

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
CENTRO DE ESTUDIOS FISCALES
SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
PROGRAMA DE MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
PRIMERA PROMOCIÓN

TÍTULO DE LA TESIS:
LA COMPETENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA: ANÁLISIS DE
LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS EN PROCEDIMIENTOS DE
DETERMINACIÓN Y RECLAMOS ADMINISTRATIVOS EN LA
DIRECCIÓN REGIONAL NORTE DEL SERVICIO DE RENTAS
INTERNAS

DIRECTORA:
DRA. TATIANA PÉREZ VALENCIA

AUTOR:
DR. DANIEL FRIEDMAN MATELUNA

SAN FRANCISCO DE QUITO, DICIEMBRE DE 2011

Gracias!

A la noble Institución a la que me debo;

A la Dra. Pérez, por su paciencia y gratitud.

A mis Padres, mis primeros maestros;
A mis Pimpollas y Vanessa, mi fuente inspiradora;
A los Cosacos, buenos panas de siempre.

ÍNDICE Y CONTENIDO

ÍNDICE Y CONTENIDO	IV
INTRODUCCIÓN	1
1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	3
1.1 NOCIONES GENERALES.	3
1.1.1 DEL ESTADO DE DERECHO AL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHOS.....	7
1.2 EL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN.....	13
1.2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	15
1.2.1.1 Generalidad:	16
1.2.1.2 Progresividad:.....	20
1.2.1.3 Eficiencia:	22
1.2.1.4 Simplicidad administrativa:	26
1.2.1.5 Irretroactividad:	27
1.2.1.6 Equidad:.....	29
1.2.1.7 Transparencia:.....	30
1.2.1.8 Suficiencia recaudatoria:.....	30
1.2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	32
1.3 RELACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y LOS PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.	34
1.4 LOS FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA VIGENCIA DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES.	35
2. LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN PARTICULAR LA DETERMINADORA Y RESOLUTIVA.....	37

2.1	LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	37
2. 1.1	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SECCIONAL.....	42
2. 1.2	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE EXCEPCIÓN.....	44
2. 1.3	ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL.....	45
2.2	EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS COMO ÓRGANO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL.....	47
2.3	NATURALEZA DE LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	49
2.4	FACULTAD DETERMINADORA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA. ...	54
2.5	FACULTAD RESOLUTIVA.....	63
2.6	LA COMPETENCIA DEL DIRECTOR REGIONAL NORTE EN LA DETERMINACIÓN INTENSIVA Y EN LA RESOLUCIÓN DE RECLAMOS ADMINISTRATIVOS:	68
3.	LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DETERMINADORA Y FACULTAD RESOLUTIVA	71
3.1	ANÁLISIS DE SENTENCIAS RESPECTO AL CUMPLIMIENTO Y CONSIDERACIÓN DE PRINCIPIOS Y DERECHOS CONSTITUCIONALES EN LA EXPEDICIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN INTENSIVA Y RECLAMOS ADMINISTRATIVOS.....	72
4.	LEGISLACIÓN COMPARADA.....	78
4.1	EXPERIENCIAS EN OTRAS LEGISLACIONES, RESPECTO DE LA APLICACIÓN EFECTIVA DE LAS FACULTADES DETERMINADORA Y RESOLUTIVA.....	78
4.1.1	CASO COLOMBIANO.....	80
4.1.2	CASO CHILENO.....	84
4.1.3	CASO PERUANO.....	88

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	91
5.1 CONCLUSIONES.....	91
5.2 RECOMENDACIONES.....	92
BIBLIOGRAFIA	94

INTRODUCCIÓN

El nuevo modelo constitucional ecuatoriano, representa un cambio en la forma de concebir el Servicio Público.

Desde la publicación de la Constitución de la República del Ecuador, todos los funcionarios públicos, se convirtieron en verdaderos garantistas y vigilantes de la aplicación inmediata de Derechos constitucionalmente establecidos, adquiriendo de esta forma, un rol nuevo en la estructura jurídica y en la organización del Estado.

El ejercicio de la facultad resolutoria por parte de la Administración Tributaria, sobre todo en la resolución del reclamo administrativo, reviste una situación de análisis en términos del cumplimiento del mandato constitucional, puesto que los directores regionales del Servicio de Rentas Internas están investidos por delegación, de la facultad de expedir actos administrativos de determinación tributaria y al mismo tiempo deben sustanciar y atender las impugnaciones presentadas frente a esos actos.

El presente trabajo, partiendo de un análisis de principios y derechos constitucionales relacionados con la corriente del Neoconstitucionalismo, pretende establecer si la cabeza de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, ha asumido en uso de sus facultades y competencias asignadas, las nuevas funciones exigidas por la Constitución de la República del Ecuador.

Resulta importante, el estudio de fallos expedidos por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en el año 2010, y el análisis comparativo de legislaciones respecto de la forma en la que se sustancian procesos de impugnación administrativa. Esto llevará al establecimiento de dos

conclusiones que deben ser resaltadas (sin perjuicio de que se establezcan otras); la primera respecto del cumplimiento de la Constitución en la expedición de actos administrativos y la segunda respecto de la oportunidad y pertinencia de que sea una sola autoridad administrativa la que emita actos de determinación y atienda las impugnaciones presentadas por los sujetos pasivos, respecto de éstos.

1. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

1.1 NOCIONES GENERALES.

En el Ecuador, la Constitución es el punto de partida del sistema político y jurídico. Como norma suprema del Estado, la Constitución de la República del Ecuador, aprobada en referéndum, marca una nueva tendencia jurídica en el país, conocida como Estado Constitucional de Derechos, que difiere del ortodoxo Estado de Derecho, por la tutela efectiva de derechos.

Todas las instituciones del Estado, están sometidas al mandato constitucional, en lo que se refiere al cumplimiento de deberes y al estricto respeto de las libertades y derechos constitucionalmente protegidos.

“Más difícil y compleja es la refundación de la legalidad del Estado social, desarrollado en el siglo pasado a través de la progresiva expansión de la mediación burocrática, el crecimiento de sus espacios de discrecionalidad y acumulación inorgánica de leyes especiales, medidas sectoriales, prácticas administrativas e intervenciones clientelares responsables tanto de la ineficacia de las prestaciones públicas como de sus degeneraciones ilegales. Una refundación del Estado social sobre la base de los principios de sujeción a la ley, igualdad de los ciudadanos e inmunidad de éstos frente a la arbitrariedad, requeriría la distribución de sus prestaciones según la lógica universalista de las garantías de los derechos sociales en vez de intervenciones discrecionales y selectivas de tipo burocrático. El ejemplo paradigmático en esta dirección, es el de la satisfacción ex lege, en forma universal y generalizada, de los derechos a la subsistencia y a la asistencia mediante la atribución de una renta mínima

garantizada a todos a partir de la mayoría de edad. Pero a un esquema semejante responden las formas generalizadas, gratuitas y obligatorias de prestaciones como la asistencia sanitaria y la educación para todos, que hoy ya existen con modalidades diversas a cargo de la esfera pública según el paradigma de la igualdad, que es el propio de la forma universal de los derechos a la salud y a la educación. Naturalmente estas garantías tienen un alto costo económico. Pero se trata, precisamente, del coste de la efectiva satisfacción de los correspondientes derechos, que, por otra parte, se vería compensado con la reducción de los despilfarros producto de los enormes aparatos burocráticos y parasitarios que hoy administran la asistencia social de manera a veces corrupta y con criterios arbitrarios y discriminatorios.

El segundo desafío es el dirigido a la dimensión constitucional del Estado de Derecho por la pérdida de soberanía de los Estados, por el desplazamiento de las fuentes del Derecho fuera de sus confines y por el debilitamiento del papel garantista de las Constituciones nacionales. Frente a estos procesos la única alternativa al ocaso del Estado de Derecho es la promoción de una integración jurídica e institucional, complemento de la integración económica y política, hoy ya irreversible, (...)"¹

El Estado de Derecho, tal como ha sido concebido por la sociedad, ha entrado desde el punto de vista jurídico - doctrinario, en una crisis, la misma que ha conducido a una búsqueda de nuevos sistemas sociales y políticos, que han sido en parte tomados por muchos países, en una especie de reformulación de los conceptos y criterios relacionados con el bien común o "*buen vivir*".

El Estado ecuatoriano ha tenido tantas Constituciones, como ideologías han transitado, en su oportunidad, por el poder. Ya son 20 los textos

¹ Carbonell Miguel, NEOCONSTITUCIONALISMO (S), Editorial Trotta, Madrid, 2003, Págs. 23-24.

constitucionales que han regido la política y el Derecho en el país, en la Época Republicana. Buenas o malas, han servido para *acomodar* al momento político y a los gobernantes, a las necesidades y exigencias momentáneas de la sociedad.

“No solamente los contenidos normativos, es decir aquello que las normas mandan, prohíben o permiten, sufren modificaciones importantes con el decurso del tiempo, sino que la conformación misma del ordenamiento normativo, su estructura, experimenta cambios ostensibles.”²

Todo análisis jurídico realizado en el Ecuador, requiere ineludiblemente de una referencia previa de orden constitucional, toda vez que la Constitución es por esencia, la norma fundamental del Estado.

“En el sentido material la Constitución se puede definir con mayor sencillez como el conjunto de normas y principios que constituyen la base para la organización del Estado, y, caracterizan, de manera fundamental, el régimen político de éste.

El tratadista italiano Virgta define la Constitución en términos generales “como la ley suprema de organización jurídica de un país, relacionada con la estructura y funcionamiento del Estado, así como relativa al régimen político de éste, la cual condiciona la validez de todas las demás leyes”. (...)

(...) Esto quiere decir que la Carta Magna tiene un valor positivo muy elevado y su alcance se diferencia de las leyes ordinarias no sólo por su contenido que la coloca en posición de supremacía dentro de la escala de los valores

² Ayala Enrique, NUEVA HISTORIA DEL ECUADOR, Vol. 13, Corporación Editora Nacional, Quito, 1983 – 1995, pág. 173.

