalidad; y, el jurídico o de derecho:

1. En cuanto a la **racionalidad** sostienen que los órganos administrativos por su propia actividad y experiencia, se encuentran capacitados para normar cuestiones de aplicación legal que requieren de una preparación técnica y jurídica de la que adolece el poder legislativo, considerando además que las normas reglamentarias precisan de efectividad y oportunidad en su vigencia, para dar efectividad a la ley, por un lado y por otro requieren permanentemente ser actualizadas por el principio de inmediatez que los rige. Estos constituyen los fundamentos de racionalidad que hacen de los órganos administrativos los más aptos para generar Reglamentos y resoluciones de aplicación general; y,
2. En cuanto a las **razones de derecho**: se fundamentan en que, el proceso de creación de normas generales por parte de la Administración, asegura el tratamiento igual de los administrados, garantizando así la vigencia del principio constitucional de igualdad ante la ley.

## A. CARACTERÍSTICAS JURÍDICAS DE LOS REGLAMENTOS

La Administración pública siendo una estructura de órganos sumamente compleja, esta regida por el principio de la jerarquía de las normas según el rango del órgano emisor, por así exigirlo las razones de seguridad jurídica. Bajo esa estructura, lógicamente, dicta normas generales y particulares, especialmente reglamentos y actos administrativos, como producto de la división de funciones necesaria para prestar el servicio público, que se hace efectiva, mediante la integración y colaboración entre los distintos órganos creados por la Constitución. La Constitución Política del Ecuador establece, que corresponde al Presidente expedir los reglamentos que sean necesarios para la aplicación de las leyes cuya ejecución hubiere ordenando. En materia Tributaria la potestad se delega al Ministerio de Economía y Finanzas.

Los gobiernos seccionales autónomos, gozan de la facultad Reglamentaria y podrán dictar ordenanzas para regular los aspectos de organización de la jurisdicción territorial respectiva, cuidando, en ambos casos, de no alterar el espíritu de la Ley, o interpretarla y/o reformarla con excepciones reglamentarias, podrán también crear modificar, y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.<sup>6</sup>

## B. DIFERENCIAS ENTRE LEY, REGLAMENTOS y ACTO ADMINISTRATIVO

Partiendo del hecho de que los actos jurídicos, cuya distinción se pretende, constituyen o integran el ordenamiento jurídico, podemos señalar que Los Reglamentos se distinguen de la Ley y del acto administrativo, en cuanto a que cada uno de ellos está sujeto a un régimen jurídico peculiar, que tiene las características siguientes:

Para que entren en vigencia **deben ser publicados**: Reglamentos Circulares, acuerdos o resoluciones Generales que producen efectos a

6. Art. 171 No. 5. Art. 228. Constitución Política del Ecuador. Art. 7 Código Tributario y 17 de la Ley de Régimen Municipal.

partir de su publicación que debe realizarse en el Registro Oficial. En cambio, los actos administrativos son notificados a las personas interesadas.

Para los Reglamentos **no rige el principio de la estabilidad**, por que ellos pueden ser derogados total o parcialmente por la Administración en cualquier momento, en tanto que el acto administrativo, goza de las presunciones de eficacia y legalidad. Están sujetos a los mismos principios que la ley en cuanto a la irretroactividad.

Las normas que se ubican en la categoría de reglamentarias tienen **un régimen de protección y control jurisdiccional similar al de la Ley**, mediante impugnación ante el Tribunal Constitucional para suspender sus efectos. Los actos administrativos en tanto, son impugnables, vía acción del particular ante el juez competente en aquellos casos en los que el acto producido, pueda afectar en forma cierta o inminente en sus derechos subjetivos y luego de que se haya formulado reclamo ante la autoridad que lo dictó y ella lo hubiere negado Total o parcialmente.

Esta Sujetos a un **orden de prelación** que determina que el acto administrativo debe ser dictado conforme a las normas generales que contiene el reglamento. De este principio se desprenden las siguientes consecuencias:

- a) La misma Administración no puede derogar singularmente un reglamento mediante un acto administrativo.
- b) El órgano administrativo superior puede derogar el reglamento del órgano inferior o modificarlo mediante otro acto de alcance general, siempre y cuando posea competencia y potestad reglamentaria.
- c) En materia de extinción, los reglamentos participan del mismo régimen que las leyes en el sentido de que ningún derecho particular puede impedir su derogación.

d) Los reglamentos son, por tanto, esencialmente revocables en sede administrativa, mientras que los actos administrativos, en principio, gozan de estabilidad.

### C. CLASIFICACIÓN DE LOS REGLAMENTOS

Según el órgano que dicta los reglamentos, podrán ser:

Nacionales o seccionales

**Presidenciales, ministeriales** (acuerdos, resoluciones o disposiciones generales) o de entes estatales con personería jurídica.

Según la relación o vinculación de los reglamentos con las leyes, se clasifican en: **Ejecutivos; Orgánicos y Delegados.**

Por la importancia que tienen en el derecho administrativo esta diferenciación, analizaremos sucintamente cada una de ellos:

#### REGLAMENTOS EJECUTIVOS

La efectiva aplicación de una ley, convenio o tratado requiere necesariamente y en la mayoría de los casos, de una actividad reglamentaria que es atribuida al Poder Ejecutivo, bajo la consideración que la norma legal para su vigencia requiere del señalamiento, ya sea del procedimiento según el cual será aplicada por parte de la Administración pública, o de normas complementarias que puedan desarrollar su propio contenido en cuestiones de detalle; en la precisión de datos, en la creación de órganos y competencias, o en fin en las diferentes circunstancias que en la práctica se presentan y que limitan su ejecución, puesto que, el legislador, no siempre puede prever los supuestos posibles en los que la norma será o podrá ser aplicada, y desconoce los múltiples factores sociales que pueden incidir en el tiempo y forma de aplicación, de allí que resulta imposible que una ley pueda prever y solventar todos los detalles concernientes a su efectiva aplicación; por ello, el desarrollo de esos aspectos no previstos, queda en manos del Presidente de la República, quien mediante

la expedición de normativa secundaria, cubrirá todas esas circunstancias variables.

Por el conocimiento de esta realidad en la que se desenvuelve el sistema jurídico, en el texto Constitucional se establece que las Leyes deben regular aspectos generales y el Poder Ejecutivo a través de la administración pública se encargará de su aplicación, y como tal, está en capacidad de complementarla y posibilitar su cumplimiento con decisiones adecuadas y sujetas a sus principios normativos; bajo esta premisa el Reglamento, tiene vinculación directa con la ley, y se lo concibe como: **“Un conjunto de normas de procedimiento para la adecuada aplicación de la ley por parte de la Administración Pública, emanadas del Ejecutivo y, “sin contravenirlas ni alterarlas”<sup>7</sup>.**

Se trata pues, de una actividad normativa secundaria, necesaria y obligatoria respecto de la actividad primaria que es la ley, por lo que cada reglamento esta en relación directa con una norma concreta de mayor jerarquía.

Como consecuencia de ello, el mandato Constitucional, determina que será el Poder Ejecutivo el que goza de la competencia exclusiva para dictar reglamentos, como responsable de la administración general del país. Es esta una competencia implícita a su condición, mediante la cual debe establecer las disposiciones necesarias para asegurar y facilitar la aplicación o ejecución de las leyes.

Sin embargo, según la descripción constitucional, la competencia del Presidente en materia normativa no se limita únicamente a elaborar reglamentos, sino que además actúa como colegislador, al participar en el proceso de formación y promulgación de las leyes, pues a más de la iniciativa para remitir proyectos de Ley al Congreso para su conocimiento y aprobación, le compete de manera exclusiva la elaboración de proyectos que creen, modifiquen o supriman impues-

---

7. Art. 171 No. 5. Constitución Política del Ecuador.

tos, aumenten el gasto público o alteren la división político Administrativa del País, a los primeros, puede calificarlos de urgencia económica, para que el legislativo los apruebe, modifique o niegue en el plazo máximo de treinta días.<sup>8</sup>

## LOS REGLAMENTOS ORGÁNICOS

Las normas que están contenidas bajo la denominación de Reglamentos Orgánicos, en tanto, no caen dentro de la esfera de competencia exclusiva del Presidente, sino de los demás funcionarios de los diversos órganos de la Administración pública o de entes descentralizados de aquella. Igualmente esta capacidad, se hace presente en los otros órganos constitucionales; así, el Poder Legislativo establecerá su propio reglamento y ejercerá una competencia normativa generalizada incluso a través de reglamentos. Para el Poder Judicial la competencia se encuentra distribuida entre la Corte Suprema de Justicia, en lo que hace a su propia organización y funcionamiento y el Consejo de la Judicatura, para dictar los reglamentos relacionados con la organización judicial y todos aquellos que sean necesarios para asegurar la independencia de los jueces y la eficaz prestación de los servicios de justicia.-

De ello se desprende que esta es una Facultad Reglamentaria autónoma, que se fundamenta en la necesidad del órgano de contar con una competencia explícita o implícita para desarrollar los principios de su propia organización y funcionamiento. Estos reglamentos son orgánicos porque no tienen relación directa con una norma concreta de mayor jerarquía, salvo la Constitución. Sin embargo, ello no los excluye de su obligatoria subordinación al resto del ordenamiento jurídico legislativo, es decir, a la subordinación jerárquica con respecto a cualquier ley formal, a los tratados internacionales vigentes, a los tratados de integración. En este sentido la capacidad Reglamentaria orgánica esta distribuida por toda la estructura de la Administración pública, centralizada y descentralizada.

8. Art. 144, 147 y 155 de la Constitución Política.

## REGLAMENTOS DELEGADOS

La delegación es una institución del derecho público que autoriza que un órgano transfiera a otro el ejercicio de su propia competencia. La transferencia normalmente se refiere a un hecho jurídico determinado y expreso, así como también a la persona o función que ejercerá tal delegación. El órgano delegante es de superior jerarquía que el órgano delegado; por lo que no es posible la inversión de esta relación jerárquica pues contraría a la naturaleza misma de la delegación que solo puede otorgarla el titular que ejerce determinada competencia. Siempre requiere de una norma que la autorice, ya que conforme analizamos en el capítulo anterior, las atribuciones asignadas a un órgano le son exclusivas e inalterables, no pueden dejar de cumplirlas por el interés público que representa esa gestión. La delegación siempre exige el control del delegado por el delegante acerca de cómo la misma delegación se ha ejercido. (ver capítulo anterior Competencia).

Una corriente innovadora en esta materia, surgió en el país en el año de 1993, al promover la posibilidad legal de delegar al ejecutivo competencias constitucionales con el fin de lograr la descentralización y desconcentración administrativa, llegándose a establecer la delegación legislativa mediante la cual, el congreso a través de la Ley de Modernización del Estado Privatizaciones, Prestación de Servicios Públicos, transfirió, en beneficio del ejecutivo, la competencia para promulgar el nuevo Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, que sustituye a la Ley de Régimen Administrativo cuando señala que **"dentro de los límites que impone la Constitución Política, declárase de competencia exclusiva del Ejecutivo, la Regulación de la Estructura, funcionamiento y procedimientos de todas las dependencias y órganos administrativos. En el plazo máximo de tres meses contados a partir de la vigencia de esta Ley, el Presidente de la República, mediante decreto ejecutivo deberá expedir y promulgar el Nuevo Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva."**

De esta manera la regla general respecto a la prohibición de la delegación legislativa, se ha tornado relativa, pues se ha posibilitado que

el legislador mediante una Ley específica, autorice al Presidente a Legislar y reformar en materia de derecho Administrativo. Sin embargo la excepción confirma la regla respecto a que solo al poder legislativo le compete función de creación de la Ley, y es la propia ley la que establece la excepción que esta vinculada a las necesidades del servicio público, de allí que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, siga rigiendo, en la generalidad de la materia legislativa y que alcanza también a la Función Judicial, pues si bien el Tribunal en pleno puedan emitir válidamente Resoluciones en materia judicial sobre la aplicación de la Ley, esta es una forma de interpretarla perentoria, hasta que el Legislador se pronuncie sobre el tema, ello no implica que la Función Judicial tenga competencia para dictar normas de contenido materialmente legislativo.

#### D. LÍMITES DE LOS REGLAMENTOS

Los reglamentos no pueden alterar el espíritu de las leyes. Esto es que la reglamentación de una Ley no puede prescribir cargas u obligaciones que por su naturaleza sólo puedan ser dispuestas por ella, en sentido formal.

La autoridad competente para reglamentar las leyes es el Presidente de la República. Por excepción lo harán los entes seccionales vía Ordenanzas.

No puede llenar lagunas o vacíos, ni definir o aclarar su sentido, en la medida que esa precisión no agregue condiciones o exigencias que no estén previstas en la ley misma.

#### 5.2. Facultad determinadora

Se refiere a todas aquellas funciones administrativas orientadas a la valoración del presupuesto legal, establecimiento de la base imponible, así como la cuantificación del tributo. Constituye una operación técnica que concreta el contenido de cada prestación tributaria de manera objetiva, en este sentido todos los impuestos deben ser determinados. Pero el acto de determinación no emana

únicamente de la administración tributaria, pues al ser un proceso que busca particularizar la obligación prevista en la ley y constituye un modo para lograr su cuantificación, en la mayoría de los casos, son los propios contribuyentes los que se encargan de cumplir con esta función mediante las denominadas declaraciones, de allí que el código Tributario, defina a la determinación como «... el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración Tributaria encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y de la cuantía de un tributo.»<sup>9</sup>

### 5.2.1. *Determinación del sujeto pasivo*

El modo de determinación por parte del sujeto pasivo se produce entonces mediante la declaración, que se efectúa dentro de las fechas o plazos establecidos y con los requisitos señalados en cada Ley Tributaria, declaración que se vuelve definitiva y vinculante al considerar que ella constituye la confesión que se hace sobre la existencia de la obligación y su cuantía, generando efectos jurídicos desde el momento en que se la presenta ante la administración tributaria, bajo la presunción de derecho, sobre la veracidad y validez del contenido del documento declaratorio, lo que significa, que por éste acto el contribuyente establece un nexo que garantiza de manera definitiva y sin posibilidad de reforma el contenido, exactitud y veracidad de los datos que contenga la información proporcionada al Estado, haciéndose responsable por los errores, omisiones o falsedades en las que hubiere incurrido. Esa responsabilidad se extiende al contador que firme la declaración.

Consecuentemente, el contribuyente no puede retractarse sobre el contenido de su declaración, ni realizar correcciones o enmiendas, salvo el caso que existan errores de simple cálculo, los mismos que únicamente podrán ser denunciados antes del período de fiscalización y/o dentro del año siguiente al que se realizó la operación gravable; en este caso, si la enmienda es por menor valor pagado,

---

9. Art. 87 Código Tributario.

causaran los respectivos intereses, y si fuera en favor del contribuyente, posibilita el reclamo administrativo de pago indebido con igual derecho al pago de intereses.<sup>10</sup>

## DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN

Se refiere al poder de control que ejerce la administración tributaria para comprobar o fiscalizar las declaraciones y el pago efectuado por el contribuyente, como medio de cumplir sus obligaciones y a extinguir el vínculo tributario.

De conformidad a la reforma Tributaria, el Reglamento a la Ley de Régimen Tributaria, establece que la determinación debe efectuarse mediante procesos de Auditoría, fundamentada en el sistema computarizado de cruce de la información que el SRI, obtenga de los propios contribuyentes o de otras informaciones proporcionadas por el contribuyente o por terceros, si en esos procesos de confrontación, detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones, o deducciones no previstas o permitidas por la ley, o cualquier otra circunstancia contable que implique la existencia de diferencias de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a quince días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente «Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración» y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar si se tratare de impuestos percibidos o retenidos.

Sólo en casos de excepción, las auditorías se efectuarán en los domicilios de los contribuyentes a través de los funcionarios del SRI o de empresas privadas contratadas específicamente para el efecto.

10. Art. 89 Código Tributario y Art. 98 Ley de Régimen Tributario Interno REGLAMENTO A LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO Decreto Ejecutivo 2209, Registro Oficial Suplemento 484, 31/DIC/2001.

Es de importancia, para los efectos de nuestro estudio, considerar la determinación por el sujeto activo o Administración, porque de ella surgen las controversias que son materia de los recursos tanto administrativos como contenciosos, al constituirse en actos administrativos que reflejan la decisión de un funcionario y consecuentemente impugnables por esencia. La determinación para que genere efectos y sea eficaz, debe sujetarse a las disposiciones legales; así sostiene el fallo de Casación de la Sala de Lo Fiscal de la Corte Suprema cuando manifiesta:<sup>11</sup> **“Es incuestionable que la actividad administrativa que la Ley asigna al Director General de Rentas para determinar el impuesto a la renta de los contribuyentes, es eminentemente reglada y que, por ende, la realización de cualquier acto con inobservancia de los preceptos legales reseñados, comporta la realización de un acto administrativo inválido; esto es, aquel que no puede producir efecto jurídico alguno”.**

El Reglamento ha sustituido el término Fiscalización, utilizado en la Ley anterior y el Actual Código Tributario por el de Auditoría, definiendo con ello el ejercicio de la actividad fiscal, encomendada a la administración Tributaria para verificar y controlar el cumplimiento cabal de la prestación pecuniaria obligatoria de los contribuyentes. Este ejercicio tiene como antecedente, en la mayoría de los casos, las declaraciones de los sujetos pasivos, que, constituyen el medio a través del cual se posibilita a la administración **«la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, la composición del tributo cuando se advierta la existencia de hechos imponible y la adopción de medidas legales que estime convenientes para esa determinación»**<sup>12</sup>, en otras palabras, hace viable el proceso de auditoría, que no es mas, que la materialización del poder o facultad de la administración tributaria para comprobar las declaraciones, verificar registros y datos contables, rectificar las omisiones, liquidar los impuestos, vigilar que en ellas se hayan cumplido las obligaciones establecidas en la ley sobre la aplicación correcta de tarifas, deducciones, exenciones,

11. Recurso 38-20, Boletín 23.- Publicado el 13-IX-78.

12. Art. 68 del Código Tributario.

Etc. Así como, para establecer las sanciones pecuniarias que acarreen las omisiones en las que se hubiere incurrido el declarante y denunciar las violaciones penalmente sancionadas, para lo cual podrá utilizar todas las fuentes de información disponibles, sea directamente del contribuyente o de terceros, y que de acuerdo a las normas que la regulan, pueden llevar a liquidar una cantidad mayor que la que ha hecho constar en su declaración, ya sea por no haber declarado la totalidad de sus ingresos; no haberlos liquidado conforme dispone la ley; por que lo establecido en la respectiva declaración no corresponde a los documentos o hechos registrados en el documento respectivo; o en su caso, por omisión de ingresos, inexactitud o falsedad de los datos suministrados. Sin embargo, la determinación no siempre implicará establecimiento de diferencias o cargas en contra del contribuyente, pues en aplicación del principio de equidad, en muchas ocasiones se establecen diferencias a su favor. Lo que configura la existencia del pago indebido y consecuentemente el derecho para plantear la acción correspondiente para pedir la devolución de la prestación indebida; o en su caso, proceder a la compensación.

Los medios o formas de fiscalización establecidos en nuestra ley de son de tres clases: **Directa, presuntiva o indirecta y mixta:**

#### A) DIRECTA O DE LA ADMINISTRACIÓN

Se refiere a la inspección documental y al análisis de los libros registros, cuentas, documentos de respaldo exhibidos o presentados por el contribuyente, de la información que posea la Administración Tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador, sobre los cuales el funcionario autorizado (auditor) tiende a verificar la veracidad y exactitud de las declaraciones efectuadas, por lo que la base de esa verificación será siempre la cuantía consignada en ellas por el sujeto pasivo.

La información para la determinación variará de acuerdo a cada contribuyente y en relación con la actividad económica y el impuesto materia de la verificación. Por lo tanto están sujetas a esta verificación las declaraciones y pagos de impuesto a la renta, impuesto al valor agregado, impuesto a los consumos especiales, y las retenciones en la fuente de conformidad a lo que dispone la Ley de Régimen Tributario Interno. El interventor se fundamentará en las informaciones proporcionadas por intervenido, a partir de las cuales, deberá obtener la prueba en contra de las declaraciones que orienten los cargos o glosas si lo hubieren, o las diferencias a favor del intervenido, en el supuesto que de los documentos verificados así lo establezcan.

### PRESUNTIVA

En cambio si la autoridad no dispone de los antecedentes necesarios para la determinación, puede efectuarla mediante el sistema de presunciones, que tiene lugar en los casos de **«falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese el sujeto activo, ya porque los documentos que respaldan su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla»**<sup>13</sup> en estos supuestos el Director Regional del SRI, dispondrán el proceso de determinación presuntiva y la Unidad de Auditoría efectuará la notificación al sujeto pasivo con la fundamentación correspondiente, una vez cumplida esta formalidad el interventor fiscal recurrirá a un conjunto de hechos, indicios o circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, le permitan presumir, más o menos directamente, por su conexión con los índices previstos legalmente, e inducir la existencia de la obligación y el monto imponible. La Ley de Régimen Tributario ha establecido Criterios generales para la determinación presuntiva.<sup>14</sup> Para el efecto se considerarán los siguientes elementos de juicio:

13. Art. 92. Código Tributario.

14. Art. 25 y 26 Ley de Régimen Tributario interno. ÍNDICES DE DETERMINACIÓN PRESUNTIVA Acuerdo No. 034, Registro Oficial 225, 4-VII-89.

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

Cuando no sea posible realizar la determinación presuntiva utilizando los elementos señalados, la ley prevé la aplicación de coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, que serán fijados anualmente, mediante Acuerdo Ministerial que debe dictarse en los primeros días del mes de enero de cada año. Estos coeficientes se fijarán tomando como base el capital propio y ajeno que utilicen los sujetos pasivos, las informaciones que se obtengan de sujetos pasivos que operen en condiciones similares y otros indicadores que se estimen apropiados.

En el caso de la determinación presuntiva debemos tener muy en cuenta que el auditor cumple una actividad reglada y no puede proceder arbitrariamente en la apreciación de los indicios, ni tampoco limitarse a la simple mención sin dar las justificaciones legales y establecer los procedimientos que ha observado para llegar a tales de-

terminaciones, los coeficientes estarán sustentados en índices básicos establecidos por la propia ley para actividades similares a las que realiza el contribuyente y servirán de fundamento para las determinaciones, adaptándolos a las características y circunstancias propias de cada negocio o actividad, y no tomadas al azar o por apreciaciones subjetivas. Por ello la ausencia de éste análisis invalida el acto de determinación.

### MIXTA

Conforme disponen el Código Tributario la determinación Mixta, consiste en la intervención de los funcionarios competentes del Servicio de Rentas, para establecer la liquidación de la obligación impositiva con base a la información suministrada por el propio contribuyente. Esa forma de determinación, como se ha dicho, se la practica por excepción, y al igual que el proceso de determinación directa, el contribuyente, responsable o tercero será notificado con los resultados y en caso de inconformidad con lo establecido goza de la facultad de plantear el correspondiente reclamo. El pronunciamiento de la Administración, negando parcial o totalmente lo advertido por el contribuyente, deja expedito el derecho, para ejercer acción contenciosa tributaria.

Este sistema se sustenta en el deber del contribuyente contenido en el artículo 96, relativo a la obligación de presentar los libros, registros contables y más documentos relacionados con el hecho impositivo y facilitar las inspecciones o verificaciones tendientes a la determinación del tributo

### CONTENIDO DEL ACTO DETERMINATIVO

El acto de determinación tributaria, es reglado mediante un proceso y debe reunir determinadas condiciones que hacen relación no solo a su contenido formal sino a su esencia misma, para que tenga validez y genere efectos tributarios, lo que se constituyen en la garantía de los derechos del contribuyente, que por las condiciones establecidas en la ley, no puede actuar como parte durante el proceso de in-

tervención para hacer valer directamente sus prerrogativas, ya que la auditoría es siempre unilateral y proviene de la voluntad de la administración, encomendada a un funcionario o a una empresa mediante contrato, por tanto la participación del contribuyente se limita a proporcionar la información que solicite el interventor fiscal. Las condiciones que hacen posible la eficacia del acto de determinación producido, se refieren a su contenido, a la competencia del interventor; y, a las formas de emitirlo.

### COMPETENCIA PARA LA DETERMINACIÓN

La Orden de determinación debe emanar de la autoridad competente y ser cumplida por los funcionarios que tengan la condición de auditores. De acuerdo al Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, los Directores Regionales o Provinciales del Servicio de Rentas Internas, tienen facultad para, mediante disposición expresa ordenar el inicio del proceso de Auditoría Tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo. Orden que faculta a los Auditores Tributarios del Servicio de Rentas Internas para realizar la verificación de los registros contables y sus respectivos soportes y archivos en el domicilio fiscal del propio sujeto pasivo o en el lugar en donde mantenga tal información.

Consecuentemente de la disposición legal se desprende que únicamente los funcionarios que tengan calidad de Auditores del SRI o este autorizados mediante contrato de auditoría externa, pueden realizar actos de determinación tributaria.

En materia de Impuestos al comercio exterior tienen competencia los Gerentes de los distritos aduaneros

### EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

La determinación debe reunir ciertas características para su validez, como condiciones que están establecidas en el Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, y que se refiere tanto

a la forma y contenido de la orden de determinación, cuanto a la emisión del Acta de determinación una vez finalizado el proceso correspondiente y se refieren en síntesis a los siguientes aspectos:

**Número y Fechas:** de emisión de la orden, recepción, iniciación y conclusión del acta de determinación, así como, de notificación al Sujeto pasivo, con la razón correspondiente.

**Los datos referentes a la identificación del funcionario, que emite la disposición y de aquel que realiza el acto determinativo y de quienes han intervenido en la elaboración y aprobación del acta y sus firmas.**

**La individualización del contribuyente y a su actividad económica:** Es decir, al nombre y apellido de la persona natural, razón social o denominación de las personas jurídicas, o del ente sin personalidad jurídica, la identificación del representante legal, sus actividades económicas, dirección domiciliaria, número de cédula de identidad o registro Único de Contribuyentes, según el caso.

**Señalamiento del concepto de la determinación:** Periodo fiscal al que corresponde, concepto tributario (Renta, IVA, ICE, Retenciones en la fuente), base imponible, el monto del gravamen adeudado o crédito fiscal, señalamiento razonado y explícito de la existencia de la contabilidad y si ella reúne o no los requisitos legales, causas por las que no se aceptan los registros del contribuyente. Las normas aplicables a cada caso.

**Explicación de las glosas:** partiendo de la utilidad declarada se detallará por cuentas una por una, las glosas que se levanten, con referencia al nombre del libro, partida o registro contable, código y designación de la cuenta afectada, la fecha de la operación y del asiento respectivo, y todo dato que permita con claridad ubicar el valor glosado. Si la determinación proviene de análisis extracontables, sobre información obtenida de terceros o cálculos presuntivos se indicará en forma completa y detallada los motivos y fundamentos que sustentan tal determinación, los antecedentes que han servido como

elemento de juicio, así como la cita de las disposiciones legales y reglamentarias que respaldan tal actuación. Demostrando con precisión las diferencias establecidas y deberá anexar a cada acta, las declaraciones de los contribuyentes en la materia intervenida, los balances de comprobación y resultados, todos los documentos que justifiquen las diferencias establecidas.

La jurisprudencia ecuatoriana, en base de los principios doctrinarios, ha confirmado en varias sentencias del Tribunal Fiscal, que un acto de determinación, surgido de la intervención de un funcionario competente, para que tenga validez debe reflejar a través de las evidencias contables una certeza y seguridad que garanticen su opinión y los resultados que de ella se producen pues, para que una glosa sea aceptada y pueda ser confirmada, debe estar debidamente fundamentada y contener por lo menos los elementos indispensables que procuren verificar su exactitud y aceptabilidad.

Los elementos indicados y en particular la fundamentación o motivación del acto de determinación, resultan imprescindibles para que el sujeto obligado a una prestación que surja de ese acto, lo esté en los límites en que el funcionario haya aplicado correctamente las normas establecidas para el caso en concreto, ello implica el conocimiento pleno de las razones de hecho y derecho que justifiquen la actuación fiscalizatoria, precisamente para dar vida al derecho de defensa y al poder de los individuos para reclamar a la propia autoridad tributaria, un pronunciamiento que valore la legitimidad y validez del acto determinatorio, cuando considere que éste le resulta lesivo a sus intereses, ya sea por que se ha incurrido en un error en su elaboración porque los datos a través de los cuales se ha llegado a la atribución de una deuda tributaria, no son claros, no están debidamente fundamentados; se los ha emitido violando normas específicas legales y reglamentarias, o basados en supuestos falsos o sin fundamento.

Esta posición de defensa, genera el denominado procedimiento administrativo que no es más que, un eficaz sistema normativo que posibilita al contribuyente, recurrir con su reclamo o impugnación

ante el funcionario competente del que surgió el acto impugnado, para que, luego del trámite emitan decisiones de carácter jurídico, aceptando o negando el reclamo, petición o recurso planteado.

### 5.3. Facultad resolutoria

Implica el ejercicio de la potestad de los Funcionarios, que conforme al ordenamiento jurídico, para conocer, tramitar y resolver, independientemente de su función e interés administrativo, sobre una acción planteada por un contribuyente, en contra de los actos emanados de en la esfera de su gestión. La facultad esta relacionada con el hecho de decidir validamente dentro del ámbito administrativo. Así se señala en el artículo 69 del Código Tributario: **“Las Autoridades Administrativas que la Ley determine, están obligadas a expedir Resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo, o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la Administración Tributaria”** y a notificarlos, mediante la realización de nuevo acto autónomo y distinto del que por ese medio se comunica, siendo este el requisito o condición que determina la existencia y validez de la resolución producida.

Este tema se desarrolla en el capítulo siguiente como parte del Procedimiento Administrativo

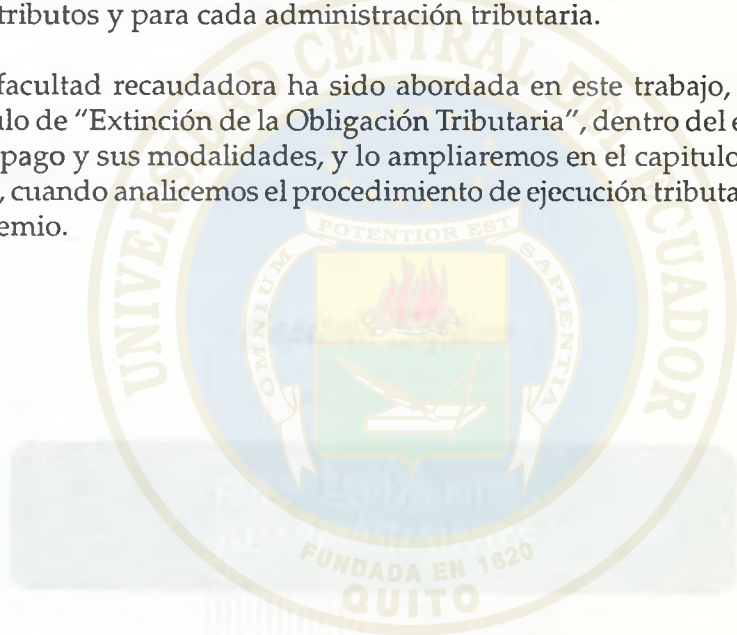
### 5.4. Facultad recaudadora

Dentro de la gestión tributaria, y desde el punto de vista de la finalidad del tributo, esta facultad constituye la más importante puesto que es la culminación del proceso a través del cual se cumplen los siguientes presupuestos: 1.- Se produce la efectiva adquisición de recursos por parte del estado; 2.- Se cumplen a cabalidad los presupuestos que motivaron la creación del tributo; y, 3.- Se hace posible que la carga tributaria materializada en cada contribuyente sea efectiva dentro del tiempo y bajo las condiciones de ley.

Consecuentemente el elemento central de la recaudación es la regulación del pago o la exigencia por diversos medios para que este, se hagan efectivo de acuerdo al principio de comodidad y al menor costo posible, con el objeto de que la mayor parte de las contribuciones de los ciudadanos sean utilizadas por el Estado en el ejercicio de sus atribuciones y cumplimiento de sus fines específicos.

La recaudación de los tributos se efectuará, en la forma o por los sistemas que la Ley o el Reglamento establezcan para cada uno de los tributos y para cada administración tributaria.

La facultad recaudadora ha sido abordada en este trabajo, bajo el Título de “Extinción de la Obligación Tributaria”, dentro del estudio del pago y sus modalidades, y lo ampliaremos en el capítulo posterior, cuando analicemos el procedimiento de ejecución tributaria, vía apremio.