*normativos, sino por el procedimiento especial que comúnmente exige su expedición.*³

A groso modo, las Constituciones pueden ser rígidas, es decir que para su modificación deben cumplirse estrictos requisitos, como la conformación de un cuerpo colegiado, que se encargue de cualquier reforma; o, flexibles, que pueden ser modificadas con un proceso ordinario, como el llevado a cabo para una reforma legal. En el Ecuador, se verifica el primer caso, es decir que para la reforma constitucional se requiere del concurso de una institución facultada para el efecto⁴.

Los cambios políticos desarrollados en el Ecuador desde la segunda mitad de década anterior, han obligado al gobernante de turno, a impulsar serios procedimientos de reforma constitucional, que incluyeron, una elección de asambleístas constituyentes y la aprobación vía plebiscito del nuevo texto constitucional (ambos requisitos apuntalan el carácter de rígido que tiene la Constitución en Ecuador y que históricamente se ha verificado), desembocando finalmente en la expedición y publicación de la Constitución de la República del Ecuador, misma que reemplazó a la Constitución Política del Ecuador, publicada en el año 1998.

La reforma constitucional iniciada en el año 2007, impulsa un nuevo modelo político – económico, que ha llevado consigo una reforma de principios, entre los que se incluyen los del régimen tributario.

³ Olano Carlos, ESQUEMAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL GENERAL E INSTITUCIONES POLÍTICAS ESTADO SOCIAL DE DERECHO, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, pág. 73 – 74.

⁴ Actualmente, según lo ordena el artículo 444 de la Constitución de la República del Ecuador, previo a cualquier reforma de orden constitucional, es necesaria la realización de un proceso de consulta popular. El pueblo manifiesta su voluntad de reformar el “*statu quo*”.

Este proceso de cambio constitucional, no sólo se constituyó en una adecuación al momentáneo modelo de gobierno (de derecha al “*socialismo del siglo XXI*”), implicó también que Ecuador se transforme en un Estado de Derecho a un Estado Constitucional de Derechos.

1.1.1 DEL ESTADO DE DERECHO AL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHOS.

El Estado *per sé*, es una organización compleja. Existen elementos que necesariamente deben existir en una estructura, para que esta pueda denominarse Estado; a falta de cualquier elemento se pueden hablar de cualquier otra agrupación social, pero no de Estado.

Hablando de la estructura del Estado moderno, debe conformarse con los siguientes elementos:

- a) Nación o pueblo: Estructura social cohesionada, conformada por personas con un interés específico y una historia común. La Nación ostenta la soberanía, en el Estado.
- b) Territorio: Masa de tierra o ubicación geográfica delimitada donde se asienta la nación o pueblo.
- c) Ordenamiento jurídico: Existencia de normas que regulan la vida en sociedad.
- d) Gobierno: Autoridad que conduce los designios del pueblo.

e) Reconocimiento internacional: Es necesario el reconocimiento entre pares. Es un elemento relativamente nuevo que difiere de las concepciones antiguas del Estado.

Todos los elementos descritos tienen su singular y similar importancia. Del ordenamiento jurídico, nace la estructura política del Estado, que en los sistemas modernos se plasma en primer lugar en la Constitución, y en normas de menor jerarquía. Revisando el ordenamiento jurídico se puede decir que un Estado es republicano, presidencial, parlamentario, monárquico, etcétera.

El Estado Moderno, tal como ahora es concebido, nace del pensamiento francés de finales del siglo XVIII. La necesidad para entonces era limitar el poder del monarca, acabar con el absolutismo. Esta necesidad, fue la que generó una reacción en cadena que terminó en una importante Revolución y en un proceso masivo de independencia en los territorios de ultramar.

Definitivamente una de las importantes características de la Revolución Francesa, es la regulación del poder, que pasó –teóricamente- de manos del monarca a una sociedad que necesitaba reivindicación. Trascendental resultó, la división del poder, como un mecanismo para evitar la concentración del mismo. El Estado ya no era una persona, concepción propia de la monarquía absolutista.

En este proceso de maduración, nacen las funciones del Estado, que históricamente son tres⁵; así como, la necesidad de una norma que prevalezca sobre cualquier otra: la Constitución.

⁵ El poder es uno solo, nace de la voluntad del pueblo, de su soberanía. Sin embargo, en las democracias el pueblo decide su rumbo y designa a sus representantes, para que ejerzan el poder. Las funciones son formas jurídicas de canalizar el poder, de hacerlo efectivo. Clásicamente las funciones del estado son la ejecutiva, legislativa y judicial. La Constitución de la República del Ecuador, establece la

En el año 2007, luego de las elecciones presidenciales, el Ecuador vivió un cambio de corriente política. Los gobiernos relacionados con la derecha, que se mantuvieron en el poder por más de 25 años, perdieron su espacio. Quedaron limitados es ciertos casos a dignidades locales.

La izquierda se abrió terreno y creó la “necesidad” de modificar el aparato jurídico, mediante la reforma constitucional e institucional. Se evidencia un debilitamiento del Estado de Derecho⁶, debido al constante pedido de la sociedad de cambios que la beneficien.

La reforma constitucional toma como referencia al modelo venezolano el mismo que a su vez está relacionado con el modelo español, corrientes jurídicas claramente influenciadas por el neoconstitucionalismo.

Por hoy el Ecuador tiene un modelo constitucional garantista, para el autor local Zavala Egas, poco práctico⁷, en términos reales, incluso quimérico. Aparte de cualquier crítica al modelo, desde el punto de vista positivo, estamos frente a un Estado Constitucional de Derechos.

existencia de 5 funciones; a más de las ya señaladas, según el primer numeral del artículo 225, son funciones del Estado ecuatoriano la de Transparencia y Control Social y la Electoral.

⁶ “(...) Estado de derecho es, por definición, una forma de organización política cuya total actividad se desarrolla con sujeción a preceptos jurídicos previamente dados. Esto significa que nada puede estar al margen de la acción englobante del derecho y que el gobierno no puede mandar ni prohibir nada a los ciudadanos sino con arreglo a normas legales previamente formuladas que autoricen el mandamiento o la prohibición.” Borja Rodrigo, ENCICLOPEDIA DE LA POLÍTICA, Editorial Fondo de la Cultura Económica, México, 1997, pág. 389.

⁷ Hemos construido al Ecuador como estado constitucional de derechos, empero aceptemos que esa no es la realidad (el ser), es una creación normativa (deber ser) y, por lo tanto, admitamos que no es lo existente, los ecuatorianos hemos creado una proposición jurídica que, como todas, son artificiales, algo ilusorio, un proyecto a realizar, distante de la objetiva realidad. ¿En qué consiste esta artificial creación? Respondamos con una escueta afirmación a explicar luego: en un Estado constitucional de derechos el Derecho crea un sistema de garantías que la Constitución preordena para el amparo de los derechos fundamentales. Se trata del Estado garantista, este es el Ecuador que diseña la Constitución 2008.” Zavala Jorge, DERECHO CONSTITUCIONAL, NEOCONSTITUCIONALISMO Y ARGUMENTACIÓN JURIDICA, Edilex Editores, Guayaquil, 2010, pág. 277.

En el Estado Social de Derecho, si bien la Constitución tiene un carácter predominante, el principio de legalidad, es muy significativo. La propia Carta Magna, remite al imperio de la ley a toda actuación del poder público, del Estado y de sus funcionarios. Tal como lo señala Rodrigo Borja “(...) *toda actividad se desarrolla con sujeción a preceptos jurídicos previamente dados (...)*”⁸

El Estado Constitucional de Derecho, o a decir de los constitucionalistas, el Estado garantista, propugna la eficaz aplicación de los derechos consagrados en la Constitución, limitando en casos a la aplicación de la propia ley, cuando exista riesgo respecto del goce efectivo de los derechos establecidos en el marco constitucional. En este modelo, la Constitución sigue manteniendo su jerarquía como norma fundamental del Estado, pero de forma mandatoria, la ley que se oponga a sus preceptos se entenderá automáticamente derogada⁹.

*“Todos los derechos fundamentales pueden, en efecto, ser concebidos como leyes del más débil: como técnicas de tutela de los bienes primarios de todos, sólo en presencia de las cuales se justifica ese artificio que es el derecho positivo. Por ‘garantismo’ se entenderá pues un modelo de derecho fundado sobre la rígida subordinación a la ley de todos los poderes y sobre los vínculos impuestos a éstos para garantía de los derechos consagrados en las constituciones.”*¹⁰

⁸ Op. Cit., Rodrigo Borja, pág. 389.

⁹ “DISPOSICIÓN DEROGATORIA
Se deroga la Constitución Política de la República del Ecuador publicada en el Registro Oficial número uno del día once de agosto de 1998, y toda norma contraria a esta Constitución. El resto del ordenamiento jurídico permanecerá vigente en cuanto no sea contrario a la Constitución.”
CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial No. 449, del 20 de octubre de 2008.

¹⁰ Ferrajoli Luigi, GARANTISMO PENAL, UNAM Facultad de Derecho, México, 2006, pág. 18.

Todo se podría resumir en la aplicación directa de la Constitución y de los derechos concebidos por ésta. Dos de las características del Estado Constitucional de Derechos, que más llaman la atención, al menos en el Ecuador, son la justiciabilidad de derechos consagrados en el texto de la Carta Magna y la tutela efectiva de los mismos.

Sencillamente, respecto de la justiciabilidad, se puede decir que es la facultad que tiene cualquier ciudadano del Estado Constitucional de Derecho, para comparecer ante un organismo de justicia y solicitar el respeto irrestricto al goce de un derecho constitucional vulnerado. En el Ecuador, los mecanismos idóneos más vistos por la Administración Tributaria, para este efecto son: las medidas cautelares¹¹ (cesación de amenaza que pueda causar afectación de derechos constitucionales, frente a una acción del poder público o funcionario público); la acción de protección¹² (frente a cualquier acción administrativa, que genere vulneración a un derecho); y, la acción extraordinaria de protección¹³ (afectación de derechos constitucionales en una sentencia o fallo judicial).