## *Capítulo Séptimo*

### PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS



## 1. NATURALEZA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Se entiende como procedimiento al conjunto de potestades de la Administración tributaria para ejercer las funciones propias de la actividad financiera y a los mecanismos a través de los cuales se asegura a los particulares la facultad para deducir acciones que se orienten a la anulación o corrección del acto administrativo, en aquellos casos en los que, los funcionarios interventores no hayan actuado en derecho, incumpliendo las normas y principios que disciplinan la actividad impositiva o actuando con error en la concreción de los actos determinativos de la obligación.

Potestades que se hacen efectivas por medio de los llamados recursos administrativos que constituyen, en el sentido más amplio, mecanismos que prevé la Ley, orientados al control de la legitimidad, formalidad y acierto de los actos producidos por la administración, para garantizar a través de ellos, el interés público y los derechos de los administrados. Control que se ejecuta por medio de un sistema de facultades regladas, en lo que respecta a la producción del acto y su legitimidad y sus efectos para los contribuyentes, quienes gozan de la prerrogativa para impugnar dichos actos en la medida que afectan su patrimonio. Ello implica que el procedimiento solo puede desarrollarse con arreglo a las normas vigentes.

Esas prerrogativas dan al administrado el privilegio de ejercer la tutela jurídica ante la administración de la que emana el acto,

proveyéndolo de la oportunidad previa de solventar su conflicto, sin necesidad de recurrir a la acción judicial, y solamente, cuando el control administrativo no es efectivo o no funciona, podrá interponer posteriormente el recurso jurisdiccional ante el órgano judicial competente.

Según el artículo 82 del Código Tributario, se presume que los actos emanados del ejercicio de la potestad administrativa son legítimos, por tanto ejecutables y están llamados a cumplirse desde que se encuentren firmes, pero el sujeto pasivo obligado por una prestación coactiva o en general afectado por esos actos, lo está únicamente, cuando ellos se producen dentro de los límites de las normas impositivas correctamente aplicadas en cada caso concreto. Esto asegura, a los particulares, su derecho subjetivo a que el estado ejercite legítimamente su facultad de imposición; de tal manera que, si ello no se produce, surge como contrapartida la facultad de oponerse, dentro de la propia esfera administrativa, mediante un procedimiento reglado.

Bajo esta concepción, nuestro sistema tributario concede a la administración el poder para tomar decisiones sobre sus propios actos. Poder que esta consignado en el artículo 101 del cuerpo legal invocado, como parte de sus deberes sustanciales, el **recibir, tramitar y resolver las peticiones, reclamos o consultas que presenten los sujetos pasivos o quienes se consideren afectados por ellos y la de expedir resolución motivada, por escrito con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho**; es decir, que el órgano que generó la situación jurídica materia de la controversia esta en capacidad de controlar, revisar o aún eliminar sus efectos en un ámbito de discrecionalidad, lo que aparentemente aparece como un absurdo pues el sistema jurídico en general, no admite que una parte interesada, resuelva sobre un asunto, que generado en su esfera de competencia, afecte a un tercero.

Sobre este punto, en menester señalar que la doctrina tributaria, no esta de acuerdo; pues, la mayoría de tratadistas consideran que darle al funcionario publico la facultad de “**juez administrativo**” es no

solo inapropiado, sino contrario a los intereses fiscales que debe concretarse a la recaudación de la mayor cantidad de recursos posibles, imponiendo sus decisiones contra la resistencia casi generalizada de los ciudadanos a cumplir correcta y adecuadamente sus obligaciones, por ello consideran que la administración debe limitarse a las labores de determinación y recaudación. De hecho la mayoría de legislaciones no admiten procedimientos de reclamos o discusión de tributos en la fase administrativa y sostienen que según la “**proposición antológica del derecho procesal nadie puede ser juez de su propia causa**”<sup>1</sup>. Al respecto el Jurista Italiano Guiliiani Fonrouge considera que «**Es una incongruencia conferir funciones decisorias a la propia autoridad que creo la situación jurídica a dilucidarse**»; sin embargo, en nuestra estructura jurídica tributaria, ello más bien responde en la práctica, a una mayor garantía y tutela de los intereses de los sujetos pasivos, que encuentran en el proceso administrativo el primer mecanismo para ejercitar su derecho a la defensa, sabiendo, sobre todo, que sus decisiones no son definitivas, pues están sujetas a recursos dentro de la misma administración y sometidas a un control judicial efectivo y concreto, a través del procedimiento contencioso que supone el enjuiciamiento a la administración ante un órgano independiente de la función judicial.

### 1.1. Principios generales del procedimiento administrativo

Tanto la emisión de los actos administrativos, como en los recursos que se instauran contra ellos, se debe observar y respetar el **principio de legitimidad**, sin cuya presencia la actuación estatal devendría en ilegal o injusta.

La legitimidad orienta las dos facetas diferentes en el obrar administrativo material y moral: Por una parte, procura ajustarlo al ordenamiento jurídico positivo mediante el condicionamiento del poder del funcionario que lleva a cabo la actividad al conjunto de normas que

1. José María Martín y F. G. Rodríguez Obra cit. Pág. 227 - Guiliiani Fonrouge Derecho Financiero Editorial De Palama. Argentina Pág. 695.

regulan la función; y por otra, comprende la razonabilidad o justicia de la actuación, en cuanto exige que los actos y conductas, se fundamenten en un contenido equitativo, razonable y verdadero.

En materia procesal administrativa, **El principio de legitimidad**, por tanto, constituye la piedra angular, en cuanto a que de él derivan los demás principios que dan forma, validez y efectividad a los actos y a las decisiones que se generan en sede administrativa. La fuente de esos principios es la Constitución Política del Estado y la Ley de la materia. Su aplicación, no requiere de una reglamentación específica, por tener ellos operatividad por sí mismos al emanar de la norma suprema y constituirse en verdaderas obligaciones para quienes ejercen la Administración Pública, y porque generan y posibilitan un sistema de eficacia administrativa.

Derivados de la Legalidad, se pueden señalar algunos de los principios más importantes del procedimiento administrativo, tales como:

**1. La aplicación de la justicia:** a través del Debido proceso, que implica el establecimiento de la verdad jurídica objetiva o verdad material; en cada Resolución y, **2.- Aquellos que están relacionados con la eficacia de la gestión administrativa:** principio de celeridad, principio de economía, principio de sencillez, principio de acción de oficio.

1. Los primeros tienen su fundamento en las normas Constitucionales que consagran las garantías de los individuos como sustento del llamado Estado de Derecho. Normas, que constituyen restricciones principalmente contra las extralimitaciones de los poderes públicos. Estas restricciones se relacionan con el concepto del debido proceso y con el ejercicio de defensa reconocidos en tres derechos fundamentales:

a) **El derecho a ser escuchado y atendido**, esto es a exponer sus fundamentos, razones y pretensiones frente a los actos producidos que afecten sus derechos subjetivos o intereses legítimos que a su vez se materializan en la facultad de interponer recursos y

de presentar alegatos y descargos; y, a producir pruebas, Este principio lleva insita la facultad del administrado de conocer, controlar y refutar las pruebas ofrecidas por la Administración.-

b) **El Derecho a una decisión fundada y motivada:** que permite al ciudadano, exigir que la decisión administrativa, exprese con claridad los principales argumentos que la fundamentan, el análisis de todas las cuestiones propuestas, las pruebas que hubiere aportado el contribuyente, los documentos administrativos, en la medida que cada uno de ellos fueren conducentes a la solución del caso. Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política de Estado y en el Código Tributario, mediante normas, que disponen que las Autoridades Administrativas que la Ley determine, están obligadas a expedir Resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de Administración Tributaria.

c) **El Derecho a la verdad material o verdad jurídica objetiva y del debido proceso,** entendiéndose como tal el absoluto respeto a la libre defensa de los administrados, en las acciones administrativas o judiciales. **Verdad material,** entendida en el sentido que el órgano que dirige e impulsa la acción administrativa, ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado para que el acto administrativo resulte independiente de la voluntad de las partes; y, el **debido proceso,** entendido como la aplicación de los fundamentos que garantizan el derecho a la defensa, a presentar pruebas o contradecir aquellas que fueren establecidas por la administración, a conocer todas y cada una de las actuaciones administrativas.

2. En la segunda categoría se ubican aquellos principios que procuran la **eficacia en el obrar administrativo**, tales como el de **celeridad**, el de **sencillez**, el de **economía** y el de **impulso de oficio**, este último dispone que la Administración Pública tiene el deber de actuar por sí misma impulsando el trámite para la finalización del acto

o la resolución de los reclamos, por el interés público que el procedimiento representa.

## **2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

La facultad de Resolución de reclamos e impugnaciones en la esfera administrativa, esta expresamente determinada en el régimen tributario ecuatoriano con un procedimiento especial, bajo un conjunto reglas jurisdiccionales que generan un verdadero proceso a través del cual el contribuyente puede concurrir ante el titular del mismo ámbito de la administración de la que emanó el acto, impugnándolo, de tal forma que existe un verdadero proceso aunque sea el sujeto activo de la tributación el encargado de tramitarlo de acuerdo a las reglas previamente establecidas en la ley.

De modo que el procedimiento administrativo, aparece, en nuestra legislación, como la realización y aplicación de la justicia tributaria, tornándola más activa, dinámica y eficaz, pues beneficia a los dos sujetos vinculados por la obligación, al posibilitar que el mismo órgano generador del acto administrativo pueda cambiar los resultados en él contenidos, aplicando adecuadamente la norma y evitando su impugnación contenciosa, ante un juez independiente. Por ello la Ley condiciona la instancia administrativa a la satisfacción de las aspiraciones del contribuyente. Si ello no sucede, queda expedita la vía contenciosa, ante la cual puede recurrirse con posterioridad.

La acción administrativa en su conjunto tiene un trámite muy similar al procedimiento contencioso, cuenta con varias de sus características formales (contenido del escrito, Calificación de la acción, periodo de prueba, etc.) y es susceptible de plantearse únicamente cuando el acto producido por los órganos competentes de la administración tributaria, no se ha convertido en firme o no se halle ejecutoriado.

### **2.1. Características del proceso administrativo**

El procedimiento Administrativo constituye un instrumento de eficiencia y control de los actos administrativos, que se produce por la

intervención de los contribuyentes en defensa de sus derechos, cuando esos actos aparecen como violatorios de la ley, y a través de él se permite que obtengan en sede administrativa, sin necesidad de recurrir a la función judicial, la satisfacción de sus derechos o intereses legítimos, dando la oportunidad a la Administración a revocar su error.

Concluido y notificado un acto determinativo de la administración tributaria, los contribuyentes, responsables o terceros que se sientan afectados en todo o en parte por el acto producido, pueden concurrir ante la autoridad de la que emanó, impugnándolo dentro del plazo de veinte días contados desde el siguiente al de la notificación, esa manifestación de disconformidad se realiza mediante RECLAMOS y RECURSOS que constituyen verdaderos medios de impugnación. Son también parte de este procedimiento las denominadas CONSULTAS, mecanismos de los que disponen las personas naturales o jurídicas, para conseguir que la autoridad establezca directrices que faciliten la aplicación de la norma tributaria en una situación de hecho concreta.

## 2.2. Reclamo administrativo

Cuando el sujeto pasivo considere que el acto producido es ilegítimo y como tal atentatorio a su patrimonio, puede impugnarlo vía reclamo, que en síntesis no es más que una acción dirigida ante la autoridad tributaria competente, sea de la Administración Central, Seccional o de Excepción, impugnándolo. El Código Tributario señala los siguientes actos susceptibles de impugnación, que producidos en la esfera administrativa pueden afectar el patrimonio de los contribuyentes:

1. **Los determinativos de obligaciones tributarias;** esto es, aquellos que se producen como consecuencia de la potestad que tienen la administración para realizar gestiones destinadas a establecer en cada caso, la existencia del tributo y su cuantía, mediante su intervención directa, para la verificación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, o para complementar o

enmendar sus declaraciones y proceder a su ajuste. Actos que corresponden a las denominadas Auditorias, que se materializan en las actas de fiscalización

2. Las **prestaciones tributarias realizadas por error**, sea sobre una obligación inexistente: que no esta establecida en la ley o de la que haya exención; la que ha sido exigida y satisfecha ilícitamente o fuera de la medida fijada en la ley; la prestación que resulte excesiva con relación al monto que efectivamente debía satisfacerse. Estas acciones se fundamentan en el principio general del derecho, que establece que quien paga por error y prueba su aserto, esta facultado para repetir lo pagado. A esta acción el Código Tributario la denomina « Del Pago Indebido»<sup>2</sup> Tema que tratamos con anterioridad.

3. Los **Títulos de Crédito**: constituyen los documentos que contienen el fundamento de la obligación tributaria, que se emiten y notifican como órdenes de pago por la administración tributaria, respecto a los cuales los contribuyentes pueden presentar reclamación formulando observaciones exclusivamente respecto a irregularidades en su contenido y forma o del derecho que motiva su emisión. El reclamo se deducirá dentro de los ocho días posteriores al de su notificación y con el se suspende la iniciación de la acción coactiva.

4. Los **actos de determinación realizados por Administración Aduanera**, respecto al aforo, liquidación, recaudación y reliquidación de los tributos al comercio exterior, en cuya realización se haya aplicado indebida o erróneamente la ley o reglamentos.

5. Los **avalúos y determinaciones** y en general todos los actos que genere la administración tributaria seccional sobre impuestos y tasas y contribuciones especiales de mejoras municipales o provinciales.<sup>3</sup>

---

2. Art. 323 Código Tributario.

3. Art. 166 Ley de Régimen Municipal y Art. 28 y 109 Ley de Régimen Provincial.

6. **Sobre los actos de gestión tributaria** realizados por los órganos competentes de aquellas entidades a las que la ley expresamente conceda esa facultad; y,
7. **De las Resoluciones** que expida la autoridad administrativa imponiendo sanciones por faltas reglamentarias.

### 2.3. Competencia administrativa

Esta denominación se refiere, a la prerrogativa que la ley tributaria otorga a determinado funcionario administrativo para conocer tramitar o resolver las acciones enunciadas en el título anterior.

Privativamente gozan de esa Potestad, en los tributos que corresponden a la Administración Central, El Director General del Servicio de Rentas Internas, los Directores Regionales y Provinciales con jurisdicción en el ámbito en el que ejercen sus actividades, respecto a los reclamos sobre los denominados tributos internos. En el régimen Aduanero, que corresponde a los tributos relativos al comercio exterior los Gerentes Regionales de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

En la Administración Seccional (consejos Provinciales y Municipios) lo ejerce el Director Financiero.

### 2.4. Sustanciación administrativa

Conforme lo descrito en el capítulo QUINTO los funcionarios competentes de las diferentes administraciones tributarias deben encausar su gestión al expreso mandato de la Ley, esto es que los actos por ellos realizados, deben producirse de conformidad a los principios generales de la gestión pública y a las normas y procedimiento establecidos para cada caso en el Código Tributario y demás leyes de la materia, la omisión de las formalidades prescritas o de los fundamentos que garantizan al sujeto pasivo de la obligación, el conocimiento de las razones de hecho y derecho que los motivan, acarrea su ineficacia e invalidez. Por ello son susceptibles de discusión en la

misma esfera administrativa ante el órgano competente del cual dicho acto ha emanado, por iniciativa de quien se siente afectado por las determinaciones tributarias o cualquier otro acto administrativo, que al no sujetarse a los principios legales enunciados limiten su patrimonio.

El Código Tributario Ecuatoriano señala que la gestión Tributaria, constituye actividad reglada y que sus actos son impugnables en la vía administrativa y en jurisdicción contenciosa y al hacerlo, establece el conjunto de mecanismos que posibilitan un procedimiento adecuado para que el contribuyente pueda ejercer su derecho a la defensa; y a la vez, facilitan a la propia administración generadora del acto impugnado, el conocimiento, trámite y Resolución. Resolución que una vez producida se constituye un nuevo acto administrativo expedido en atención al requerimiento del contribuyente, que confirma, revoca, anula o disminuye sus efectos y consecuentemente susceptible de impugnación en la vía contenciosa

## 2.5. Requisitos del recurso

El procedimiento Administrativo requiere que el recurrente cumpla, al deducir su acción, con los requisitos de carácter personal, temporal y formal, que constituyen elementos sustanciales para su procedencia y trámite:

### *Elemento Subjetivo o Personal*

Se refiere a quienes pueden hacer uso del derecho de reclamar, que en todos los casos esta limitado únicamente a los sujetos pasivos de la obligación, sean estos en su calidad de contribuyentes responsables o terceros, bajo la condición de estar afectados, en todo o parte, por un acto de la administración tributaria; y lo harán, compareciendo ante el funcionario dotado de competencia para conocer y resolver la acción planteada, personalmente o a través de su representante legal o procurador, en este último supuesto, hace referencia a quienes tienen poder para comparecer en la reclamación administrativa, a nombre y representación del contribuyente afectado por un acto

de determinación, y exige la justificación de su personería, desde el momento que presenta la petición; a menos que, por razones debidamente justificadas solicite un término para acreditarla, termino que conforme a la disposición del artículo 111 del Código Tributario «no será inferior a ocho días si el representado estuviere en el Ecuador, ni menor a treinta días si se hallare en el exterior». De no haberse presentado el poder dentro del período señalado, se considerará como no presentado el reclamo.

Podrán deducir la acción conjuntamente dos o más personas, siempre que sus derechos o los fundamentos que la sustentan provengan de un mismo hecho generador, para el efecto designarán un procurador común. El ejercicio de la procuración no requiere de otra formalidad que el acuerdo de los comparecientes, ni exige condición o calidad especial para ser designado como tal.

### *El elemento temporal y espacial*

Esta relacionado con los términos en los que se puede ejercer esa facultad, que de manera general se reducen a veinte días contados a partir del día siguiente al de la notificación respectiva y al lugar de la presentación del petitorio correspondiente, que se circunscribe a las oficinas de la administración ubicadas en el domicilio del reclamante.

### *Elemento formal*

Se vincula con el contenido de la solicitud en la que constarán, obligatoriamente y por escrito, las circunstancias atinentes a la designación de la autoridad administrativa competente, la identificación del Contribuyente y derecho por el que comparece, la mención del acto impugnado y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, la pretensión concreta, el domicilio permanente y el que se señale para efectos de las notificaciones; que entre otros, son requerimientos comunes en las acciones administrativas y judiciales.

### *La manifestación de voluntad*

Dentro del contenido formal, resulta sustancial y así lo ha determinado la doctrina, la ley y la práctica administrativa, el hecho de que en el reclamo se exprese en forma manifiesta la voluntad del interesado de obtener el pronunciamiento de la administración en el caso que impugna, lo que implica además, la expresión concreta de lo que se solicita. Ello no quiere decir que la Ley exige el cumplimiento absoluto de determinados formalismos, basta que se exprese sin lugar a duda alguna, la voluntad del peticionario, el sentido de que no está conforme con el acto emanado de la administración y que reclama el derecho que a su criterio ha sido vulnerado por el acto. La manifestación de voluntad por tanto puede, en el escrito correspondiente, estar expresamente determinada o razonablemente implícita en su contexto. No debe exigirse fórmulas sacramentales, una redacción específica o modos especiales de plantear la pretensión, es suficiente que del texto se infiera con suficiente claridad la petición o pretensión concreta y se identifique el acto administrativo que es materia de la impugnación, para que se aceptado a trámite.

### **2.6. Impulso y trámite procesal**

Los procedimientos administrativos se impulsan oficiosamente, es decir por propia iniciativa del funcionario competente, sin perjuicio de que la autoridad atienda oportunamente las peticiones que fueren presentadas durante su trámite por los interesados.

En cuanto a la iniciativa de aportar prueba, puede corresponder tanto al contribuyente que la presentará a junto con el reclamo o solicitarla con posterioridad a su calificación, como a la Administración Tributaria. Son admisibles todos los medios de prueba establecidos en la ley a excepción de la confesión de los funcionarios públicos. La prueba testimonial tiene en materia tributaria carácter de excepcional y su admisión sólo procede en los casos en los que no pueda acreditarse de otro modo las circunstancias que hayan influido en la determinación de la obligación materia del reclamo.

El período para la práctica de las diligencias probatorias, será concedido por el funcionario competente de acuerdo a la importancia o complejidad de los elementos probatorios requeridos o solicitados, sin que exceda, en ningún caso, de treinta días.

### DETERMINACIÓN COMPLEMENTARIA

Cuando en la tramitación del reclamo se produzcan hechos o indicios que no han sido considerados en el acto de determinación impugnado; o, en aquellos casos en los que la autoridad administrativa durante el proceso, encontrare que la determinación ha sido parcial o inexacta, y considere que esas circunstancias pueden incidir en la fijación de monto del tributo a cargo del contribuyente, suspenderá el trámite y mediante providencia, que se notificará al reclamante, ordenará la práctica de un acto fiscalizadorio complementario. Cumplido el mismo se correrá traslado con los resultados, al interesado para que en el plazo de veinte días realice las observaciones o presente pruebas en contra de tales resultados, y solo vencido ese término, dictara la Resolución que corresponda y que necesariamente se referirá a los cargos impugnados así como al acto complementario.

### 3. DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

Se constituyen en medios concedidos por la ley para la impugnación de las Resoluciones administrativos que permite a los interesados someter los asuntos resueltos, en la misma vía, sea ante el órgano del que emana el acto, (Reposición) o ante otro de diverso grado jerárquico (Revisión) para que corrijan o subsanen los errores o vicio de fondo o de forma que tuviere el acto recurrido. El trámite, con determinadas variantes, es el señalado para los reclamos administrativos.

El Código Tributario al reconocer este derecho señala tres clases de recursos administrativos: Reposición, Revisión, y de Queja.

Los recursos de reposición y de queja fueron eliminados del sistema tributario ecuatoriano, por derogatoria expresa de ley, consecuente-

mente el único medio de impugnación, a mas de los reclamos, que aun subsiste es el de revisión. Sin embargo, en este estudio analizamos, particularmente el recurso de reposición, por su importancia y actual vigencia en el Derecho Administrativo, al que los tratadistas los llaman también recurso de reconsideración.

### 3.1. Recurso de reposición:\*

Constituye un medio de impugnación que se plantea ante la misma autoridad que dictó la resolución administrativa, es una facultad, que concede la ley al titular de un derecho subjetivo que habiéndolo reclamado, no ha sido atendido en su pretensión. El recurso puede ser propuesto también por los que tengan interés directo o se crean afectados por la Resolución de única y definitiva instancia o por un acto de trámite que impida su prosecución; y pretende, la corrección del acto resolutorio, ya sea revocándolo, sustituyéndolo o modificándolo.

Este recurso que en la práctica ha sido muy poco utilizado, generalmente por la dificultad que ha tenido tradicionalmente en cuanto a que prospere; pues, habitualmente la Administración al emitir pronunciamiento sobre el acto recurrido, presume que lo hizo cumpliendo los requisitos de Ley y en base del análisis de todos los elementos de juicio que motivan la decisión, por lo que resulta lógico que se mantenga firme en la decisión adoptada, por ser parte de la naturaleza del hombre, que el funcionario se resista a variar aquello que ha decidido fundamentadamente. De allí que solo excepcionalmente, y en aquellos casos que se aporten nuevos elementos, que constituyan fundamento suficiente e irrefutable, la administración se sentía obligada a rectificar lo decidido.

En nuestro derecho tributario, al igual que el proceso de reclamo, este es un recurso de carácter general y se tramita ante la misma

---

\* Reposición derogado por el literal b) del Art. 1 de la Ley 99 24. Registro Oficial 181. S de 30 de IV de 1999. Queja, Derogado por el Art. 101, núm. 4, del D.L. 04, R.O. 396, 10-III-94.

autoridad administrativa de la que emana el acto impugnado, y su interposición es meramente facultativa para el interesado y a diferencia del reclamo, no constituye requisito para el agotamiento de la vía administrativa.

La autoridad que conozca del recurso, antes de emitir su decisión, pedirá dictamen al departamento jurídico o al abogado asesor que designe, para que informe, en el plazo de diez días, sobre la legalidad y fundamentos del recurso en relación con los antecedentes administrativos del acto o resolución recurrida. Agotado el término dado, de considerar que existen hechos que justificar concederá diez días para la presentación de pruebas; y luego en el plazo de treinta días, con motivación y fundamentación suficiente, se pronunciará por escrito, modificando, confirmando, invalidando o sustituyendo el acto o resolución impugnados mediante reposición.

### 3.2. Recurso de revisión

En el régimen Tributario ecuatoriano el Recurso de Revisión de un acto administrativo ejecutoriado, es facultativo de las máximas autoridades tributarias, esto es del Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración Tributaria Central, el Gerente de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, los Prefectos Provinciales y Alcaldes, en la Administración Tributaria Seccional y las máximas Autoridades de la Administración Tributaria de excepción, quienes tienen la potestad de iniciarlo, sea de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada, que pueden ejercerlo de oficio. Este es un recurso facultativo de la Administración, que surge del principio de auto tutela, que permite la posibilidad de controlar, no sólo la legalidad y procedencia, sino la oportunidad o conveniencia de los actos emanados en el ejercicio de la actividad tributaria, en virtud de los intereses generales que le corresponde tutelar. Por lo tanto este recurso en principio, no es un recurso de los contribuyentes, y por ello procede sin necesidad de su requerimiento; sin embargo, la ley no ha establecido limitación alguna al dere-

cho para que puedan también ejercerlo las autoridades competentes, a insinuación formulada por los contribuyentes o interesados, en los casos específicamente señalados en la norma legal. Así se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, mediante jurisprudencia de aplicación obligatoria: «En cuanto a la excepción de hallarse pendiente de resolución el 'recurso de revisión', que se ha demostrado efectivamente existir según la documentación que obra de fojas 34 al 41 de los autos, cabe observar: a) Este recurso, según se establece en el Art. 133, numeral 2), en relación con el Art. 139 del Código Tributario, no es un recurso del contribuyente. Es un recurso de la Administración que puede ejercerlo la máxima autoridad de la Administración Tributaria respectiva, en los casos específicamente señalados en la norma legal últimamente citada, de oficio, o a instancia de otras instituciones públicas o de cualquier persona directamente afectada. b) Admitido a trámite el recurso y ordenado la instrucción del expediente sumario de que trata el Art. 140, la autoridad administrativa correspondiente que tratándose de tributos fiscales es el Ministro de Finanzas, debe expedir resolución en noventa días, y de no hacerlo, caduca su derecho a revisión del acto administrativo ejecutoriado, cuando el recurso se ha promovido de oficio.- c) La Ley no ha previsto el caso en que el recurso de revisión se lo tramita a instancias del contribuyente; pero es obvio que al igual que el recurso de reposición, sus efectos son suspensivos; pues por ello el numeral 6) del Art. 213 del Código Tributario, admite como excepción deducible al procedimiento de ejecución de créditos tributarios, 'Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo...' sin limitación alguna respecto al tipo de recurso (de reposición o revisión), exigiéndose, por ende, del funcionario correspondiente la expedición de la resolución y cuya falta enerva la ejecución».<sup>4</sup>

La revisión, supone la existencia previa de un acto firme o de una Resolución ejecutoriada y por lo tanto, la decisión que eventualmente se dicte afectará la autoridad de cosa juzgada en materia administrativa.

4. Gaceta Judicial boletín No. 50, pp. 46-70, 1-IV-85.

El tiempo para su ejercicio, es de tres años, contados a partir de la fecha en la que se notificó el acto o resolución de que se trate; sin embargo, cuando los motivos de la revisión se funden en la existencia de testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, que hubieren influido de manera decisiva en la resolución del asunto, o cuando la decisión hubiere sido adoptada mediando delito tributario cohecho, fraude, soborno, y ello hubiere quedado establecido en sentencia judicial firme, la petición de revisión se presentará dentro de los treinta días siguientes a la fecha de la sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o acto respectivo.<sup>5</sup>

La insinuación del recurso interrumpe la ejecución de la obligación tributaria contenida en el acto o Resolución, y el contribuyente no podrá acudir ante la jurisdicción contencioso-tributaria, hasta tanto se produzca la decisión o se venza el plazo que tenga la administración para decidir.

### CAUSAS PARA QUE PROCEDA LA REVISIÓN

El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

1ª Que al dictar los actos impugnados se hubiera incurrido en error evidente de hecho o de derecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente y que previo al trámite, deberán ser verificados y justificados en el informe jurídico respectivo.

2ª Que aparezcan, con posterioridad documentos de valor esencial, que no han sido considerados al expedirse la Resolución o acto de que se trate.

3ª Que, para emitir el acto o Resolución, se ha fundado en documentos manifiestamente nulos, o con error evidente por cualquiera

5. Artículo 139 y 141 del Código Tributario.

de los defectos, que alteren su esencia o contenido, o con posterioridad hubiere sido declarada su nulidad por sentencia judicial ejecutoriada.

4ª Cuando el acto o resolución ha sido dictado en base de testimonios declarados falsos, hecho que deberá estar establecido en sentencia judicial ejecutoriada, que condene a los testigos precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a la decisión administrativa; y,

5ª Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de uno de los delitos señalados en el Código Tributario, o mediante cohecho o fraude cometido por el o los funcionarios que intervinieron en la Resolución o en la emisión del acto y cuya conducta haya sido materia de condena, por el juez competente en sentencia ejecutoriada.

### 3.3. Trámite y resolución administrativa en revisión

El órgano al que corresponde conocer del recurso extraordinario de revisión debe pronunciarse, no sólo sobre su procedencia, sino también sobre las cuestiones de fondo.

El trámite se circunscribe al examen previo de los requisitos de admisibilidad, que será efectuado por el departamento jurídico correspondiente, si del informe emitido, resultare que el recurso es procedente, la Autoridad competente dispondrá la instauración del expediente sumario, con notificación a los interesados, únicamente en aquellos casos en los que se trate cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. El término para que se actúen todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados, y puedan presentar sus alegatos sobre todo aquello que considere conveniente para la defensa de sus intereses, no será inferior a cinco días ni mayor a veinte días. En tanto que, si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. En ambos casos, el recurso culminará con una decisión expresa, bien estimatoria o desestimatoria. En el primer caso, el órgano podrá anular, modificar, convalidar o reponer el procedimiento al estado en que se produjo el

vicio que afecta el acto. En el segundo caso, una decisión desestimatoria tendrá como finalidad confirmar la validez y ejecutividad del acto o Resolución. La resolución debidamente motivada se emitirá en el plazo de noventa días, contados a partir de la culminación del sumario o de la aceptación del recurso, en su caso. Transcurrido el plazo, el silencio administrativo, se entenderá como negativa presunta, quedando expedita la vía jurisdiccional para su impugnación. Consecuentemente el silencio positivo como aceptación presunta no opera para los recursos de revisión, conforme lo analizaremos más adelante al referirnos al Institución Jurídica del Silencio Administrativo.

#### 4. LAS CONSULTAS ADMINISTRATIVAS

Para establecer con precisión la naturaleza y efectos de la consulta tributaria, es menester realizar un estudio exhaustivo de la norma contenida en el artículo 131 del Código Tributario, que textualmente dice:

**“Quienes Pueden consultar: Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria. Quien formula la consulta debe haber cumplido con sus obligaciones tributarias con la respectiva administración tributaria a menos que, la obligación no solucionada sea relativa a la materia de la consulta.- Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas sólo tendrán carácter informativo”.<sup>6</sup>**

6. Art. 128 del Código Tributario, Sustituido por el Art. 43 de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001.

De este texto se desprende que la consulta procede sobre una situación particular, específica y objetiva, pues procura orientar al contribuyente sobre el modo de proceder respecto a las normas jurídicas que se vinculan con ese hecho en concreto, ya que la Ley, al regir abstractamente, a veces entra en conflicto con la realidad y requieren de explicación para su cabal cumplimiento. Lo dicho excluye la posibilidad de que con el pretexto de consulta se pretenda interpretar el contenido, extensión o sentido de la Ley, pues el la descripción legal de la obligación, su naturaleza y la cuantía que corresponde al hecho generador producido, nace de la voluntad del legislador plasmada en la norma y no sería dable que por voluntad de un contribuyente, o un gremio o una institución pública que tenga interés en determinado asunto de carácter impositivo, pretenda que una autoridad administrativa, pueda dirimir las divergencias entre su intención empírica e interesada respecto a un particular punto de vista y el real contenido de la situación jurídica que regula esa norma. Con ello se deja en claro que los funcionarios de la Administración Tributaria, con competencia para absolver consultas, no pueden interpretar el alcance o sentido de la Ley, pues ello implicaría contrariar la elemental condición de seguridad y certeza y los principios de igualdad y generalidad que determina el ordenamiento jurídico. Consecuentemente toda aquella petición que se efectúen contrariando este principio; que pretenda cambiar el sentido de la Ley; que se presente sobre aspectos que no ofrezcan dudas, o la efectuada por personas que no tuvieran interés directo sobre el tema, no obliga a la administración ha emitir criterio alguno; y es más, ella deberá abstenerse de hacerlo por carecer de competencia, en razón de que la citada regla tributaria, limita la absolución únicamente a los casos en los que se cumplan los presupuestos en ella determinados.