En cualquier momento, conforme lo establecen la Constitución y la Ley Orgánica de Garantías Constitucionales y Control Constitucional, un juez de primera instancia, puede convertirse en juez constitucional; esto, en doctrina se conoce como control difuso.

“El control difuso de la Constitución, también denominado control constitucional por vía de excepción, surge en el derecho anglo-americano de la interpretación de dos textos constitucionales: los artículos III, sección 2, párrafo 1, y VI,

¹¹ LEY ORGÁNICA DE GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y CONTROL CONSTITUCIONAL. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 52 del 22 de octubre de 2009. Artículo 26.

¹² *Ibíd*, Artículo 39.

¹³ *Ibíd*, Artículo 58.

sección 2ª, a partir de la sentencia dictada por John Marshall en el caso Marbury vs. Madison. Consiste en el poder otorgado a todos los jueces, con independencia de su jerarquía, para dejar de aplicar las leyes cuando las consideren inconstitucionales, es decir que, el objeto principal del proceso no es el control de la constitucionalidad de una ley, este control es incluido en el proceso incidentalmente o por vía de excepción, durante el curso de un proceso concreto de carácter común, sin importar su naturaleza, y únicamente en tanto la ley cuya constitucionalidad se discute, sea pertinente para la decisión de ese caso concreto. Por supuesto, el problema constitucional puede ser decisivo en cuanto a estos problemas básicos y el deseo de obtener una decisión judicial respecto a él quizás sea la razón por la cual se presenta el caso (...).”¹⁴

Respecto de la tutela efectiva, esta es la obligación que tienen los funcionarios públicos, sean administrativos o judiciales, de aplicar directamente la Constitución, cuando de la aplicación de la ley, resulta una vulneración de los derechos y garantías constitucionales, establecidas.

Este análisis del Estado Constitucional de Derecho, resulta importante, en la medida de que las instituciones públicas y los funcionarios del Estado -incluido los del Servicio de Rentas Internas-, deben aplicar irrestrictamente la Constitución y asegurar la plena vigencia de los derechos y garantías, y su eficaz goce.

Todo esto, definitivamente da un giro, aunque sea retórico, a la relación existente entre el Estado y sus administrados. Se hace extensivo a la relación jurídico – tributaria, existente entre el Servicio de Rentas Internas y los sujetos

¹⁴ Gudiño Pelayo José, EL CONTROL CONSTITUCIONAL DIFUSO Biblioteca Universidad Autónoma de México, pág. 8.

pasivos de las obligaciones tributarias. A decir de Ferrajoli, el poder público, en el Estado Constitucional de Derecho, es objetivo y efectivamente limitado:

“En ese sentido, el garantismo es sinónimo de “estado constitucional de derecho”, es decir, de un sistema que recoge el paradigma clásico de estado liberal, extendiéndolo en dos direcciones: de un lado, a todos los poderes, no sólo al judicial sino también al legislativo y al ejecutivo, y no sólo a los poderes públicos sino también a los privados; de otro lado, a todos los derechos, no sólo a los de libertad sino también a los sociales, con el consiguiente surgimiento de obligaciones, además de prohibiciones para la esfera pública.”¹⁵

1.2 EL RÉGIMEN TRIBUTARIO EN LA CONSTITUCIÓN.

Respecto del régimen tributario en general, entendido como una estructura que genera recursos para en Estado y que permite que éste desarrolle su actividad, es necesario señalar, el carácter de estratégico que tiene. También conviene resaltar la importancia de los tributos internos para la economía nacional, ya que son el primer proveedor de ingresos del Presupuesto Nacional del Estado¹⁶.

La Constitución, incluye en su texto un conjunto de normas y principios, relativos a la materia tributaria; es lo que la doctrina denomina Derecho Constitucional Tributario.

¹⁵ *Op. Cit.*, pág. 8. Ferrajoli Luigi, pág. 18.

¹⁶ Sin contar con los ingresos provenientes de la explotación y exportación petrolera.

“El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares a favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad procura.”¹⁷

La Constitución de la República del Ecuador, se refiere a la Soberanía Económica, en el Capítulo Cuarto, del Título VI (sobre el Régimen de Desarrollo). Como parte de la soberanía económica del Estado, se incluye en la Constitución, la Sección Quinta, respecto del Régimen Tributario, misma que en dos artículos¹⁸, regula desde el punto de vista constitucional, la materia.

La Constitución de la República del Ecuador, de corte garantista, toma ciertos principios que se encontraban en la Constitución Política de la República del Ecuador, e incluye unos nuevos. No todos los principios tributarios que constan en la Constitución son taxativos; en el artículo 300, se hace una numeración de principios que rigen el sistema tributario, sin considerar a uno de los más

¹⁷ Spisso Rodolfo, DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1991, pág. 1.

¹⁸ “Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.” Op. Cit., pág. 8.
CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA.

insignes principios, el de legalidad. Sin embargo, sin señalarlo textualmente como tal, ni numerarlo, el artículo 301, define sin duda, al principio de legalidad.

Otro principio importante, el de igualdad, se encuentra enmarcado en la Constitución, fuera del articulado relacionado con el Régimen Tributario, específicamente en los artículos 11, 66 y 76

1.2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.

Como se aclaró en líneas superiores, la enunciación de principios constitucionales, respecto del régimen tributario, se encuentra en la esfera del Derecho Constitucional Tributario.

“El derecho constitucional tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y que se encuentran en las cartas constitucionales de los Estados de derecho. Estudia también las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios o estatales entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno”¹⁹

Previo a numerar y definir cada uno de los principios, resulta interesante desde el punto de vista evolutivo, especificar cuáles principios eran los rectores en materia tributaria con la Constitución Política de la República del Ecuador, vigente desde el año 1998 al 2008 y cuáles empezaron a regir desde la publicación de la Constitución de la República del Ecuador, hasta la actualidad.

¹⁹ Villegas Héctor, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2005, 9na. Edición, pág. 251.

PRINCIPIO	NORMA JURÍDICA	
	CONSTITUCIÓN	CONSTITUCIÓN POLÍTICA[1]
GENERALIDAD	SI (ART. 300)	SI (ART. 256)
PROGRESIVIDAD	SI (ART. 300)	NO
EFICIENCIA	SI (ART. 300)	NO
SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA	SI (ART. 300)	NO
IRRETROACTIVIDAD	SI (ART. 300)	SI (ART. 257)
EQUIDAD	SI (ART. 300)	NO
TRANSPARENCIA	SI (ART. 300)	NO
SUFICIENCIA RECAUDATORIA	SI (ART. 300)	NO
LEGALIDAD	SI (ART. 301)	SI (ART. 257)
PROPORCIONALIDAD	NO	SI (ART. 256)
IGUALDAD	SI (ART. 66, TÉRMINOS GENERALES)	SI (ART. 256)

[1]

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL
ECUADOR, Registro Oficial No. 1, del 11 de agosto de 1998.

Cuadro No. 1

De los ocho principios enumerados en el artículo 300, algunos tienen una significación jurídica²⁰. Existen principios relacionados con materia económica y de hacienda pública²¹ y otros con la correcta administración y optimización de recursos del Estado.²² Acto seguido, se definirán cada uno de los principios que constan, en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador:

1.2.1.1 Generalidad:

Según lo determina el artículo 13 del Código Tributario, las normas de la materia se interpretarán, teniendo en cuenta sus fines, según su significación económica. Respecto de la interpretación de la norma tributaria, es importante también señalar que las palabras empleadas por

²⁰ Generalidad, progresividad, irretroactividad, equidad.

²¹ Progresividad, suficiencia recaudatoria.

²² Eficiencia, simplicidad administrativa, transparencia.

leyes de la materia, se entenderán en su significado jurídico, técnico o usual.

Haciendo un ejercicio de interpretación, y al no existir una significación en la norma de la materia, sobre el término de generalidad, es necesario acudir al uso habitual de la palabra y nada mejor que el Diccionario de la Real Academia Española, para este efecto.

“Mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular.”²³

En la definición de la palabra generalidad, coincide a breves rasgos el jurista Cabanellas, quien señala como primera opción, que generalidad es *“Mayoría o casi totalidad.”²⁴*

Al referirse al principio de generalidad, es necesario hacer mención que su origen histórico viene de las libertades del hombre, proclamadas luego de la Revolución Francesa, *“(…) en la cual se impulsó la eliminación de privilegios e inmunidades fiscales del Viejo Régimen, como de toda otra discriminación no basada en la capacidad económica de las personas.”²⁵*

El sistema tributario, se supone que debería ser neutro, es decir aplicable a todos los administrados (sujetos pasivos de la obligación tributaria), por

²³ http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=generalidad

²⁴ Cabanellas Guillermo, DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2003, 28ª edición, Tomo IV, pág. 166.

²⁵ Lallane Guillermo, EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, compilado por: García César, EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN: PERSPECTIVAS PARA EL SIGLO XXI, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo I, pág. 588.

igual, atendiendo siempre a la condición particular de cada sujeto pasivo, tal como será explicado líneas abajo. El sistema no tiene contemplaciones, privilegios o mayor carga para persona en particular. Por su similitud con el principio de igualdad, es de suponer que el legislador constituyente, no incluyó a éste último en el texto del artículo 300 de la Constitución de la República. A decir de Rodríguez Bereijo, la generalidad es un primer paso para lograr la igualdad tributaria, para lograr un sistema justo.

Tomando las palabras de Cabanellas, se podría decir que en base al principio de generalidad, el régimen tributario, se aplica a la mayoría, casi a la totalidad de la población económicamente activa, de la misma forma, obviamente considerando la condición de cada uno de los sujetos.

“La generalidad del impuesto es la primera condición para realizar la igualdad de la imposición, pues un sistema tributario solo podrá ser justo y el reparto de la carga equitativo si todos los que deben contribuir lo hacen en proporción a su riqueza o capacidad de pago. El principio de generalidad tributaria supone la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos.”²⁶

Si los principios de igualdad y generalidad, no vienen acompañados del principio de capacidad contributiva, éstos no serían más que enunciados meramente retóricos. No toda la masa de contribuyentes se encuentran en la misma condición, por lo que no pueden y no deben cumplir con las obligaciones tributarias de la misma manera que lo hace otro. El sistema

²⁶ Álvaro Rodríguez, LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA, Editorial Civitas- Revista Española de Derecho Financiero, Núm. 100, 1998.

debe pretender ser justo y en esa medida, cada cual aporta de acuerdo a su condición económica, a su capacidad.