Bajo estos principios, la reforma actual destaca tres efectos de la consulta: **el primero** relacionado con su **carácter informativo**, esto es, como un criterio o particular punto de vista de la administración, que carece de eficacia legal alguna, en aquellos casos en los que, **“las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público”**, pretendan conocer el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que inte-

resen directamente a dichas entidades; el **segundo** con el **carácter vinculante** en los casos que interesen a los particulares, respecto al “**régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse**”, carácter que implica que la hipótesis respecto a que administración asume como válido y definitivo para las futuras relaciones con el contribuyente, las soluciones planteadas en la consulta y a su vez este se somete a cumplir sus obligaciones bajo las condiciones en ella determinadas, absolución que obliga a partir de la fecha de notificación con la resolución correspondiente, y la Administración Tributaria no podrá alterar posteriormente su criterio vinculante; y el **tercero**, su **carácter definitivo**, entendido en el sentido que las Resoluciones que se emitan por parte de la Administración, no tiene recurso ulterior alguno, en la vía administrativa o contenciosa, salvo aquellos casos que las informaciones o documentos que sustentaron la absolución, resulten erróneos, o falsos, o al hacerlo se ha violado expresamente la Ley.

Es menester dejar en claro que la vinculación que genera la consulta esta limitada al ámbito particular de las partes que intervinieron en ella, consecuentemente no es válida, ni tiene efectos para terceros, quienes no están en capacidad legal de invocarla para sustentar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, ni aún bajo el supuesto o que las situaciones concretas o actividades económicas, sean de la misma naturaleza.

Las consultas, se absolverán dentro del plazo de treinta días de formuladas. No opera en este caso las presunciones de aceptación o negativa tácita, respecto al silencio en el que incurra la administración.

## 5. LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

El resultado de las controversias planteadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, sea vía reclamo o recurso, se materializa en el contenido de la Resolución, que en estricto sentido jurídico no constituye un acto de justicia tributaria sino la continuidad de lo que

la ley denomina acto administrativo, pues por el reclamo o recurso se interrumpe la eficacia de dicho acto o resolución, en consecuencia la decisión a la que llegue el funcionario competente de la administración tributaria no hace mas que dar forma definitiva al acto inicial agotando el procedimiento administrativo.

La Resolución dictada en la vía administrativa puede conllevar los siguientes efectos: a) La anulación o revocatoria del acto recurrido por violación de las normas legales o procesales; y, b) la atenuación o disminución de sus efectos o a su confirmación. En ninguno de los casos la facultad resolutoria confiere atribuciones a los funcionarios competentes para que, por su cuenta, puedan crear nuevos cargos o incrementar los existentes, de así hacerlo estarían generando la nulidad de lo actuado por violación de la ley, pues, las cargas tributarias en contra de los contribuyentes solo pueden surgir de actos de determinación validamente realizados y notificados (Fiscalización, refiscalización, catastros, liquidaciones, títulos, etc.) que son cumplidos por funcionarios que tienen competencia para ello, entre los que no se encuentran las autoridades encargadas de la función de absolver los reclamos y recursos.

### 5.1. Efectos y contenidos de las resoluciones

En el artículo 81 del Código Tributario ecuatoriano se señala que «Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley». Consecuentemente, en todos los casos, las Resoluciones que emitan las diversas administraciones tributarias han de ser fundadas y motivadas, con la cita de los documentos y actuaciones que forman parte del proceso, de los medios de prueba que han sido objeto del análisis y apreciación; y, la relación razonada de las normas legales aplicables, debiendo decidir todas las cuestiones directas y conexas con el asunto planteado.

Al constituir el documento resolutorio, el elemento material que refleja la decisión de la autoridad competente, por exigencia legal y necesidad de atender adecuadamente los requerimientos de los contribuyentes, exige un ordenamiento y redacción que posibiliten la mayor claridad en la descripción de las circunstancias relativas a la identificación del recurrente, el objeto del reclamo o recurso, las circunstancias procesales y legales que apoyan la decisión y las cita de las leyes aplicables al asunto. Todo ello integrará el antecedente, denominado parte CONSIDERATIVA o considerando; en tanto que, la parte dispositiva o RESOLUTORIA contendrá el pronunciamiento respecto a cada uno de los asuntos planteados en el reclamo.

## 5.2. Plazos para resolver

El derecho de petición, implica también que esa petición sea acogida y tramitada con arreglo a la normativa establecida para el efecto y resuelta dentro de los plazos pertinentes. En nuestro derecho tributario se señalan como deberes sustanciales de la administración tributaria, el recibir las peticiones o reclamos, tramitarlos de acuerdo con la ley y los reglamentos y expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda<sup>7</sup>, tiempo que de manera general, no puede exceder de noventa días contados desde el día hábil siguiente al de la notificación con el acto o Resolución.

Las excepciones a éste plazo, se encuentra debidamente determinadas en la ley y se refieren a los casos en los que la autoridad que conoce el trámite, haya requerido informes o datos de otras instituciones u órganos de la administración o haya ordenado la apertura del término de prueba, o una nueva fiscalización; el término se interrumpe y comenzara a transcurrir desde el día siguiente al de la recepción de tales informaciones, o de aquel que se dicte la providencia en la se prescinda de ellos, se declare concluido el período de prueba o al vencimiento del lapso concedido al contribuyente para impugnar el nuevo acto de fiscalización.<sup>8</sup>

7. Art. 101, No.3 y 5 Código Tributario.

8. Art. 125, Código Tributario.

## 6. SILENCIO ADMINISTRATIVO

De lo expuesto en el acápite anterior, se colige que el presupuesto fundamental para la existencia, validez y eficacia de los actos de decisión administrativa, es su manifestación formal, exterior y reglada, que implica que el pronunciamiento del funcionario competente frente a las peticiones, reclamos, recursos o consultas, que el contribuyente haya planteado, debe expedirse por escrito y cumpliendo las formalidades señaladas; sin embargo, dadas las circunstancias de organización de las distintas administraciones tributarias y el amplio ámbito de acción a ellas encomendadas por la ley, resulta difícil que la voluntad del funcionario competente, exprese actos resolutorios con un contenido sea negativo o desestimatorio o en su defecto positivo.

La rémora generalizada y proverbial de las administraciones en atender los requerimientos de los particulares, motivó que el legislador, con el objeto de hacer realidad el principio Constitucional del debido proceso y el derecho del contribuyente a ser atendido mediante resolución, haya materializado en la legislación tributaria la presunción jurídica del silencio, que consiste en deducir del antecedente de la omisión o silencio, en el que incurre la administración, la existencia de una resolución ficta de efectos jurídicos para el contribuyente. Así se lo concibió en nuestro Código Tributario, al señalar que: **“la falta de Resolución por la Autoridad Tributaria, en los plazos fijados... podrá considerarse como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda”**,<sup>9</sup> indicando que, la consecuencia de la inactividad administrativa, es la de otorgar carácter decisorio a la falta de pronunciamiento, decisión que implica negativa de la pretensión del administrado. una vez que se ha agotado el lapso que tenía el funcionario competente para ejercer validamente su potestad resolutoria. En este sentido, la regla general, en cuanto al silencio administrativo, es la de considerar negada la petición del

---

9. Artículo 102 del Código Tributario.

solicitante y permitirle el ejercicio de los recursos administrativos o judiciales que correspondan al caso.

La doctrina administrativa siempre ha cuestionado el hecho referente a que la omisión en la que incurra el funcionario al no pronunciarse dentro de los plazos señalados en la ley, puede ser considerada como una manifestación de la voluntad jurídica del ente público a quien representa presumiéndose resultados contrarios o favorables respecto a las peticiones o reclamos de los administrados, porque el silencio, de acuerdo con lo sostenido por el tratadista Rennato Alessi, **“no puede ser un medio para alcanzar un interés público ni mucho menos un beneficio particular”**<sup>10</sup>.

Pese a esos criterios, como se ha analizado, nuestra ley tributaria desde su origen, concibió al silencio como negativa tácita, bajo dos supuestos: el primero relativo a la falta de pronunciamiento dentro de los noventa días señalados en el artículo 125 del Código Tributario; y, el segundo en el caso de haberse producido la decisión administrativa, la Resolución que a ella se refiere, no reúna los requisitos de ley, en ambos casos había de entenderse en el sentido de que la autoridad ha negado lo solicitado por el contribuyente, creando por ficción una resolución denegatoria que producía las mismas consecuencias jurídicas, para efectos de impugnación en la vía contenciosa, de la negativa expresa. Presunción que hasta cierto punto resultaba necesaria, dadas las condiciones de inseguridad que se crea al contribuyente, al no existir pronunciamiento oportuno de la autoridad administrativa respecto a aquellos actos que por considerar que han afectado sus intereses, los ha impugnado en debida forma; y además, por que a través de ella, se posibilita el ejercicio de la acción ante el Tribunal Fiscal, que como Órgano autónomo e independiente, decida definitivamente sobre el acto reclamado

La reforma tributaria implementada en el Ecuador en el año, de 1994, sustituyó el silencio negativo por la aceptación tácita, cuando en la

10. Alessi Rennato: «Instituciones de Derecho Administrativo»

Disposición Final primera de la Ley 51 se estableció que: "A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver reclamaciones de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse. Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos", de tal manera que, en el sistema tributario ecuatoriano coexisten las presunciones de negativa y las de la aceptación tácita<sup>11</sup>. Es de notar que en el mismo Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, en el que consta la reforma anotada, se publica la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por la Iniciativa Privada, en cuyo Art. 28 de introduce una modificación trascendente e innovadora, en el régimen administrativo general, al establecer que el silencio de la autoridad pública, luego de transcurridos quince días posteriores la presentación de un reclamo, solicitud o pedido se tendrá como respuesta favorable al particular. De estas innovaciones normativas, se desprende que la intención del legislador es la de la obligar a administración tributaria a cumplir con su obligación de emitir sus pronunciamientos oportunamente, so pena de su responsabilidad por la omisión. "El funcionario por cuya causa se hubiere producido una aceptación tácita por silencio administrativo, podrá ser removido de su cargo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar contra él de conformidad con las normas legales pertinentes." Y que, producido el silencio sea considerado como respuesta favorable al particular, garantizando así la efectividad del derecho de petición.

---

11. Ley 51, disposición transitoria PRIMERA.- Sustituida por el Art. 21 del D.L. 05, R.O. 396, 10-III-94. Reformada por el lit. b del Art. 49 de la Ley 99-24, R.O. 181-S, 30-IV-99 y por el Art. 60 lit. b de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001.

## EFFECTOS DEL SILENCIO NEGATIVO Y POSITIVO

### Respecto a la Denegación Presunta

Siendo el silencio una manifestación tácita de la negativa de la administración, por mandato expreso de la norma el contribuyente tiene las siguientes opciones:

1. Por lo general el plazo dentro del cual debe expedirse resolución administrativa es de noventa días a contarse desde el día hábil siguiente a la presentación de la reclamación. Una vez transcurrido ese plazo, por mandato legal, el contribuyente debe entender denegada su petición y consecuentemente expedito su derecho para impugnar esa resolución presunta en la vía contenciosa.
2. Si no lo hace, dentro de los plazos legales, la Resolución presunta se vuelve firme y comienza a transcurrir el término para la prescripción. Sin embargo si la decisión se emite aún después de vencido el lapso, el derecho de impugnación vuelve a tener vigencia a partir de notificación con el acto tardío.
3. La la denegación presunta no excluye el deber de la Administración de dictar Resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la Resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la Resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno.

### Respecto a la aceptación Tácita:

Entendido el silencio de las Administración como resolución favorable respecto a las situaciones planteadas por el contribuyente, surgen consecuencias legales, tanto para la Administración tributaria como para el sujeto pasivo.

## 1. Para la Administración:

1.1. Se produce la caducidad o pérdida del derecho, para resolver, por la falta de ejercicio del titular dentro del plazo señalado en la ley.

1.2. Consecuentemente las Resoluciones emitidas, con posterioridad a los ciento veinte días, son nulas, en razón de la falta de competencia del funcionario para pronunciarse validamente, al haber caducado por efecto del paso del tiempo su facultad resolutoria, por tanto las resoluciones así emitidas carecen de efecto legal alguno.

1.3. Responsabilidad del funcionario omiso, como consecuencia del incumplimiento de su obligación. Consecuencias jurídicas que se sustentan, en la imposición de sanciones de carácter administrativo, como la remoción del cargo y las indemnizaciones pecuniarias, con relación al monto del perjuicio que la omisión hubiere causado al estado.<sup>12</sup>

## 2. Para el contribuyente.

2.1. El silencio administrativo tiene efecto positivo, esto es como resolución favorable y aceptación de lo planteado en el reclamo.

2.2. Los derechos que se otorgan en favor de los contribuyentes surgen independientemente de la voluntad de la administración, y no requieren de acción alguna dirigida contra ella para hacerlo efectivo.

---

12. Pese a los años de vigencia de la ley reformatoria, el ámbito de las responsabilidades se mantiene en el texto legal como una simple declaración abstracta, pues en la práctica, no se conoce de un solo caso en el que se haya aplicado la norma imponiendo sanciones al funcionario que ha sido causante de la aceptación tácita.

## 7. LA ACCIÓN COACTIVA

El interés práctico de todo ente acreedor, sea éste persona natural o jurídica, pública o privada, es conseguir que se cumplan con las obligaciones; de allí que la ley, en búsqueda de hacer factible ese interés, ha creado una serie de procedimientos que posibiliten la recaudación mediante acciones, que acorde a las circunstancias particulares y en cada caso, pueden plantearse ante los órganos administrativos o judiciales, dado que las situaciones que generan tales obligaciones pueden surgir de diferentes motivaciones, pero en todo caso, se pretende que los sujetos pasivos, hagan efectivo la prestación a la que por voluntad o por mandato de una norma, se han comprometido.

Es coincidente la doctrina en concebir al proceso de ejecución como la vía más idónea para la realización material de un derecho, en razón de sus especiales características de agresividad, conocimiento abreviado y la rapidez de su desarrollo. En el ámbito civil, la sentencia ejecutoriada o el título ejecutivo, son el fundamento del acreedor para hacer uso de la ejecución coactiva; en el derecho público en tanto, son los títulos de crédito, convenios o contratos, suscritos con los entes públicos que contengan obligaciones ejecutables. En la validez y eficacia de esos títulos, radica la vigencia del derecho a hacer efectivo el crédito; pues rige en este campo, la presunción jurídica, respecto a que al existir el título ejecutable, existe el derecho del acreedor; por esa razón la eventual posibilidad de discutir ese derecho es posterior al inicio del proceso y en todos los casos en materia administrativa, esa discusión se somete a la función judicial, pues constituye un proceso incidental cuyo conocimiento, por principio, no podría ser asignado al mismo ejecutor.

Los tratadistas del derecho procesal, como Couture, explican que las características sustanciales del juicio ejecutivo son: Los trámites expeditivos, las diligencias drásticas y las medidas compulsivas. Por ello se inicia con una intimación de pago, "Auto de pago" en nuestro sistema, que contienen la prevención del embargo de bienes del deudor. Entendiéndose que el embargo, no es un acto preventivo, sino esencialmente como la medida efectiva de la ejecución, que po-

sibilita conocer si existen bienes en el patrimonio del deudor y si ellos son ejecutables, para hacerla viable.

En materia de derecho público, la finalidad del proceso coactivo, se sustenta en el interés para perseguir el cobro de los créditos emergentes de obligaciones fiscales incumplidas y proveer al Estado y demás entes públicos de los recursos necesarios para atender sus necesidades y cumplir así con sus fines específicos, los cuales están vinculados con la actividad social, por ello, el acreedor público, ante la negativa del deudor, debe iniciar la ejecución forzada haciendo uso de la jurisdicción y competencia señalada en la ley, para conseguir que la obligación sea satisfecha con la oportunidad debida. Esta potestad administrativa y el fin que a través de ella se persigue, hacen que el procedimiento para el cobro sea sumamente abreviado e implique la injerencia en el patrimonio del deudor para materializar con el producto de la venta de sus bienes el pago de la deuda.

Analizada así la naturaleza del procedimiento ejecutivo, resulta coincidente y aplicable a este estudio, la concepción del maestro Couture, cuando señala que la ejecución coactiva, constituye una jurisdicción especial fundamentada en el principio de la "vía coactiva" pues: «Los procedimientos particulares de la ejecución, en su conjunto, se hallan encaminados más hacia el obrar que hacia el decidir. El derecho entra aquí en contacto con la vida, de tal manera que su reflejo exterior se percibe mediante las transformaciones de las cosas; si la sentencia condena a demoler un muro, se demuele (...); si condena a pagar una suma de dinero y ésta no existe en el patrimonio del deudor, se embargan y venden otros bienes para entregar su precio al acreedor. Hasta este momento, el proceso se había desarrollado como una disputa verbal, simple lucha de palabras; a partir de este instante cesan las palabras y comienzan los hechos».<sup>13</sup>

En síntesis, en nuestro sistema Administrativo, el procedimiento coactivo, es el medio que utilizan el Estado, los Organismos

---

13. COUTURE, Eduardo J. «Fundamentos del derecho procesal civil», Pág. 442, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997.

Seccionales o cualquier otro ente público que goce la facultad coactiva, para la recaudación de todo tipo de obligaciones, que por cualquier concepto, mantengan los ciudadanos y no han sido cubiertas a tiempo y lo hacen a través de los funcionarios competentes, mediante un procedimiento especial que, como hemos dicho, se sustenta en el carácter ineludible de las obligaciones de los particulares frente a los órganos del sector público, de cuyo cumplimiento depende la dotación de los recursos que financian la administración y las actividades del servicio a la comunidad.

Los créditos que se refieran a otras obligaciones que no estén vinculadas a las actividades tributarias, se someten a las disposiciones contenidas en el Código de Procedimiento Civil;<sup>14</sup> en tanto que, para el recaudo de obligaciones Tributarias, en el capítulo del «PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN» del Código Tributario. En ambos casos el proceso tiene un carácter netamente administrativo, que lo desarrolla el funcionario ejecutor, iniciándolo con una providencia o auto de intimación al pago, bajo amenaza de promover medidas de expropiación del patrimonio, en un monto que cubra la obligación existente, intereses y recargos. Es un procedimiento sumarisimo, que posibilita la pronta y efectiva recaudación, sin que para ello sea necesario la intervención del sistema judicial, cuya presencia será requerida única y exclusivamente en los casos que se presenten cuestiones de resolución previa, atinentes a los derechos de los coactivados o de terceros: apelaciones, excepciones y tercerías, en las circunstancias que estos recursos procedan conforme a las leyes.

#### RELACIONES Y DIFERENCIAS ENTRE EL PROCESO DE EJECUCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA Y EL DE OTRAS OBLIGACIONES PUBLICAS NO TRIBUTARIAS

El ordenamiento jurídico Ecuatoriano, establece el régimen de apremio o coactiva, como una facultad de determinadas administraciones del sector público, para dirigirse en contra del patrimonio de los

14. Sección 31 del Código de Procedimiento Civil, artículos 993 a 1030.

administrados, es un régimen de Excepción, pues su ejercicio corresponde únicamente a los entes expresamente determinados en la Ley, tales como el Banco Central del Ecuador, el Banco Nacional de Fomento, El Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, la Agencia de Garantía de Depósitos, Los Organismos Seccionales, Municipios y Consejos Provinciales y las Administraciones Tributarias, como se ha dicho, para asegurar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por la Administración pública.

Es importante señalar que, antes de la vigencia del Código Tributario la ejecución coactiva estaba regulada por el Código de Procedimiento Civil, cuerpo normativo que no establece restricción ni diferencia, respecto a la naturaleza de las obligaciones sometidas a dicha jurisdicción. Así, se colige de su texto, cuando al referirse al fin la jurisdicción coactiva dice: **«Tiene por objeto hacer efectivo el pago de lo que, por cualquier concepto, se deba al estado y a las demás instituciones del Sector Público, que por Ley tienen esta jurisdicción»**<sup>15</sup> De ello se desprende que, el fundamento procesal de esta Institución, se encuentra en la existencia de obligaciones adeudadas por los administrados, por cualquier concepto al ente público, sin que quepa distinción alguna sobre su origen, naturaleza, fundamento o contenido, incluyendo obviamente a las obligaciones tributarias. Desde el año de 1975, el proceso de ejecución tributaria, tiene caracteres propios que se aparta de la ejecución administrativa concebida tradicionalmente en la legislación Procesal Civil y Comercial.

La generalidad del concepto de ejecución coactiva y la vigencia de dos cuerpos normativos que regulan un régimen procesal, basado en idéntico propósito, ha originado una serie de conflictos y dudas y con ello la aplicación en la práctica de procedimientos divergentes que han ocasionado perjuicios a la administración, que vienen dados particularmente, por la aplicación casi predominante entre los funcionarios con competencia para ejercer jurisdicción coactiva, particularmente en los entes seccionales, de las normas del Código de

---

15. Artículo 993 Código de Procedimiento Civil.

Procedimiento Civil, para exigir coactivamente el pago de obligaciones Tributarias, o a la inversa, sustentándose en las normas del Código Tributario, para hacer efectivas obligaciones de otra naturaleza, como títulos por obras publicas, instalaciones sanitarias, multas, etc., por lo que se hace necesario dejar muy en claro la diferencia, respecto a los casos en los que se debe aplicar cada uno de los procedimientos anotados, con las siguientes puntualizaciones:

El Código de Procedimientos Civil, ante la ausencia de cuerpos normativos que regulan materias específicas, abarcó desde sus orígenes un conjunto de disposiciones positivas que no solo regulan la acción y competencia de los órganos jurisdiccionales para garantizar los derechos de los particulares, sino además, como en el caso que nos ocupa, la actividad de la administración pública, con el objeto de permitir a esta cumplir sus fines y objetivos, y en particular el relacionado con la recaudación oportuna de los obligaciones adeudadas por los administrados.

Con la expedición del Código Fiscal el 23 de Junio de 1963, y más tarde con la vigencia del Código Tributario, en diciembre de 1975, se regulan en un campo específico las relaciones jurídicas provenientes de los tributos y se establece la supremacía de las leyes Tributarias sobre toda otra norma de leyes generales o especiales.

De ello se deduce que, en todo lo concerniente al **régimen Tributario** debe encausarse al expreso mandato de la ley de la materia, esto es a las normas del Código Tributario, caso contrario los actos administrativos que se hubieren cumplido con prescindencia de ellas, no tendrá validez ni eficacia.

La acción coactiva, se ejercerá por parte de la administración seccional, conforme a las **reglas del Código de Procedimiento Civil**, cuando se trate de **recaudar créditos no tributarios**; Y, sobre la base de las disposiciones del **Código Tributario** cuando las obligaciones son de **naturaleza Tributaria**.

El sometimiento a los regímenes establecidos, por parte de quienes tienen en sus manos la actividad recaudadora, posibilitará la legitimidad de sus actos ejecutados en ejercicio de la potestad coactiva y la garantía del derecho al debido proceso respecto a los administrados.

### 7.1. Fundamentos de la acción coactiva tributaria

Hemos dicho, que antecedente de la obligación de pago se encuentra en la existencia de una prestación no cumplida dentro de los plazos estipulados sea en la norma legal o en el acuerdo surgido de la voluntad de las partes.

En el ámbito Tributario, al verificarse el hecho generador previsto en la ley, se configura el tributo y da lugar al nacimiento de la prestación pecuniaria por parte del contribuyente al sujeto activo o ente acreedor. El establecimiento del monto de la obligación, puede provenir de dos fuentes: la primera vinculada con la actividad del propio contribuyente y la segunda por la intervención directa de la administración a través de órganos creados para el efecto, quienes pueden determinar la cuantía en forma directa, mediante la revisión o verificación de las liquidaciones efectuadas por los contribuyentes; o por la elaboración de listados o catastros. Una vez que la carga impositiva se encuentre liquida, debe materializarse en los denominados «Títulos de Crédito» u «ordenes de Cobro», emitidos por la autoridad del órgano del que emanó el acto determinativo.<sup>16</sup> Instrumentos de crédito con los que se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago, plazo dentro del cual podrá presentar un reclamo con observaciones respecto del título o del derecho para su emisión. La presentación del reclamo, suspende la iniciación de la coactiva; caso contrario, luego de realizada la notificación y vencido el plazo señalado para impugnarlos o solicitar facilidades para el pago, se dicta el auto de pago, mediante el cual se conmina al deudor a cumplir con la prestación dentro de tres días o en su defecto a señalar bienes suficientes para el embargo.

16. Artículos 152 y 158 del Código Tributario.

De lo anotado se colige que los Títulos, pueden provenir de los actos señalados, pero también de resoluciones administrativas que absuelven reclamos o impugnaciones de los contribuyentes y de Sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal. El título, determina no solo la exigibilidad del crédito establecido, sino también el poder de recaudarlo coactivamente. De allí que nuestra legislación, limita el ejercicio de la potestad coactiva que se encuentra fundamentada... **en título de crédito emitido legalmente.** Tienen esa categoría, los siguientes Instrumentos públicos de naturaleza tributaria:

Las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas de la obligación tributaria, siempre que la ley no exija la emisión del Título de crédito.

Las ordenes de cobro que se emitan, en base de catastros, registros, declaraciones de los contribuyentes, o avisos de funcionarios públicos autorizados para el efecto.

Los títulos emitidos como resultados de actos o Resoluciones emanados de la Administración, que se encuentren firmes o ejecutoriados.

Los que se emiten en cumplimiento de Sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.

Los que correspondan a multas y otras sanciones económicas de carácter tributario. En este caso los Títulos se emitirán cuando ellas se encuentren ejecutoriadas.

El derecho a la defensa de las personas, impide que la administración pueda emitir títulos, mientras se hallaren pendientes de resolución, un reclamo o recurso administrativo o judicial.

La doctrina, al cuestionar la validez del procedimiento administrativo, cuestiona también el relacionado con la coactiva, considerando que, el estado no puede tener privilegio frente a los particulares, pues el cumplimiento de toda obligación, sea esta de origen convencional o legal, debe perseguirse ante la autoridad judicial, que representa la

garantía insustituible de independencia, caso contrario se vulnera el principio de defensa, dejándose al arbitrio, a veces autoritario, de quien siendo acreedor se torna en juez y parte. Este cuestionamiento no tiene asidero legal, pues conforme el sistema normativo tributario, no se trata, con la acción coactiva, de iniciar una discusión formal sobre los derechos de los contribuyentes, ni sobre el establecimiento de obligación alguna; Si no exclusivamente, para hacer efectivo un crédito se encuentra firme, líquido y determinado. Con la consideración adicional que los recursos a recaudarse por este sistema, corresponden a derechos del Estado que pretenden ser evadidos por la renuencia natural de los deudores a reconocer créditos cuando no provienen de actos contractuales y voluntarios, recursos que además, por estar destinados a una finalidad social, gozan de privilegio, razones por las que la ley a previsto, para hacer efectiva su recaudación un proceso, fácil, rápido y efectivo, el que no siempre será factible en la esfera judicial, por los incidentes que pueden generar el contribuyente.

### FUNCIONARIOS COMPETENTES

Hemos definido a la competencia como la atribución que confiere la ley a un órgano determinado para conocer, tramitar y resolver un asunto. En este caso, deben entenderse como la facultad preferente de la Administración, que le permite a través del funcionario recaudador hacer efectiva la prestación adeudada.

Conforme a la distinción analizada en el acápite anterior, las obligaciones que no provienen de la relación tributaria, serán recaudadas vía apremio por los funcionarios recaudadores del Estado y los de las instituciones del sector público que por mandato de norma expresa tienen esa jurisdicción y en el caso de las obligaciones tributarias por «los respectivos funcionarios recaudadores de las Administraciones Tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil»<sup>17</sup>. En ambos casos, la competencia

17. Artículo 994 del Código de Procedimiento Civil. Art. 159. Código Tributario.

asignada a cada uno de los funcionarios determina el procedimiento específico y general, que este debe seguir de manera que el proceso que ellos apliquen en cada caso, para la recaudación coactiva, será el que establezca la diferencia entre títulos tributario y títulos no tributarios.

Son funcionario recaudadores los siguientes: En la Administración central quienes hayan sido designados para el efecto por las máximas autoridades del Servicio de Rentas Internas y la Corporación Aduanera Ecuatoriana; en la Administración seccional: Los tesoreros denominados como «funcionario pagador y recaudador»,<sup>18</sup> en las Leyes de Régimen Municipal y Provincial. Su ámbito de acción se extiende a toda clase de obligaciones entre las que se incluyen las Tributarias. Los demás entes públicos que gozan de la potestad coactiva, tendrán como funcionario ejecutores aquellos designados por la Ley respectiva o en su defecto por la Máxima Autoridad.

Por agilidad y eficiencia de la recaudación, las propias administraciones, sin necesidad de recurrir a un orden especial, están facultadas para subrogar la competencia cuando se produzca falta o impedimento del funcionario recaudador, asumiéndola quien le siga en jerarquía dentro de la respectiva oficina. Las máximas Autoridades, pueden también otorgar facultades a funcionarios y/o Abogados para que, actuando como recaudadores, ejerzan la acción coactiva. Esta competencia delegada generalmente es temporal y pretende en un período y dentro de una jurisdicción determinada, aliviar el trabajo y gestión en las oficinas de tesorería, que por la diversidad de actividades y tramites que desarrollan, han dejado acumular títulos de crédito o mantienen un sin número de procesos pendientes de resolución, que a la postre podrían ocasionar la pérdida de recursos a las entidades por la extinción de las obligaciones debido a la prescripción de los títulos.

Subrogación y Delegación de competencias constituyen entonces, avances legislativos tendientes a facilitar, simplificar y ordenar la

18. Ley de Régimen Municipal artículo 466 y Ley de Régimen Provincial Art.48.

recaudación que ha constituido, tradicionalmente uno de los elementos más conflictivos de la administración pública en todos sus ámbitos.<sup>19</sup>

## 7.2. Requerimiento de pago y embargo

El procedimiento de ejecución coactiva se inicia con el mandamiento de pago que libra el ejecutor, luego de que haya vencido el plazo de ocho días, contados a partir de la fecha en la que se le notificó con el Título de Crédito. Tal mandamiento, concreta de manera definitiva la pretensión recaudadora de la administración, en un documento que contiene la providencia o AUTO DE PAGO, de singular efectividad, pues conmina al deudor, su garante o ambos, para que paguen la suma adeudada o dimitan bienes, dentro de los tres días posteriores a la fecha en la que se les notifica, apercibiéndoles que de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes a la deuda, intereses multas y costas procesales. El auto en mención contendrá los siguientes elementos:

1. Identificación de quien lo emite y las funciones que cumple en la Institución
2. Identificación del sujeto pasivo de la obligación, sea éste persona natural o jurídica o tercero que por disposición legal, o en virtud de un convenio ha contraído la obligación, individual o solidariamente.
3. La relación del título u orden de pago y la cuantía de lo adeudado.
4. El mandato de pagar o dimitir bienes dentro de tres días, bajo amenaza de embargo.
5. La declaratoria respecto a que se adjunta al proceso el título correspondiente.

---

19. Código Tributario Art. 159 y 160. Código Civil Art. 995.

En lo que respecta al señalamiento de la cuantía, no es necesario establecer liquidación previa sobre recargos e intereses, basta que se indique en el documento a citarse el valor determinado en el título, pues es obvio que la liquidación definitiva se realizará al momento del pago de las obligaciones reclamadas, dado que los intereses continúan devengándose hasta agotar el procedimiento de ejecución.

Si el ejecutor tributario tuviere conocimiento por cualquier medio, que el deudor pueda ausentarse o que pretenda enajenar u ocultar sus bienes, con el ánimo de evadir la obligación y por ende, causar con su conducta perjuicio a la administración, sin más trámite, sea en el mismo auto de pago o en providencia posterior, dictará las medidas precautelatorias que juzgue convenientes: ya de orden personal, como el arraigo, o la prohibición de ausentarse, o de orden material como el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. En este sentido podrá decretar embargos de cuentas bancarias, fondos y valores depositados en entidades financieras o de bienes de cualquier tipo o naturaleza, adoptar otras medidas tendientes a garantizar el crédito fiscal. Podrá también disponer el embargo general de los fondos y valores de cualquier naturaleza que el deudor tenga depositados en las entidades financieras. La procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas es de responsabilidad exclusiva del funcionario

La citación al respectivo deudor o a su representante se cumplirá entregándole copia del auto, sea personalmente o mediante tres boletas dejadas en tres días distintos en su domicilio, por el Secretario de la oficina o quien fuera designado para el efecto por el ejecutor. Cuando deba citarse a herederos o se trate de personas cuya residencia no sea posible establecer, la citación se la efectuará por la prensa, durante tres días diferentes, se presume cumplida esta diligencia para los efectos legales, diez días después de la última publicación.