“El principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden, pues, resumirse en una breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados. Pero esta afirmación necesita ser atemperada y explicada. Naturalmente, no quiere decir que el sistema de tributos más perfecto es aquel que hace pagar a todos y cada uno de los miembros de la comunidad una misma cantidad de dinero. Tal sistema sería, por el contrario, absolutamente injusto. Sería injusto que se hiciera pagar lo mismo al titular de una gran fortuna que al más humilde de los ciudadanos.

Por eso los textos constitucionales actuales consagran un tercer principio, el principio de la capacidad económica. Pero la capacidad económica, más que un tercer principio, es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributarias. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se halla universalmente consagrado. Todos tienen que pagar tributos. Pero todos los que puedan naturalmente. Todos los que tengan capacidad económica para soportar la carga económica que representan.”²⁷

²⁷ José Ferreiro Lapatza, CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª edición, pág. 327.

1.2.1.2 Progresividad:

Progresividad, es un principio nuevo para el régimen constitucional - tributario ecuatoriano, ya que consta enunciado a partir de la vigencia de la Constitución de la República del Ecuador, esto es desde el 2008. Sin embargo la doctrina tributaria ya lo ha reconocido con mucha anterioridad.

En términos generales, podría decirse que el principio de progresividad, es sinónimo de capacidad contributiva. Un concepto económico, que se traduce en el hecho de que los sujetos pasivos satisfacen la obligación tributaria, en función de su riqueza, es decir, de su capacidad económica o de pago del impuesto.

Como se dijo respecto del principio de generalidad, el sistema tributario se aplica a todos por igual y no tiene más contemplaciones que la capacidad contributiva. No es sano en un sistema tributario establecer una carga impositiva similar a todos los sujetos pasivos. Quienes tienen la posibilidad de soportar mayores cargas impositivas, no pueden ser incluidos en el mismo grupo, de aquellos que, por sus ingresos o actividad económica, no puedan soportar el mismo gravamen.

El principio de progresividad, es uno de los límites de la confiscatoriedad²⁸, y la antagónica de la regresividad. Los impuestos directos²⁹, es decir aquellos cubiertos en virtud de la en proporción de la

²⁸ “Como se dijo, la confiscación implica el apoderamiento por el Estado de bienes sin la justa compensación. Generalmente el derecho la acepta en calidad de pena, con tradicional aplicación en materia de infracciones aduaneras, pero también en otras ocasiones, por ejemplo, la fabricación clandestina de alcoholes y la circulación de mercaderías en infracción al I. V. A., con la denominación de decomiso. Fuera de ese campo, la confiscación sería arbitraria y comprometería la responsabilidad del Estado (...)”. Valdés Ramón, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Temis, Bogotá, 2001, pág. 140.

²⁹ “Los tributos directos inciden sobre expresiones inmediatas de la capacidad contributiva del contribuyente como la renta y el patrimonio.” Amatucci Andrea, EL ROL DE LA CAPACIDAD

manifestación de riqueza del sujeto pasivo, son asociados con este principio.

El artículo 300 de la Constitución de la República, tiene una orientación clara, hacia el predominio que la imposición progresiva –en definitiva directa- debe tener en el régimen tributario. Sin embargo las condiciones propias de la masa de contribuyentes, la economía del país y la propia estructura de la Administración Tributaria, hacen difícil cumplir con el mandato constitucional.

La dificultad de aplicar el principio de progresividad en el Ecuador se evidencia en cifras de recaudación. Durante los ejercicios fiscales 2008, 2009 y 2010, del total de recursos tributarios recaudados, el tributo estrella ha sido el Impuesto al Valor Agregado, impuesto indirecto³⁰, de característica netamente regresiva, seguido por el Impuesto a la Renta. Esta situación difiere de economías desarrolladas, en las que se evidencia una prevalencia de impuestos directos, en los totales de recaudación.

Amatucci³¹, ya lo advierte, en función del principio de progresividad, no quiere decir que todo el sistema o régimen tributario esté apuntalado en impuestos directos, sería imposible tal situación; sino que, el sistema debe propender a ser justo y en esa medida debe buscarse un equilibrio

CONTRIBUTIVA EN EL ÁMBITO DEL CONCEPTO DE TRIBUTO, copilado por: García César, EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN: PERSPECTIVAS PARA EL SIGLO XXI, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo I, pág. 128.

³⁰ *Los tributos indirectos gravan las manifestaciones mediatas de la capacidad contributiva, es decir, el consumo de bienes o la transferencia de actividades que demuestran la existencia de una renta o de un patrimonio o bien, y se identifican con las utilidades obtenidas en régimen de monopolio. (...) Son indirectos los impuestos que pueden ser transferidos por el contribuyente a otro sujeto a través de operaciones como en aumento de precio.” *Ibíd.**

³¹ *Ibíd.*

entre imposición directa e indirecta, según las condiciones económicas y sociales del Estado; en todo caso debe primar la imposición directa.

“Impuesto proporcional es el que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor de la riqueza gravada. Progresivo es aquél en que la relación de cuantía del impuesto, respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta. En la forma corriente de aplicación actual, podemos decir que el impuesto proporcional es el que tiene una alícuota única y el impuesto progresivo aquel cuya alícuota aumenta a medida que aumenta el monto gravado.”³²

“La adopción de la progresividad, hecho constante en los impuestos personales del derecho contemporáneo, tiene como fundamento la teoría económica del valor, según la cual la utilidad de las distintas fracciones de riqueza poseídas por el contribuyente varía según la cuantía de ésta, disminuyendo a medida que ésta aumenta. Por tanto, la verdadera igualdad ante las cargas públicas debe ser medida en términos de sacrificio y no en términos monetarios, razón por la cual la proporción de riqueza distraída por el impuesto debe ir en aumento.”³³

1.2.1.3 Eficiencia:

Sin duda, el principio de eficiencia, más que una denotación jurídica, tiene fundamento en la administración óptima de recursos, en este caso públicos; y, en la economía.

³² Op. Cit. Ramón Valdés, pág. 135.

³³ *Ibíd.*

“(…) “eficiencia”, definida como “la realización de los objetivos con el menor gasto posible de recursos.”³⁴

La segunda mitad de la década de los 90, en el siglo pasado, resultó novedosa para el Ecuador, puesto que empezó a analizarse el verdadero rol del Estado, en el desarrollo del país. Empieza la onda modernizadora del Estado, la misma que tenía la intención de dinamizarlo y concebirlo como una estructura dinámica compadecida, con el correcto manejo del bien público.

El Estado recoge muchos conceptos, que erróneamente fueron asociados con la actividad privada, entre ellos la eficiencia y eficacia.

“La modernización debe abarcar la estructura misma de la organización administrativa, el funcionamiento de las diversas entidades que desarrollan funciones y actividades que permanezcan a cargo del Estado, en todas sus fases. Igualmente habrá de comprender el establecimiento de parámetros de eficacia y eficiencia de las entidades estatales, de manera especial de las que forman el denominado sector público de la economía.”³⁵

A decir de Gustavo Penagos³⁶, el proceso de modernización del Estado en la América Latina, resulta de la necesidad de poner a tono al Estado con las conquistas sociales de la época.

³⁴ Garrido Fernando, TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Vol. 1, Madrid, 1985, pág. 742.

³⁵ Tafur Álvaro, LA CONSTITUCIÓN DE 1991 Y LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO COLOMBIANO, Ed. Universidad del Externado de Colombia, Bogotá, 1993, pág. 107.

³⁶ Penagos Gustavo, DERECHO ADMINISTRATIVO, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1995, Tomo II, pág. 149.

Fruto de la corriente modernizadora del Estado, el gobierno ecuatoriano impulsó una serie de reformas legales en los años 90, que viabilizaban el recorte sustancial del tamaño estatal, la privatización de ciertos sectores que ortodoxamente eran manejados por el sector público y la conceptualización de ciertos principios aplicables a la actividad pública. Así desde el punto del Derecho Administrativo, se establece un hito con la expedición de la Ley de Modernización³⁷ del Estado, cuyos postulados son aplicados hasta la actualidad.

El artículo 1 de la Ley de Modernización, establece como objeto de ésta: *“1. La racionalización y eficiencia administrativa.”*³⁸ La norma citada, no define el término eficiencia como tal, sólo evidencia una serie de procedimientos para alcanzarla, racionalizando recursos públicos.

“La finalidad de cualquier estilo de administración pública es el logro de la máxima eficiencia para el bienestar colectivo. Los miembros de una nación quieren estar satisfechos en sus tres dimensiones: como ciudadanos, que eligieron a los gobernantes y exigen resultados; como consumidores, para satisfacer sus necesidades, bajo su propio esquema de valores y expectativas de vida; y como contribuyentes, que se despojan de sus recursos financieros, para financiar la provisión de bienes y servicios públicos y que por eso, tienen el derecho de exigir que sean bien

³⁷ LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO, PRIVATIZACIONES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS POR PARTE DE LA INICIATIVA PRIVADA, Ley No. 50, Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993.

³⁸ *Ibíd.*

*asignados, bien utilizados y que produzcan un beneficio concreto.*³⁹

Los funcionarios públicos, pertenecientes a la Función Ejecutiva, poseen una herramienta muy importante para su labor como administradores públicos, el Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE)⁴⁰. Esta norma que tiene categoría de reglamento, se constituye en una verdadera guía del actuar de la administración Pública, en el mencionado estatuto, creado en el marco del Derecho Administrativo, la eficiencia es el modelo a seguir, dentro de la estructura y funcionamiento del aparato estatal.