El procedimiento coactivo, al constituir una excepción a las formas comunes de ejecución, otorga a las autoridades administrativas facultades para que realicen, por iniciativa propia, actos que afecten y limiten el patrimonio de las personas, debe por ello, como en nin-

gún otro proceso, garantizar el derecho de los contribuyentes, fijando el orden y la formalidad en su cumplimiento de manera que elimine el abuso o la retaliación a la que es proclive, en muchos casos, el ejercicio de la autoridad. Esa garantía se materializa en una doble condición legal que determina la validez del procedimiento: La primera, que posibilite al deudor el derecho a su defensa, a través de la citación con el auto de pago, medio procesal que hace posible el conocimiento de la acción deducida en su contra; y, la segunda: la exigencia de que el ejercicio de la potestad del ejecutor, se desarrolle dentro de los límites señalados en la norma, que se refieren a la competencia y al cumplimiento de los principios del debido proceso, y como condición esencial, el aparejamiento a la coactiva del título que acredite que la obligación es válida, líquida y de plazo vencido.

Esta tutela jurídica se materializa en el artículo 166 del Código Tributario, bajo la denominación de solemnidades sustanciales, cuyo incumplimiento acarrea la nulidad del procedimiento y constituyen, como analizaremos posteriormente, base de la defensa permitida al coactivado, a través de las llamadas excepciones.

## EL EMBARGO

Constituye el presupuesto sobre el que se sustenta la actividad ejecutiva, si la prestación establecida mediante el requerimiento de pago, no se cumple dentro del término señalado, se decreta el embargo, básicamente es una orden del ejecutor a través de la cual se localiza y selecciona los bienes del deudor, que serán aprehendidos, para asegurar de antemano el resultado de la ejecución. Para ello el ejecutor procurará establecer un orden de preferencia relativo a la calidad y a la facilidad que estos presenten para su enajenación, de allí que en todos aquellos casos que no es posible obtener en dinero, se preferirá joyas y metales preciosos, títulos valores, que pueden ser redimidos con relativa facilidad en el mercado bursátil, los bienes dados en hipoteca, prenda, o los que fueren materia del secuestro, retención o prohibición de enajenar, los bienes muebles e inmuebles en general; empero para decretar el embargo de bienes raíces, el ejecutor contará con la información directa de las oficinas de avalúos y

catástrofes o de la Registraduría de la Propiedad. En todos los casos la facultad para decretar el embargo es preferente sobre otros créditos y tiene prelación frente a diligencias similares dictadas por jueces ordinarios o extraordinarios, ninguna medida posterior dictada por autoridad alguna podrá cancelar o limitarlo, en razón de ello, el ejecutor está obligado a defender los intereses de la administración, tomando las providencias siguientes:

1. Si conoce la existencia de créditos en favor del coactivado, ordenará al deudor se abstenga de pagar al ejecutado, conminándole, bajo responsabilidad solidaria, a que deposite el valor de la obligación en su despacho.
2. Si el deudor tuviere bienes sobre los cuales pesan medidas precautelatorias como secuestro, retención, prohibición de enajenar, oficiará al Juez que las dictó comunicándole que ha procedido al embargo de esos bienes, con el objeto que notifique a los que las promovieron por sus derechos, para que de creerlo pertinente intervengan como terceristas en el procedimiento administrativo.
3. En los juicios civiles en contra del deudor, en los que se hubieren decretado por parte del Juez de la causa embargos, intervendrá como tercerista preferente e impulsará el juicio hasta el remate de los bienes. El Juez correspondiente, con el producto de la venta forzosa, cubrirá primero el interés del tercerista preferente, y el remanente distribuirá entre los demás acreedores.

Al constituir el embargo el presupuesto esencial de la ejecución, por principio todo patrimonio que pertenezca al deudor es embargable, con la excepción única de aquellos que por consideraciones humanas de supervivencia, relativas a la alimentación, ejercicio de la profesión o trabajo, que están consagrados en el artículo 1.610 del Código Civil, en una enumeración de doce clases de bienes que no pueden ser incluidos dentro del patrimonio embargable y que constituyen garantía común para todos los acreedores. El Código Tributario se refiere expresamente a ese listado, con tres modificaciones, que no alteran el contenido social de la prohibición.

Decretada por el ejecutor la medida precautelar, esta se cumple con la asistencia del Alguacil, el Depositario Judicial y de ser necesario, con el auxilio de la fuerza pública. En casos específicos incluso se puede dictar orden de allanamiento y la ruptura de seguridades para la apertura de las puertas de los inmuebles donde se presume se encuentren los bienes a embargarse. Los bienes así aprehendidos deberán ser tasados, con la presencia del depositario y un perito o peritos, requisito previo al decreto de remate, que no es más que la venta de los bienes para cuya procedencia y validez debe cumplir con las siguientes diligencias procesales:

1. Orden de avalúo y nombramiento de perito o peritos
2. Posición de los peritos y recepción de informes
3. Señalamiento de día y hora para el remate, mediante publicación en la prensa en tres días distintos, en la que constará la descripción de los bienes, su avalúo, la determinación de las bases para las ofertas que no pueden ser inferiores a las  $2/3$  partes del avalúo para el primer señalamiento y del 50%, para el segundo.

### 7.3. El remate

Es el proceso mediante el cual, se convierte en dinero, los bienes embargados, consiste en la venta pública cuyo precio se fija mediante la puja de quienes concurren al acto, es por lo tanto la culminación de la ejecución forzada para imputar de los pagos a la obligación. Genéricamente se denomina remate, término que hace relación al conjunto de actuaciones anteriores y necesarias para su ejecución, tales como el llamamiento público, realizado a través de los medios de comunicación escritos, para que los interesados en adquirir los bienes materia de la venta, comparezcan y/o presenten sus ofertas el día y hora señalados.

**La Subasta Pública**, es un mecanismo de adjudicación al mejor oferente, procedimiento que varía si se trata de bienes muebles o inmuebles; en el primer caso, los oferentes calificados comparecerán

al despacho del ejecutor, el día y hora señalados, para presentar sus ofertas consignando previamente el 20% del valor ofrecido y en el mismo acto, luego de pregonados por el secretario, las propuestas, se adjudicará al mejor postor; en tanto que para el caso de bienes inmuebles, la postura se presentará por escrito, en el día señalado en la convocatoria, acompañando el 10% de los valores ofrecidos. Las propuestas serán calificadas por el ejecutor dentro de los tres días posteriores, y mediante providencia comunicará a los participantes el orden de preferencia, el que se considerará particularmente, la cuantía y el plazo de pago. Si los postores son dos o más, en la misma providencia señalará día y hora para la subasta, en la cual se tratará de que mejoren sus ofertas, Luego de tres días adjudicará al mejor postor o en su defecto a la propuesta única.

**La venta directa:** procede en todos aquellos casos en los que por la naturaleza de los bienes, su mantenimiento resulte oneroso o de riesgo para los intereses de la administración, tal el caso de los semovientes, bienes fungibles o de fácil descomposición o con fecha de expiración. Se incluyen también en este proceso aquellos que no han sido objeto de ofertas luego de los dos señalamientos para el remate, sin que se hayan presentado posturas admisibles.

La venta se efectuará por la base del remate, a favor de almacenes de instituciones o Empresas nacionales o municipales; servicios sociales o comisariatos de las instituciones ejecutantes; asociaciones o cooperativas de empleados o de trabajadores; instituciones de derecho público o de derecho privado, con finalidad social o pública, en su orden. Para el efecto, el ejecutor comunicará a dichas instituciones los embargos que efectúe de estos bienes y sus avalúos a fin de que, dentro de cinco días, manifiesten si les interesa o no la compra, y en tal caso, se efectúe la venta de contado. Si no hubiere interesados entre las Instituciones, procede la venta a particulares mediante anuncios por la prensa, con indicación de la fecha de recepción de las ofertas, garantía de seriedad, entre otras informaciones que considere adecuadas. Aceptada la oferta procederá a la entrega inmediata de bienes.

En el supuesto que los medios indicados no hayan posibilitado la venta, los acreedores procederán a imputar a la obligación, como pago el valor de la última base del remate y podrán transferir gratuitamente los bienes embargados a Instituciones de asistencia social, educación, o beneficencia.

#### **7.4. Acciones y recursos en el procedimiento de ejecución**

La facultad otorgada por la ley a los funcionarios de la administración para embargar bienes de los deudores, no es absoluta, ni tiende a realizarse irremediamente en todos los casos en los que exista un título de crédito, es de entenderse mas bien, como un medio del que dispone la Administración Tributaria, para lograr el objetivo de la recaudación, aplicable en aquellos casos en que los deudores omiten el cumplimiento de sus obligaciones. Para que el medio resulte efectivo deberá proceder de acciones lícitas que aseguren la prestación omitida, luego de un adecuado proceso que garantice el derecho a la defensa del afectado por la incautación de los bienes.

La idoneidad de los medios procesales supone también la de quienes desempeñan las funciones públicas, que se manifiesta en la exigencia de imparcialidad, independencia y responsabilidad, estos supuestos, obligan a que el ejecutor deba atender mediante su propio pronunciamiento, en los casos que les está permitido o remitiendo al juez competente, las acciones o recursos que en esta materia deduzcan quienes sientan que han sufrido agravio con el embargo y pretendan a través de ellos, obtener reparación mediante la revocatoria o suspensión del proceso incoado, pues por principio, como hemos señalado, las cuestiones litigiosas, en materia de ejecución coactiva no son decididas por el ejecutor, sino por la función judicial.

El derecho de impugnación, sin embargo, no es ilimitado, sino que se reduce a tres ámbitos específicos, para evitar que se desnaturalice un procedimiento que tiende a la rápida y efectiva percepción de lo

adeudado: Estos ámbitos se refieren a: Excepciones, Impugnaciones por apelación y nulidad y Tercerías.

## EXCEPCIONES AL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN

En el sentido más amplio se conoce como excepción todo medio de defensa que una persona puede esgrimir frente a una pretensión o acción de otra, es por tanto el mecanismo de para oponerse con argumentos o pruebas, a los hechos constitutivos de la acción que los ponen en duda y evitan que produzcan los efectos queridos por el accionante. "En su más amplio sentido, la excepción es el poder jurídico de que se halla investido el demandado, que le habilita para oponerse a la acción promovida contra él",<sup>20</sup> Señala Couture advirtiendo que la excepción es "una verdadera "necessitas defensionis."

Bajo este concepto, en el ámbito tributario, las excepciones aluden a las pretensiones del ejecutado, mediante las cuales procura que el ejecutor libere sus bienes o defienda la inalterabilidad de su patrimonio. Los supuestos de derecho para su procedencia se refieren más bien, a cuestiones de formalidad o de procedimiento que a la discusión de la obligación en si misma, pues esos aspectos, debieron ser materia de reclamos o recursos, en las etapas anteriores a la existencia de los actos o resoluciones emitidas por las autoridades administrativas. De allí que las únicas excepciones admisibles en el proceso de ejecución coactiva se refieren a:

1. La falta de competencia del ejecutor y a la falta de personería del Coactivado.
2. La ineficacia del Título, consecuentemente la inexistencia de la obligación. Este supuesto legal se sustenta en el principio de legalidad, pues si no existe norma que establezca el tributo, no existe obligación alguna. Igual efecto produce en los casos en los que la dispensa o exención establecida en la ley alcanza al coactivado, y en

20. Couture Eduardo J. Obra citada, Pág. 89.

el caso de inexistencia del vínculo jurídico entre la obligación y el sujeto pasivo, es decir, la ausencia de legitimación pasiva, relacionada con hecho de que, quien aparece como titular del crédito no es el deudor directo ni responsable.

3. La extinción de la obligación: Opera esta excepción cuando la obligación que se pretende ejecutar, se ha extinguido por uno de los modos señalados en el artículo 36 del Código Tributario esto es la Solución o pago; la Compensación; la Confusión; la Remisión; y la Prescripción. En todos los casos deberá justificarse los hechos con el instrumento que acredite debidamente la extinción alegada, respecto al pago el excepcionante demostrará el cumplimiento de la prestación, sea total o parcialmente, pues si el sujeto cumplió con una parte, no puede exigírselo, sin faltar a la equidad, el monto global de lo adeudado.

4. Trámite pendiente.- Por principio, mientras se halle en proceso de resolución un reclamo, recurso administrativo, o acción que se deduzca respecto al derecho para la emisión de Títulos de crédito o a los antecedentes de la obligación, se suspende la ejecutividad, igual efecto produce la presentación de una demanda contenciosa, por lo que no es procedente iniciar acción coactiva para el cobro de obligaciones que se encuentran en etapa de discusión. Esto constituye el fundamento de la excepción y su aceptación conduce necesariamente a declarar la nulidad del procedimiento incoado.

El trámite respecto a la acción de excepciones en el procedimiento administrativo de ejecución, difiere si se trata de ejecución de créditos no tributarios, respecto al establecido en el Código Tributario, para las obligaciones que tengan éste carácter.

En el primer caso, el Código de Procedimiento Civil, ordena que el ejecutado comparezca con su escrito de excepciones ante el Juez Civil, hasta antes del remate, previa consignación en el Banco Nacional de Fomento, a órdenes del ejecutor, del valor que corresponda al monto de la deuda intereses y costas. Consignación que no será exi-

gible cuando las excepciones versen sobre falsificación de documentos o prescripción de la acción.

En segundo caso, conforme a la norma tributaria, la acción se deduce ante el propio ejecutor dentro de los veinte días posteriores a la notificación con el auto de pago, si la autoridad se negara a recibir, podrá ser presentado a esta por intermedio de cualquier autoridad administrativa o judicial. El ejecutor, dentro de cinco días elevará, mediante providencia, el expediente con la copia del escrito de excepciones y del procedimiento incoado al Tribunal Fiscal.<sup>21</sup> En este supuesto las medidas precautelatorias se ordenan por excepción.

Por la importancia que reviste para los intereses fiscales la coactiva, si las excepciones no proceden y se demuestra que con ellas se ha pretendido dilatorias para retrasar la ejecución, el Juez Civil o el Tribunal Fiscal, en su caso, condenarán al excepcionante al pago de costas y impondrán multa al recurrente, según la cuantía de la acción.

### LOS RECURSOS DE APELACIÓN Y NULIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN

Como todo recurso procesal, la apelación y la nulidad hacen posible la revisión, por parte del Tribunal Fiscal, de determinadas providencias dictadas dentro del procedimiento de ejecución, que pueden suscitar controversias o causar, a criterio del deudor o terceros interesados en la compra de los bienes, perjuicios, por el apartamiento, intencional o no, del funcionario recaudador de las normas que regulan el procedimiento que él lo dirige, ocasionado con su actuación, lesión a los derechos de las personas que en esas calidades, intervienen en el proceso. Si tales providencias adolecen de errores que compromete su validez, deben ser enmendadas mediante la acción de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, órgano de administración de justicia que tiene competencia para corregir-

21. Art. 1020 Código de Procedimiento Civil y 295, 296, 297 y 298 del Código Tributario.

las, rectificarlas o ratificarlas. Estos recursos se presentarán, ante el ejecutor dentro de los tres días de notificada la providencia en cuestión, quien sin más trámite los remitirá al Tribunal Distrital de su jurisdicción.

Son apelables las Providencias sobre la calificación definitiva o preferencia de las ofertas, las divergencias que surgieren sobre la adjudicación de los bienes; las decisiones del ejecutor que resuelvan cuestiones relativas al derecho preferente entre acreedores tributarios.<sup>22</sup> Este recurso es exclusivo del ámbito tributario, puesto que de acuerdo a las normas del Procedimiento Civil, las providencias dictadas por el ejecutor por créditos no tributarios, no son apelables.

En cambio las omisiones en el cumplimiento de las formalidades procesales específicas establecidas en la ley o de aquellas solemnidades sustanciales analizadas, determinan la invalidez e ineficacia de la decisión administrativa, de lo que se desprende la necesidad de que la invalidez sea declarada por el Órgano competente, en este caso, el Tribunal Fiscal, mediante recursos que puede interponer el ejecutado, el oferente o el tercerista, conjuntamente con el de apelación.