El régimen tributario, debe ser eficiente, por mandato constitucional, pero como ya se señaló en líneas anteriores, ésta debe operar más que de la retórica de la norma, desde la óptica objetiva, reflejándose en la economía del sector. Stiglitz⁴¹ señala que el tributo eficiente es el que reduce en menor proporción, el bienestar de la colectividad y en eso debe resumirse la eficiencia del régimen tributario.

En función de toda la corriente modernizadora del Estado y en base a los análisis y estudios sobre la eficiencia, es totalmente justificable el hecho de que la Constitución haya incluido a este principio, como rector del régimen tributario.

³⁹ Sánchez Fernando, PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y GESTIÓN PÚBLICA POR OBJETIVOS, Revista Gestión Pública, Serie 32, CEPAL, Santiago, marzo 2003, pág. 9.

⁴⁰ ESTATUTO DE RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA, Decreto Ejecutivo No. 2428, Registro Oficial No. 536 del 18 de marzo de 2002.

⁴¹ Stiglitz Joseph, LA ECONOMÍA DEL SECTOR PÚBLICO, Antini Bosch editor, España, 2000, tercera edición , pág. 551.

La eficiencia debe ser entendida, desde dos ópticas: 1) como el mejoramiento en los procesos de las administraciones tributarias (Central, Seccional y de Excepción)⁴², ahorrando recursos públicos; y, 2) sobre todo, sin generar cargas excesivas a los sujetos pasivos, empeorando drásticamente su estado de bienestar o su situación económica.

1.2.1.4 Simplicidad administrativa:

Jurídicamente el principio de simplicidad administrativa en el régimen tributario, nace de la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo. Si se trata de enmarcar a este principio con similares, se lo puede ubicar junto con el principio de eficiencia, antes analizado.

El de eficiencia y el de simplicidad administrativa, son principios muy parecidos, sobre todo desde la óptica de la *res pública*⁴³, del recurso público y su optimización. El mejoramiento de los procesos y el gasto de menores recursos, hacen en cierta medida que el sistema sea menos complicado y por ende más sencillo.

El *quid* de este principio en materia tributaria consiste en que el Estado debe asegurar a los contribuyentes, que no se generarán costos indirectos respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias. No sólo se debe considerar el costo indirecto desde el punto de vista económico o presupuestario, sino que debe propenderse a un ahorro integral de recursos: tiempo, bienes, etc. Queda claro, que el sistema más simple, es un sistema más eficiente.

⁴² CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38, del 14 de junio de 2005. Artículos 64, 65 y 66.

⁴³ Cosa pública.

1.2.1.5 Irretroactividad:

El principio de irretroactividad, tiene que ver con la vigencia en el tiempo, de las normas que regulan el régimen. Es un componente temporal del sistema. Por principio general, las leyes en el Ecuador tienen vigencia desde su publicación en el Registro Oficial, salvo casos en los que se establezcan fechas especiales de vigencia que en todo caso, regirán para la posteridad. El Código Tributario, aterriza en la práctica este principio y los artículos 3 y 11 señalan textualmente:

“Art. 3.- Poder tributario.- Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. (...)

Art. 11.- Vigencia de la ley.- Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.”⁴⁴

⁴⁴

Op. Cit. Pág. 22. CODIFICACIÓN DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Respecto del artículo 11 del Código Tributario, no se genera ningún tipo de duda; sin embargo, de la lectura del artículo 3, se podría iniciar cierta polémica respecto de este principio. Textualmente señala el artículo que: *“No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”*, lo que hace suponer, que sí podrían expedirse normas, en beneficio de los contribuyentes, con efecto retroactivo. Por ejemplo las leyes de amnistía tributaria, que remiten⁴⁵ obligaciones tributarias, tienen cierto componente temporal retroactivo, ya que en virtud de éstas normas, se extinguen obligaciones tributarias anteriores.

Entonces, de manera general, el régimen tributario es por principio irretroactivo, aunque eventualmente, podrían expedirse normas retroactivas, en donde exista un componente de beneficio para los sujetos pasivos. Lo que vulgarmente se resume en: *“La excepción confirma la regla.”*

Este principio es directamente relacionado con el de seguridad jurídica, definido por la Constitución de la República del Ecuador, de la siguiente manera:

*“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”*⁴⁶

A efectos de este principio, también debe considerarse la periodicidad de cada uno de los impuestos, ya que en los impuestos cuya periodicidad es anual, no puede modificarse el sistema, sino hasta el siguiente año; en el

⁴⁵ Remisión: *“Liberación de la prestación obligatoria.” Op Cit.* Pág. 14. Cabanellas Guillermo, Tomo VII, pág. 126.

⁴⁶ *Op. Cit.* Pág. 8. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Artículo 82.

caso de impuestos mensuales, cualquier modificación o reforma correrá desde el mes siguiente.

1.2.1.6 Equidad:

Este principio tiene mucho que ver con el de progresividad, es decir con la justicia que debería primar en el régimen, en el sentido de que las cargas impositivas deben ser proporcionales a la capacidad de pago de los sujetos pasivos.

*“La condición de equidad impone al sistema el requisito de afectar con el mismo rigor a quienes se encuentren en la misma situación, de forma tal que pueda afirmarse que es igual para iguales y desigual para desiguales. En términos hacendísticos, son las exigencias de equidad horizontal y vertical las que han de informar la estructura del conjunto armónico de los tributos. Al fin y al cabo, según su etimología, la equidad deriva del latín *aequitas* y significa sin desigualdades; esto es, de forma horizontal, que no se inclina hacia ningún lado.”⁴⁷*

En definitiva, en virtud de este principio, es que se puede afirmar si un sistema tributario es justo o simplemente, no lo es.

Para la Ley todos los ciudadanos son iguales, pero en base a la aplicación del principio de equidad, el propio sistema debe distinguir diferencias entre grupos de sujetos pasivos y obligarlos según sus reales condiciones.

No es correcto y resulta ilógico, por ejemplo que a una tienda de barrio, se la compare, desde el punto de vista fiscal con una cadena de supermercados y se le ejerza una presión fiscal directa similar.

⁴⁷ Plazas Mauricio, DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO, Editorial TEMIS, Bogotá, 2000, págs. 603 y 604

1.2.1.7 Transparencia:

Es un principio de orden administrativo y de gestión. La transparencia es la diafanidad en la actuación del ente estatal. Es un principio que al igual que la irretroactividad nace de la seguridad jurídica, que el Estado por obligación debe proveer a sus administrados.

Todas las instituciones públicas, incluidas las gestoras del régimen tributario, deben ser claras en sus procedimientos, políticas, presupuestos y actuaciones en general. Para lograr este principio, deben publicitar su gestión.

1.2.1.8 Suficiencia recaudatoria:

Este es un principio realmente novedoso, no solo para la legislación ecuatoriana, sino en general. La doctrina jurídica tributaria, ni siquiera lo menciona y son muy pocos los trabajos que al respecto existen. De forma “innovadora”, e incluso retórica, la Constitución lo incluye, sin concebir la certeza de su significado.

El tributo, visto desde la óptica de las finanzas públicas es una fuente que genera ingresos al erario nacional. En tal virtud los ingresos tributarios en el Ecuador, se constituyen en la primera fuente de financiamiento del Presupuesto Nacional, sin considerar los ingresos generados por la actividad hidrocarburífera.

Es obvia la relación entre el recurso financiero público y el tributo. El impuesto es *“el precio que se paga por una sociedad civilizada”*⁴⁸; en esa

⁴⁸ El juez norteamericano Holmes, dentro del proceso *“Tobacco Co. vs. Collector of Internal Revenue”*, manifestó: *“Taxes are what we pay for civilised society”*. Cita realizada por Ruiz Violeta, IMPUESTOS Y ESTADO SOCIAL, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004, pág. 12.

línea, es el medio del que se vale el Estado para realizar su actividad, lógicamente, no es el único, pero sí uno de los más importantes.

La vialidad, la salud, la educación, se financian en gran parte con tributos. Lo dicho no implica que el Estado ejerza una presión tributaria excesiva con los sujetos pasivos, que aplique medidas fiscales confiscatorias; por el contrario, la política tributaria y en definitiva el régimen tributario debe manejarse, de una manera sustentable.

Una manera sustentable de ejercer la política tributaria, es el establecimiento de una carga fiscal justa para cada contribuyente (en el sentido de la progresividad), que le permita al Estado, ejercer de forma no perniciosa su actividad propia, sin llegar en ningún caso a la confiscatoriedad.

“El principio de suficiencia recaudatoria, es talvez (sic) el que resulta más novedoso en nuestro régimen constitucional tributario, y que resulta más difícil de entenderlo como parte del régimen tributario. Se podría afirmar que guarda relación más con la política fiscal en conjunto, aunque es innegable que menciones de este principio se encuentran dentro de varios de los estudios sobre sistemas tributarios, concibiéndolo en el marco que delimita el sistema tributario en su conjunto al establecer como condición del mismo su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público todo esto en el marco del ejercicio de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que esta debe cumplir, por eso es necesaria su mención

respecto de los criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas, que algunos autores vinculan a este principio.”⁴⁹

1.2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El Derecho Tributario, es parte del Derecho Público, cuya máxima es: Únicamente se puede hacer aquello que no está prohibido por la ley. La ley es fundamental en el ámbito del Derecho Público, a diferencia del Derecho Privado, en el que el acuerdo transaccional, las estipulaciones voluntarias y los contratos hacen ley para las partes.

Al parecer la intención del legislador constituyente, era darle realce al principio de legalidad, ubicándolo en un artículo, separado de los otros principios. Por decirlo, el principio de legalidad, es el *principio estrella*, en materia de Derecho Tributario.

“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.”⁵⁰

En materia de imposición, es necesaria la expedición de una Ley, por parte de la legislatura, para crear, modificar o extinguir impuestos; otros tributos (tasas y

⁴⁹ Vallejo Sandro, SISTEMA TRIBUTARIO Y CONSTITUCIÓN EN EL ECUADOR, Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, número 11, septiembre de 2009, pág. 6.

⁵⁰ *Op. Cit.* Pág. 8. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Artículo 301.

contribuciones), pueden ser creados por los órganos que los administran y benefician de ellos, es decir administraciones tributarias seccionales o de excepción.