Las nulidades se producen, ente otras causas, por falta de publicación de los avisos para el remate, o venta directa; por haberse verificado la subasta, en día y hora distintos al señalado en la convocatoria; por la intervención en el remate de empleados o funcionarios de la administración o sus cónyuges y parientes, como postores, siempre que no hubiere otro postor admitido. Declarada la nulidad, el ejecutor responderá por daños y perjuicios.

En la ejecución no tributaria las nulidades, solo pueden proponerse como excepción ante el Juez de lo Civil, no hay norma expresa sobre la posibilidad de una acción directa de nulidad; sin embargo a criterio personal, ante la ausencia de norma expresa, al ser la omisión de carácter administrativo, creemos, que al tenor de lo dispuesto en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo y la Ley de la Juris-

22. Artículo 192 Código Tributario.

dicción Contencioso Administrativo, es el Tribunal Distrital de lo Contencioso el competente para conocer y resolver estos recursos.

### LAS TERCERÍAS

Siendo el patrimonio del deudor el presupuesto elemental de un procedimiento coactivo, el ejecutor está en la obligación de cerciorarse, por todos los medios disponibles, sobre el origen, procedencia y propiedad de los bienes, antes de dictar la medida de aprehensión, bajo este supuesto, es de presumir que la relación procesal se produce únicamente entre ejecutor y ejecutado, sin embargo, pese a las providencias tomadas, la decisión del ejecutor puede afectar a derechos de terceros que no tienen vinculación alguna con la obligación; lo que le faculta a este, para constituirse en parte del procedimiento a condición de tener interés legítimo en él.

La intervención de terceros puede ser de dos clases: coadyuvante y excluyente y se produce, luego de decretado el embargo, hasta antes del remate:

**Tercería Coadyuvante:** o de crédito, se funda en la existencia de obligaciones del ejecutado con terceros, quienes como acreedores persiguen con su intervención que se llegue al remate de los bienes embargados, y de su producto si hubiere remanente, hacer efectivo el pago. Debe proponerse presentando el título que justifica su calidad. El ejecutor podrá atender el requerimiento del tercerista siempre y cuando medie autorización escrita del ejecutado, caso contrario, luego de cobrarse el crédito, remitirá al juez de lo civil el proceso sobre la tercería planteada para que resuelva lo pertinente y el remanente lo depositará en el Banco Nacional de Fomento a la orden del juez remitido.

**Tercería excluyente o de dominio:** Esta acción se orienta a preservar el uso y dominio de las cosas de quienes aparecen como sus titulares y evita en éste caso, que por error o desconocimiento se proceda al remate de bienes de los que no es propietario el deudor, para que ella proceda, el tercerista debe probar a cabalidad que es el verdade-

ro dueño de los bienes embargados y que como tal, nada tiene que responder directa o indirectamente, por las obligaciones del ejecutado.

La tercería se propondrá, adjuntando el título de dominio, o protestando, bajo juramento, hacerlo en un plazo que en ningún caso excederá de treinta días, que serán concedidos por el ejecutor.

**Efectos:** si se presenta acompañada del título suspende el procedimiento hasta que el Tribunal Fiscal, en el caso de créditos tributarios, o el Juez Civil, en los demás créditos, en sentencia resuelva lo pertinente. Si la sentencia considera procedente el título ordenará la cancelación del embargo y la restitución del bien o bienes aprehendidos a su dueño, caso contrario, al rechazar la acción se condenará al proponente al pago de costas y a los intereses calculados al máximo legal sobre el valor consignado como oferta por el postor preferente.

**Liquidación del crédito y Título de propiedad:** realizada la venta de los bienes embargados quedan dos aspectos que debe dilucidar el ejecutor: la imputación del pago a la obligación y la entrega del título de propiedad al comprador.

En el primer aspecto los valores recaudados deben imputarse al crédito en un orden que cubra los intereses devengados, el valor del tributo y por último las multas; de existir remanente, devolverá al ejecutado o remitirá al Juez Civil, en el caso de existir tercerista coadyuvante

Los bienes rematados serán entregados al postor preferente libres de todo gravamen, con la copia del auto de adjudicación, que servirá de único título a inscribirse en los registros correspondientes.

## *Bibliografía*

- Alessi, Renato:** «Instituciones de derecho Administrativo». Ed. Bosch- Barcelona.
- Aristóteles.** Política. Libro I-I. Ed. Porrúa, Méjico. 1976.
- Benalcazar, René:** Análisis del Desarrollo Económico del Ecuador. ED. Banco Central del Ecuador. 1989.
- Bielza, Rafael,** Derecho Fiscal. ED. De Palma. Buenos Aires 1951.
- Constitución Política de la Republica del Ecuador.**
- Diccionario de la Real Academia Española.** Vigésima segunda edición. 2001. .
- Cabanellas, Guillermo** Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Ed. Heliasta. 21 edición.
- Cabanellas, Guillermo,** Repertorio Jurídico.
- Fernando Saínz de Bujanda:** “Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario”.
- Código Civil.** Corporación de Estudios y Publicaciones.1999.
- Código de Procedimiento Civil** Corporación de Estudios y Publicaciones.1999.
- Código Tributario.-** Ediciones Legales.
- Fonrouge, Giuliani:** “Derecho Financiero”. Ed. Depalma Argentina.
- Gianini A., Donato** El Concepto Fundamental del derecho Tributario. Instituciones de derecho Tributario. Ed. Milano.

**Grizioto, Benvenuto** "Principios de la Ciencias de las Finanzas" Buenos Aires.

**Hansel, Albert.** Derecho Tributario. Ed. Milano 1956.

**Jarach, Dino** "El Hecho Imponible" Ed. Abeledo Perrot. Buenos Aires 1996.- Curso superior de Derecho Tributario. Buenos Aires 1980.

**Martín, José María:** Derecho Tributario General. Buenos Aires 1986.

**Messner, Johannes.** Ética Social, Política y Económica. ED. Rialp. Madrid. 1967.

**Modelo de Código Tributario para América Latina.** Programa conjunto OEA-BID.1967.

**Ley de Maternidad Gratuita,** suplemento del Registro Oficial Nro. 523 de 9 de Noviembre de 1994, reformada por la Ley 129, Registro Oficial 381 de 10 de Agosto de 1998.

**Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.** Registro oficial 439 S. 12 de Mayo de 1994.

**Ley para la reforma de las Finanzas Públicas.** Reg. Of. 181 30 de Abril de 1999.

**Ley de Régimen Tributario Interno,** Ley 99-41 Registro Oficial Nro.321-S 18-09-99.

**Ley de promoción y Garantía de Inversiones.**

**Ley Orgánica de Aduanas,** Registro Oficial 359, 13/JUL/1998.

**Ley de Tránsito y Transporte Terrestre.**

**Ley de Régimen Municipal.**

**Ley de Régimen Provincial.**

**Martín, José María:** Derecho Tributario General. Buenos Aires 1986.

**Pérez Royo, Fernando.** Derecho Administrativo y Tributario.

Pío XI. Doctrina Pontificia. II. Documentos Políticos. Ed. BAC. Madrid. 1958.

**Pugliese, Mario:** Instituciones de derecho Financiero. México.

**Ramírez Cardona, Alejandro:** Derecho Tributario. Ed Temis. Bogota.

Reglamento de aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Reglamento de Aplicación para la suscripción de Convenios especiales con Instituciones Financieras** Decreto 3353. Registro oficial No.855 4 de Enero 1996.

Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Troya Jaramillo, José Vicente,** Derecho Internacional Tributario.- Los Tributos y sus Clases.

**Valdez Costa, Ramón** Curso de derecho Tributario Ed. Temis.1996  
Tributario. ED. Depalma B. Aires 1996.

**Sáinz de Bujanda, Fernando** "Análisis jurídico del hecho Imponible"  
ED. Garamond. S.C.A Buenos Aires 1968 Hacienda Pública,  
Derecho Financiero y Derecho Tributario.

**Valdez Costa, Ramón.** Curso de Derecho Tributario. ED. Depalma  
B. Aires 1996.

**Villegas, Héctor** Curso de Finanzas y Derecho tributario. ED. De  
Palma.



# Índice

|                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| INTRODUCCIÓN .....                                                                       | 15 |
| <b><u>CAPÍTULO PRIMERO</u></b>                                                           |    |
| EL SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO Y LA GARANTÍA<br>DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES |    |
| 1. ANTECEDENTES .....                                                                    | 21 |
| 2. PRINCIPIOS DE LA ACTIVIDAD TRIBUTARIA,                                                |    |
| 2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD .....                                                        | 24 |
| 2.2. PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD .....                                          | 26 |
| 2.3. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD<br>Y PROGRESIVIDAD .....                             | 28 |
| 2.4. PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN .....                                                  | 28 |
| 3. DERECHO FINANCIERO Y DERECHO TRIBUTARIO.<br>LA LEY TRIBUTARIA .....                   | 30 |
| 4. LA LEY TRIBUTARIA .....                                                               | 32 |
| 4.1. APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA .....                                               | 33 |
| 5. IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY .....                                                      | 40 |
| 5.1. TEORÍAS SOBRE LA RETROACTIVIDAD LEGAL .....                                         | 40 |

|      |                                                     |    |
|------|-----------------------------------------------------|----|
| 6.   | INTERPRETACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA .....           | 43 |
| 6.1. | LOS MÉTODOS ADMITIDOS EN DERECHO .....              | 45 |
| 6.2. | LA VOLUNTAD DEL LEGISLADOR .....                    | 47 |
| 6.3. | LOS FINES DE LA LEY .....                           | 47 |
| 6.4. | INTERPRETACIÓN ECONÓMICA .....                      | 48 |
| 6.5. | LIBRE INTERPRETACIÓN .....                          | 48 |
| 6.6. | LOS MÉTODOS SEÑALADOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ..... | 50 |

|    |                                         |    |
|----|-----------------------------------------|----|
| 7. | LA ANALOGÍA EN MATERIA TRIBUTARIA ..... | 51 |
|----|-----------------------------------------|----|

## CAPÍTULO SEGUNDO

### LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

|      |                                                |    |
|------|------------------------------------------------|----|
| 1.   | LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....                 | 55 |
| 2.   | NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....   | 58 |
| 3.   | EL HECHO GENERADOR .....                       | 59 |
| 3.1. | ELEMENTOS DEL HECHO GENERADOR .....            | 61 |
| 4.   | EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA .....    | 65 |
| 4.1. | EL PAGO .....                                  | 65 |
| 4.2. | COMPENSACIÓN .....                             | 73 |
| 4.3. | CONFUSIÓN .....                                | 77 |
| 4.4. | REMISIÓN .....                                 | 78 |
| 4.5. | PRESCRIPCIÓN .....                             | 80 |
| 5.   | LA CADUCIDAD .....                             | 83 |
| 6.   | LA EXCLUSIÓN Y LA EXONERACIÓN TRIBUTARIA ..... | 85 |

### **CAPÍTULO TERCERO**

#### **SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA**

|      |                                               |    |
|------|-----------------------------------------------|----|
| 1.   | SUJETOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA .....       | 89 |
| 1.1. | LOS SUJETOS ACTIVOS Y PASIVOS.....            | 89 |
| 1.2. | CLASES DE SUJETOS PASIVOS .....               | 91 |
| 2.   | SOLIDARIDAD DE LOS SUJETOS RESPONSABLES ..... | 95 |

### **CAPÍTULO CUARTO**

#### **LAS PRESTACIONES TRIBUTARIAS OBLIGATORIAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA**

|      |                                                                  |     |
|------|------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.   | NATURALEZA Y FINES DEL ESTADO.<br>LA TEORÍA DEL BIEN COMÚN ..... | 99  |
| 2.   | LOS TRIBUTOS .....                                               | 102 |
| 2.1. | IMPUESTOS .....                                                  | 103 |
| 2.2. | IMPUESTOS SECCIONALES .....                                      | 160 |
| 2.3. | EXENCIONES, EXONERACIONES Y DEDUCCIONES .....                    | 172 |
| 3.   | OTROS TRIBUTOS SECCIONALES .....                                 | 173 |
| 3.1. | IMPUESTOS A LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....                     | 173 |

### **CAPÍTULO QUINTO**

#### **EL RÉGIMEN ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

|      |                                                                                                |     |
|------|------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.   | LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.....                                                                 | 193 |
| 1.1. | CONDICIONES SUBJETIVAS .....                                                                   | 195 |
| 2.   | CONDICIONES RELATIVAS A LA FORMA<br>Y MODO DE PRODUCCIÓN DE LOS ACTOS<br>ADMINISTRATIVOS ..... | 199 |

|      |                                                                                 |     |
|------|---------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.   | CLASIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS .....                                | 200 |
| 3.1. | LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS SEGÚN<br>SUS EFECTOS .....                            | 201 |
| 3.2. | LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS SEGÚN<br>SU CONTENIDO .....                           | 201 |
| 3.3. | PRESUNCIONES DE LEGALIDAD Y EJECUTORIEDAD<br>DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS ..... | 203 |
| 4.   | NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS .....                                 | 204 |

## **CAPITULO SEXTO**

### **LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

|      |                                                           |     |
|------|-----------------------------------------------------------|-----|
| 1.   | ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS JURIDICOS .....                | 209 |
| 2.   | ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN .....                        | 210 |
| 2.1. | ADMINISTRACIÓN CENTRAL .....                              | 210 |
| 2.2. | EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS .....                      | 211 |
| 3.   | ADMINISTRACIÓN SECCIONAL .....                            | 215 |
| 4.   | ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE EXCEPCIÓN .....              | 216 |
| 5.   | FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....          | 218 |
| 5.1. | FACULTAD REGLAMENTARIA<br>O DE APLICACIÓN DE LA LEY ..... | 219 |
| 5.2. | FACULTAD DETERMINADORA .....                              | 227 |
| 5.3. | FACULTAD RESOLUTIVA .....                                 | 238 |
| 5.4. | FACULTAD RECAUDADORA .....                                | 238 |

## **CAPÍTULO SÉPTIMO**

### **PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

|    |                                                               |     |
|----|---------------------------------------------------------------|-----|
| 1. | NATURALEZA JURÍDICA<br>DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ..... | 243 |
|----|---------------------------------------------------------------|-----|

|      |                                                             |     |
|------|-------------------------------------------------------------|-----|
| 1.1. | PRINCIPIOS GENERALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO ..... | 245 |
| 2.   | EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO .....            | 248 |
| 2.1. | CARACTERÍSTICAS DEL PROCESO ADMINISTRATIVO ....             | 248 |
| 2.2. | RECLAMO ADMINISTRATIVO .....                                | 249 |
| 2.3. | COMPETENCIA ADMINISTRATIVA .....                            | 251 |
| 2.4. | SUSTANCIACIÓN ADMINISTRATIVA .....                          | 251 |
| 2.5. | REQUISITOS DEL RECURSO .....                                | 252 |
| 2.6. | IMPULSO Y TRÁMITE PROCESAL .....                            | 254 |
| 3.   | DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS .....                       | 255 |
| 3.1. | RECURSO DE REPOSICIÓN .....                                 | 256 |
| 3.2. | RECURSO DE REVISIÓN .....                                   | 257 |
| 3.3. | TRÁMITE Y RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA EN REVISIÓN .....       | 260 |
| 4.   | LAS CONSULTAS ADMINISTRATIVAS .....                         | 261 |
| 5.   | LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS .....                      | 263 |
| 5.1. | EFFECTOS Y CONTENIDOS DE LAS RESOLUCIONES .....             | 264 |
| 5.2. | PLAZOS PARA RESOLVER .....                                  | 265 |
| 6.   | SILENCIO ADMINISTRATIVO .....                               | 266 |
| 7.   | LA ACCIÓN COACTIVA .....                                    | 271 |
| 7.1. | FUNDAMENTOS DE LA ACCIÓN COACTIVA TRIBUTARIA .....          | 276 |
| 7.2. | REQUERIMIENTOS DE PAGO Y EMBARGO .....                      | 280 |
| 7.3. | EL REMATE .....                                             | 284 |

|                                                                 |     |
|-----------------------------------------------------------------|-----|
| 7.4. ACCIONES Y RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN ..... | 286 |
|-----------------------------------------------------------------|-----|

|                    |     |
|--------------------|-----|
| BIBLIOGRAFÍA ..... | 293 |
|--------------------|-----|







[illegible]



ISBN 9978-09-911-5



9 789978 099117