La expedición de una ley tributaria, debe respetar los principios del artículo 300 de la Constitución, es por esa razón, que existe una concatenación de principios. La ley que no respete los principios del régimen, puede con el tiempo convertirse en una ley inconstitucional. Este hecho hace considerar al principio de legalidad como el principio rector en materia tributaria, que debe abarcar y no descuidar de la aplicación de los otros principios.

Nace del principio de legalidad, el aforismo jurídico “*Nullum tributum sine lege*”⁵¹

“La obligación del sujeto pasivo de pagar el tributo al sujeto activo (Estado central, ente local, u otro ente público), encuentra su fundamento jurídico únicamente en un mandato legal condicionado a la vez por la Constitución. El derecho del sujeto activo existe en cuanto una ley imponga al sujeto pasivo la obligación correspondiente. Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda y no hay tributo sin ley que lo establezca.

Las facultades del órgano administrativo acreedor del tributo en materia de control, determinación de la deuda y derecho a exigir el pago están regulados por la ley. Si existen discrepancias acerca de la existencia o del alcance de esta relación legal, surge un conflicto de intereses que debe ser resuelto por un órgano independiente del sujeto activo, es decir,

⁵¹ Nulo es, el tributo exigido sin ley.

*por un órgano al cual la Constitución le otorga funciones jurisdiccionales y no administrativas. Nadie puede ser juez de su propia causa.*⁵²

El principio de legalidad, entonces, no es otra cosa que la advertencia de que el régimen tributario y todos los organismos que lo integran, deben someterse al imperio de la ley, en definitiva, del derecho.

La legalidad en el Ecuador se encuentra muy bien delimitada -en lo que respecta a imposición interna-. Entonces, sólo por iniciativa del Ejecutivo se pueden expedir leyes que creen, modifiquen o extingan impuestos. Intervienen dos funciones: la ejecutiva, que ostenta la política económica del Estado; y, la legislativa, encargada de efectuar el mandato Constitucional, mediante el análisis y creación de la ley correspondiente. Este principio, limita un poco el ejercicio de los derechos democráticos de los ciudadanos, como interventores en el proceso de generación de normas jurídicas. Cualquier persona puede presentar un proyecto de ley, ante la legislatura (reuniendo los requisitos específicos); pero, en el caso de las leyes con carácter tributario, el único ciudadano que puede presentar un proyecto de ley, es el presidente de la república.

1.3 RELACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y LOS PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.

Es de suponer, que los principios del régimen tributario consagrados por la Constitución, deben ser los mismos que, los que constan en el Código

⁵² *Op. Cit.* Pág. 17. Ramón Valdés, pág. 316.

Tributario; para facilitar el análisis de este punto se pone a consideración el siguiente cuadro:

PRINCIPIO	NORMA JURÍDICA	
	CONSTITUCIÓN	CÓDIGO TRIBUTARIO
GENERALIDAD	SI (ART. 300)	SI (ART. 5)
PROGRESIVIDAD	SI (ART. 300)	NO
EFICIENCIA	SI (ART. 300)	NO
SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA	SI (ART. 300)	NO
IRRETROACTIVIDAD	SI (ART. 300)	SI (ART. 5)
EQUIDAD	SI (ART. 300)	NO
TRANSPARENCIA	SI (ART. 300)	NO
SUFICIENCIA RECAUDATORIA	SI (ART. 300)	NO
LEGALIDAD	SI (ART. 301)	SI (ART. 5)
PROPORCIONALIDAD	NO	SI (ART. 5)
IGUALDAD	SI (ART. 66)	SI (ART. 5)

Cuadro No. 2

Existe una dicotomía evidente entre los principios consagrados en la Constitución, y en el Código Tributario. En este punto se debe ser muy cauteloso, puesto que como se señaló en parte de este capítulo, cualquier norma que resulte contradictoria al texto constitucional, es inconstitucional *ipso iure*⁵³, y por principio de vigencia efectiva de derechos del estado Constitucional de Derechos, aplicable por cualquier autoridad administrativa o judicial.

Tal vez resulte mejor pensar que, no estamos frente a una contradicción de una norma inferior frente a la jerárquicamente superior, sino que estamos en el caso de una norma que no ha sido, en muchas ocasiones, modificada y que por tal motivo no se ajusta a la realidad jurídica y política imperante en el país.

1.4 LOS FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA VIGENCIA DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES.

⁵³ Por el ministerio de la Ley.

“En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.”⁵⁴

Todos los funcionarios públicos sin excepción, deben cumplir las disposiciones constitucionales y legales de la república. Obviamente los funcionarios de la administración tributaria, no están exentos de tal obligación.

Queda claro entonces, que quienes pertenecen al sector público y específicamente, los servidores del Servicio de Rentas Internas, a más de vigilar del cumplimiento y la consecución de los principios del artículo 300 de la Constitución, deben acatar y cumplir la normativa que integra el bloque de legalidad y aquella específica de la materia.

Es pertinente manifestar nuevamente, que conforme las disposiciones del Estado Constitucional de Derechos y bajo la corriente del neoconstitucionalismo, los servidores públicos en general, están provistos de la facultad de aplicar directamente la Constitución, en caso de que una norma se oponga a su sentido y este perjudique al administrado.

Las facultades legalmente conferidas a la Administración Tributaria, deben plasmarse en la actuación de los funcionarios competentes, quienes deben velar por la efectiva aplicación de los principios del artículo 300 de la Constitución. La facultad resolutoria, debe ajustarse plenamente a los postulados de equidad, concebida ésta como la aplicación de los principios de justicia en la sustanciación y resolución de causas administrativas, sin importar, en teoría, el fin recaudatorio.

⁵⁴

Op. Cit. Pág. 8. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. Artículo 11.

2. LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EN PARTICULAR LA DETERMINADORA Y RESOLUTIVA

2.1 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“Las funciones públicas de gobierno, justicia, legislación, defensa y seguridad hacen a la esencia y existencia del Estado sin posibilidad de delegación; las mismas deben ser aseguradas a través de una forma organizacional, dada por la Administración Pública.”⁵⁵

La política tributaria y las instituciones que intervienen en su consecución, son de pura competencia estatal. Entendiendo al sistema tributario como una función pública de gobierno, tal como se señaló en el capítulo anterior, debe inexorablemente ajustarse a los postulados del Derecho Público, parte de la gran división jurídica en la que no se puede hacer nada que no se encuentre en la Ley.

El imperio del Derecho Público, es en definitiva el que permite el desarrollo estatal y por ende de la Administración Tributaria.

“La distinción entre el derecho público y privado tiene un origen tradicional, y viene de los romanos. Éstos consideraban como derecho

⁵⁵ Roberto Dromi, DERECHO ADMINISTRATIVO, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2001, pág. 178.

*público el referente a la organización de la cosa pública; y como derecho privado el referente al interés de los particulares (...)*⁵⁶

Ubicado el régimen tributario y el Derecho Tributario, como parte del Derecho Público, es necesario señalar que la Administración Tributaria, no sólo es un órgano público encargado de administración y recaudación de tributos, sino como parte de la Administración Pública, es la encargada de plasmar o viabilizar la política fiscal, dentro de los límites del Estado.

*“La Administración Pública nacional es el conjunto de recursos humanos y materiales con que cuenta el poder ejecutivo para prestar los servicios públicos y cumplir con las funciones que tiene a su cargo.”*⁵⁷

Las potestad tributaria⁵⁸, exigen la existencia de administraciones tributarias que satisfagan las necesidades presupuestarias y financieras propias de la actividad del Estado.

La principal misión de una Administración Tributaria es la recaudación de recursos, los mismos que coadyuvan al crecimiento de las finanzas públicas⁵⁹.

⁵⁶ Carlos Mouchet y Ricardo Zorraquín, INTRODUCCIÓN AL DERECHO, Buenos Aires, Perrot, 1978, pág. 327.

⁵⁷ *Op. Cit.* Pág. 33. Roberto Dromi, pág. 159.

⁵⁸ “La potestad tributaria tiene como una de sus características la territorialidad en ese sentido de que la misma no puede alcanzar a aquellas personas cuyas rentas, patrimonios o actividades quedan fuera de la efectiva competencia del Estado.” José V. Troya, DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO, Corporación Editora Nacional, Quito, 1990, pág. 11.

⁵⁹ “La acción del Estado y de las entidades menores, dirigida a procurar según los deseos de los grupos dotados de poder, los medios necesarios para la producción de bienes y servicios aptos para consentir el cumplimiento de los fines, económicos o extraeconómicos, señalados por la clase política responsable del Gobierno de la Nación, constituye la actividad financiera estatal y de las referidas entidades menores.” Lello Gangemi, TRATADO DE HACIENDA PÚBLICA, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 9.

Los medios para recaudarlos⁶⁰ son variados, dependen obviamente de las normas legales que la rigen, partiendo de la norma suprema del estado. El fin es coadyuvar el desarrollo del ente estatal y al cumplimiento del fin ulterior de este: la consecución del bien común, mediante la repartición de la riqueza y de la redistribución de los recursos estatales.

Desde el punto de vista fiscal, la ley define al Estado, como sujeto activo⁶¹ de la relación jurídico - tributaria, entendida ésta “(...) como un conjunto de vínculos y relaciones que adquieren un significado unitario e independiente en función de una obligación tributaria posible que forma parte de este conjunto y de esta relación.”⁶²

“Características.- Las entidades, organismos y empresas del sector público caracterizan, en general, por ser creados, modificados y extintos por acto de poder público; tener como propósito facilitar el cumplimiento de determinados servicios públicos, el ejercicio de actividades económicas o la realización de determinadas tareas de naturaleza pública con el fin de satisfacer necesidades colectivas; gozar del ejercicio de autoridad para el cumplimiento de sus propósitos; y estar financiados por recursos públicos.”⁶³

⁶⁰ “La actividad financiera pública no precisa demostrarse. Ella aparece en la sociedad políticamente organizada, es propia del Estado y de los entes que la integran”. *Op. Cit.* Pág. 34. José V. Troya, p. 74.

⁶¹ “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.”, *Op. Cit.* Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

⁶² AA. VV., CUERPO SUPERIOR DE ADMINISTRADORES DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, ESPECIALIDAD GESTIÓN FINANCIERA, Editorial MAD, Madrid, 2006, tercera edición, pág. 43.

⁶³ *Op. Cit.* Pág. 21. ESTATUTO DE RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA, artículo 6.

El artículo 225 de la Constitución de la República del Ecuador, establece la organización del sector público y señala textualmente:

“Art. 225.- El sector público comprende:

- 1. Los organismos y dependencias de las funciones Ejecutiva, Legislativa, Judicial, Electoral y de Transparencia y Control Social.*
- 2. Las entidades que integran el régimen autónomo descentralizado.*
- 3. Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.*
- 4. Las personas jurídicas creadas por acto normativo de los gobiernos autónomos descentralizados para la prestación de servicios públicos.”*

“La administración tributaria debe ubicarse como un segmento especializado de la Administración Pública, y más propiamente de la administración financiera del sector público, en el rubro de la gestión de los ingresos públicos, una especie de los cuales son los tributos o gravámenes; por ello si bien pueden identificarse algunos elementos particulares en la Administración Tributaria, por la naturaleza del recurso público, participa de todos y cada uno de los caracteres de la administración pública general, tanto en el orden jurídico como en el

*técnico, ya se trate del tema institucional como el de sus autoridades, funcionarios, empleados y trabajadores.*⁶⁴

Existen variables que se deben considerar a la hora de analizar a las administraciones tributarias y su respectiva conformación:

- *Naturaleza del Gasto: La procedencia de los recursos que sostienen a la Administración Tributaria, de aquí dependerá si esta forma parte del régimen seccional, del de excepción o de la Administración Tributaria Central*
- *Patrón Distributivo: Se conoce ya que el Estado es el sujeto activo de la relación jurídica – tributaria. Este punto se refiere a quien se destinarán los recursos propios de la recaudación, en términos latos, cuál es el beneficiario efectivo de lo recaudado.*
- *Potencia Recaudadora: Se refiere al nivel de presión que ejercerá la Administración Tributaria.*
- *Eficacia: La obtención de resultados adecuados y previstos.*
- *Aceptación Social: Como parte del Estado y de la sociedad, la Administración Tributaria debe ser consecuente con el entorno colectivo en el que se desarrolla.*
- *Facilidad Administrativa: La viabilidad de una estructura, compatible con su misión fundamental, que cumpla con los principios de eficiencia, simplicidad y transparencia, establecidos por la Constitución.*

⁶⁴ José Morales, ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Ecuador, Quito, 2002, pág. 67.

- *Entorno Tributario: Respecto a los sistemas tributarios similares (hablando comparativamente), y estrecha colaboración técnica entre administraciones tributarias.*⁶⁵

El Código Tributario determina políticamente la división de la Administración Tributaria. A saber, la Administración Tributaria en el Ecuador está dividida en las siguientes ramas:

2. 1.1 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SECCIONAL.

Pese a que el artículo primero de la Constitución señala que el Ecuador es un país unitario, se promueve la adopción y el fortalecimiento de un sistema descentralizado, que permita una administración más cercana con la sociedad, incluso con la comunidad, hecho que ha incentivado el robustecimiento de los gobiernos municipales y provinciales, en un plan de gestión más directo, quitando un tanto la injerencia del centralismo, si se quiere mal visto desde la expedición de la Ley de Modernización del Estado.

Las facultades que han sido descentralizadas y otorgadas a los gobiernos autónomos, nacen del mandato de la Ley, más aún cuando la descentralización recae sobre áreas estratégicas del Estado.

“La descentralización se impone como instrumento de la organización, tanto administrativa como política y económica. Con ella se evita la

⁶⁵ www.ciat.org. Los criterios y variables para la conformación de las administraciones tributarias, fueron tomadas del temario del Curso Especializado en Política Fiscal, organizado por el CIAT, además sirvieron los apuntes de JOSÉ SEVILLA SEGURA, en lo relativo al Curso Avanzado de Tributación Política y Técnica Tributaria.

intervención estatal excesiva, tanto en el sector público como en el privado de la economía.

La redistribución supone la descentralización de las competencias del estado hacia las otras unidades políticas, las provincias y los municipios y hacia las organizaciones administrativas regionales; hacia la comunidad, las asociaciones intermedias, los particulares, el sector privado, las empresas. La descentralización es reconocer libertad e iniciativa individual y social y es exigir participación responsable.⁶⁶

El Glosario de Términos del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, refiriéndose a la descentralización señala:

“Mediante la descentralización administrativa se transfieren de manera definitiva funciones que desempeñan órganos de la Administración Central a favor de entidades de derecho público de la Administración Pública Institucional (descentralización funcional) o del Régimen Seccional Autónomo (descentralización territorial).⁶⁷

Es importante señalar que en virtud del principio establecido en el artículo 3 del Código Tributario, los regímenes seccionales autónomos, no pueden crear impuestos, no obstante que, el órgano legislativo seccional (entiéndase concejo municipal o consejo provincial), puede crear tasas y contribuciones especiales o de mejoras. Los impuestos más comunes que administran los entes seccionales autónomos son: predial urbano, patente municipal, a los espectáculos públicos, a los activos fijos de las compañías, todos ellos creados por ley. Ejemplos de

⁶⁶ *Op. Cit.* Pág. 33. Roberto Dromi, pág. 180.

⁶⁷ *Op. Cit.* Pág. 21. ESTATUTO DE RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA.

tasas, son: agua potable, aferición de pesas y medidas, aprobación de planos e inspección de construcciones, recolección de basura.

Las contribuciones más características son: pavimentación y repavimentación; apertura o ensanche de calles; construcción de aceras y cercas; obras de alcantarillado, construcción de parques, plazas y jardines; y, obras de regadío.

El artículo 65 de la Codificación del Código Tributario, ordena:

“Administración Tributaria Seccional.- En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria, corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine.

*A los propios órganos corresponderá la administración tributaria, cuando se trate de tributos no fiscales adicionales a los provinciales o municipales; de participación en estos tributos, o de aquellos cuya base de imposición sea la de los tributos principales o estos mismos, aunque su recaudación corresponda a otros organismos.”*⁶⁸

2. 1.2 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE EXCEPCIÓN.

El artículo 66 de la Codificación del Código Tributario, en su texto dispone:

“Administración Tributaria de Excepción.- Se exceptúan de lo dispuesto en los artículos precedentes, los casos en que la ley expresamente conceda la gestión tributaria a la propia entidad acreedora de tributos. En tal evento, la administración de esos tributos corresponderá a los

⁶⁸ Op. Cit. Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

*órganos del mismo sujeto activo que la ley señale; y, a falta de este señalamiento, a las autoridades que ordenen o deban ordenar la recaudación.”*⁶⁹

La Administración Tributaria de Excepción nace de la llamada descentralización institucional⁷⁰. Se aplica bajo el principio de simplicidad administrativa y suficiencia recaudatoria, ya que es el mismo beneficiario, el ente que administra el tributo, evitando así el gasto de tiempo y recurso en el traspaso de las diversas partidas presupuestarias, dándole al ente acreedor una independencia y autonomía significativa en el manejo de los recursos necesarios para su subsistencia legal.

Los ejemplos de tributos más comunes, recaudados por la Administración Tributaria de Excepción, son las tasas aeroportuarias, tasas portuarias.

2. 1.3 ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL.

El artículo 5 del Estatuto de Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, señala:

“Gobierno y administración pública Central.- Corresponde a los órganos superiores de la Función Ejecutiva la dirección de la política interior y exterior del Estado, así como su administración civil y militar, de acuerdo a las normas constitucionales y legales.

⁶⁹ *Ibíd.*

⁷⁰ Op. Cit. Pág. 21. ERJAFE, artículo 5.

La función ejecutiva la ejerce el Presidente de la República quien representa al Estado en forma extrajudicial, ejerce la potestad reglamentaria y tiene a su cargo la dirección de toda la Administración Pública Central e Institucional ya sea directa o indirectamente a través de sus Ministros o delegados.”⁷¹

La Administración Tributaria Central o Administración Tributaria Fiscal, forma parte del Orgánico de la Función Ejecutiva, del gobierno central. Tiene cierta autonomía administrativa, a pesar de que en definitiva, a pesar de que la alta esfera de gobierno es en definitiva la que ostenta la política fiscal.

“Art. 64.- Administración tributaria central.- La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.

En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables.

La misma norma se aplicará:

- 1. Cuando se trate de participación en tributos fiscales;*
- 2. En los casos de tributos creados para entidades autónomas o descentralizadas, cuya base de imposición sea la misma que la del tributo fiscal o éste, y sean recaudados por la administración central; y,*
- 3. Cuando se trate de tributos fiscales o de entidades de derecho público, distintos a los municipales o provinciales, acreedoras de*

⁷¹ *Ibíd.*

tributos, aunque su recaudación corresponda por ley a las municipalidades.”⁷²

Dos son los organismos que integran la Administración Tributaria Central; a saber:

- Servicio Nacional de Aduana del Ecuador; y,
- Servicio de Rentas Internas.

2.2 EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS COMO ÓRGANO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL

Es el principal ente administrador de tributos en el Ecuador. En la historia institucional del país, es un organismo, que apenas cumplió 14 años de existencia legal. En lo que respecta a la administración de impuestos internos, el Servicio de Rentas Internas (SRI) sustituyó, como organismo técnico a la Dirección General de Rentas (DGR).

La creación del SRI se remonta al 02 de diciembre de 1997, fecha en la que se promulgó la Ley 041 en el Registro Oficial No. 206, cumpliendo con el presupuesto de que, los organismos del sector público deben ser creados, por acto de poder público.

Conforme se manifiesta en su ley de creación, el Servicio de Rentas Internas es un ente administrativo autónomo, subordinado al ordenamiento jurídico estatal. El texto original del artículo 1 de la Ley 041, que crea el Servicio de Rentas Internas señala:

⁷² *Op. Cit.* Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

“Naturaleza.- Crease el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a las órdenes administrativo, financiero y operativo.”⁷³

La máxima autoridad del Servicio de Rentas Internas es el Directorio, presidido por el Ministro de Economía y Finanzas (como representante del Presidente de la República, quien además tiene voz y voto respecto de las decisiones que se toman en este organismo). La principal misión del máximo organismo de gobierno del Servicio de Rentas Internas, es ejecutar la política tributaria, la misma que es aprobada por el Presidente de la República, en lo que tiene que ver a imposición interna.⁷⁴

La dirección administrativa y operativa además de la representación legal, judicial y extrajudicial, le corresponden al Director General del Servicio de Rentas Internas, quien a más participa en las reuniones de Directorio, sólo con voz en temas administrativos. La facultad de elegir Director General del Servicio de Rentas Internas, es propia el Presidente de la República, quien lo designa mediante la expedición de un Decreto Ejecutivo, para períodos mínimos cuatro años. Es importante señalar que éste, es un cargo de libre remoción.

La organización política del Ecuador ha obligado al Servicio de Rentas Internas a la creación de Direcciones Regionales, las mismas que tienen jurisdicción en ciertas áreas de circunscripción territorial, reuniendo varias provincias, respecto

⁷³ LEY 041, publicada en el Registro Oficial No. 206 del 02 de diciembre de 1997.

⁷⁴ *Ibíd.* Artículo 2.

de las cuales se ejerce las facultades debidamente asignadas. Los Directores Regionales del Servicio de Rentas Internas, únicamente pueden ejercer las facultades que les han sido otorgadas por el Director General en base a la ley y en virtud de las normas y principios del Derecho Administrativo.

DIRECCIÓN REGIONAL	PROVINCIAS	DIRECCIÓN REGIONAL	PROVINCIAS
AUSTRO	AZUAY	NORTE	MANABÍ
	CAÑAR		CARCHI
	MORONA SANTIAGO		ESMERALDAS
CENTRO I	COTOPAXI		IMBABURA
	TUNGURAHUA		NAPO
	PASTAZA		ORELLANA
CENTRO II	BOLÍVAR		PICHINCHA
	CHIMBORAZO		SANTO DOMINGO DE LOS TSÁCHILAS
	GALÁPAGOS		SUCUMBÍOS
LITORAL SUR	GUAYAS		SUR
	LOS RÍOS	ZAMORA CHINCHIPE	
	SANTA ELENA	EL ORO	EL ORO

Cuadro No. 2

2.3 NATURALEZA DE LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Para cumplir con el cometido estatal, constitucional, la política tributaria impartida por el gobierno y para regular la relación tributaria, la ley ha previsto, a cargo de la Administración Tributaria, cuatro facultades administrativas, propias.

“En efecto, mientras la Administración posee estabilidad, el Gobierno se encuentra sometido generalmente a la mutación política, ya sea por así imponerlo las propias reglas del propio sistema republicano (la periodicidad en el desempeño de los cargos políticos constituye una de sus notas peculiares) como por las exigencias derivadas de la obtención de un consenso mínimo por parte de los gobernados, cuya falta suele quebrar la llamada legitimidad del poder.

En la Administración Pública se dan todas las características que son propias de la institución, a saber:

a) persigue fines que, si bien pertenecen al bien común, ella los asume como privativos. Ese fin es la idea de obra que se encuentra en el seno de toda institución y en la medida en que se encuentra en el seno de toda institución y en la medida en que es asumido como propio, la administración deja de ser instrumental, para institucionalizarse;

b) se halla compuesta por un grupo humano que concurre a una actuación comunitaria, el cual se rige por un estatuto específico, que no se aplica a los integrantes del Gobierno. Los agentes públicos que integran la Administración deben participar plenamente de los fines que objetivamente persigue la institución; de lo contrario, se produce dispersión e inercia en la Administración provocando su propia decadencia;

c) una tarea perdurable; sus miembros están destinados a seguir en funciones, aun cuando falte el Gobierno, pero no por ello la Administración deja de ser subordinada a este último;

d) cuenta con un poder organizado que ha sido instituido al servicio de los fines de interés público que objetivamente persigue, poder que permite imponer las decisiones que adopta la institución no sólo a sus componentes (los agentes públicos) sino a quienes no integran la Administración (los administrados) dentro de los límites que fija el ordenamiento jurídico; de ahí que también se haya dicho que para lograr el cumplimiento de esos fines la Administración actúa con una "fuerza propia", en forma rutinaria e

intermitente, y que su actividad no se paraliza ni se detiene por las crisis y los consecuentes vicios que se operan en el poder político.”⁷⁵

Respecto de las facultades del Servicio de Rentas Internas, su Ley de Creación dispone:

Art. 2.- Facultades.- El Servicio de Rentas Internas (SRI) tendrá las siguientes facultades, atribuciones y obligaciones:

1.- Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;

2.- Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;

3.- Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;

4.- Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;

5.- Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;

6.- Imponer sanciones de conformidad con la Ley;

7.- Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;

⁷⁵ Cassagne Juan, DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Sexta Edición, Tomo I, pág. 98 y 99.

8.- Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, previa autorización del Directorio y con sujeción a la Ley;

9.- Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,

10.- Las demás que le asignen las leyes.”⁷⁶

En concordancia con la norma arriba citada y como norma adjetiva, el artículo 22 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, señala:

“Art. 22.- *Facultades.- El Servicio de Rentas Internas ejercerá y cumplirá sus facultades, atribuciones y deberes, de acuerdo con las disposiciones de su Ley de Creación, del Código Tributario, de las demás leyes tributarias que le atañen y de este Reglamento. Para el efecto, se tendrán en cuenta los siguientes mecanismos:*

1.- *El Presidente de la República, a través del Ministro de Finanzas, hará conocer anualmente la política tributaria que deba ser ejecutada por el Servicio de Rentas Internas;*

2.- *Los procesos de determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté asignada por Ley a otra entidad, serán efectuados por el*

⁷⁶ Op. Cit. Pág. 43. LEY 041.

Servicio de Rentas Internas, de conformidad con las normas legales que establezcan tales tributos y con las del Código Tributario;

3.- Los proyectos de reformas a la legislación impositiva, estarán acompañados de los correspondientes estudios que justifiquen tales reformas;

4.- El sistema estadístico tributario nacional tendrá el más amplio detalle y profundidad que permita contar con la información necesaria para orientar la administración tributaria y sustentar los estudios que en esta materia se efectúen. Al elaborar la estadística tributaria no se afectará a la reserva de la información individual;

5.- Para poder realizar la cesión a título oneroso de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial, se requerirá la autorización previa del Directorio y se efectuará el correspondiente concurso de ofertas;

6.- La información que se solicite a los contribuyentes o a los responsables deberá ser pertinente y vinculada con la determinación de las obligaciones tributarias o para la verificación de actos de determinación; y,

7.- La Auditoría Tributaria deberá efectuarse fundamentalmente a través de un sistema computarizado de cruce de la información que el SRI, obtenga de los propios contribuyentes o de cualquier otra fuente. Sólo en casos excepcionales 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. En este último caso, el Director Regional o el Director Provincial, según corresponda deberá hacer suyo el informe y notificar con el acta al contribuyente para que pueda ejercitar sus derechos.”

Entendidas las facultades como la capacidad del órgano público para cumplir con designios legales y orgánicos, es pertinente conocer cuáles son las propias de la Administración Tributaria:

- a) Facultad Determinadora de la Obligación Tributaria;
- b) Facultad Resolutiva;
- c) Facultad Recaudadora; y,
- d) Facultad Sancionadora.

2.4 FACULTAD DETERMINADORA DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El artículo 68 del Código Tributario define a la facultad determinadora de la Administración Tributaria de la siguiente manera:

“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

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

El Servicio de Rentas Internas, como órgano público encargado de la administración y recaudación de los tributos internos establecidos en la ley, tiene la facultad de verificar el cumplimiento tributario de los sujetos pasivos, y la correcta determinación realizada por éstos, conforme lo establece el artículo 89 del Código Tributario⁷⁷.

Según lo determina el primer inciso del artículo 90 ibídem, el sujeto activo en todos los casos en que ejerza la potestad determinadora, establecerá la obligación tributaria.

Así, en relación a lo ordenado por el artículo 101 del Código Tributario la declaración de tributos, en los casos de determinación por el sujeto pasivo, hace responsable al declarante por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. En virtud de esta responsabilidad, la Administración Tributaria al verificar la existencia de diferencias en la declaración tributaria de la parte de un sujeto pasivo, en uso de sus facultades legalmente conferidas, procede a determinarlas, situación por la que expide un acto de determinación, que bien

⁷⁷ “Art. 89.- Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.” Op. Cit. Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

puede ser intensivo (acta de determinación) o intensivo (liquidación por pago de diferencias en la declaración) en base a cruces de información.

Los actos de determinación, mientras no sean firmes y ejecutoriados, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. Cuando son impugnados en vía judicial o administrativa, mantienen dichas presunciones hasta que la autoridad correspondiente o tribunal se manifiesta, ratificando o declarando su ineficacia e inaplicabilidad.

Con respecto, a la determinación directa, la cual es realizada por la Administración Tributaria, el artículo 91 del Código Tributario ordena la forma en la que opera, así tenemos:

“Art. 91.- Forma directa.- La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos 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, como 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.”⁷⁸

Con relación a las normas citadas, el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en relación a la determinación por parte de la Administración Tributaria, en lo que respecta a Impuesto a la Renta, ordena en su parte pertinente:

⁷⁸ *Ibíd.*

"Art. 23.- Determinación por la administración.- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo. (...)"⁷⁹

En efecto, el Servicio de Rentas Internas en ejercicio de la facultad determinadora, puede utilizar información de varias fuentes, no sólo de la declaración del sujeto pasivo, sino de toda aquella que le lleve inequívocamente al establecimiento de la base imponible. Para el efecto una herramienta importante, conforme lo disponían los artículos antes transcritos y el artículo 260 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, constituye el cruce de información.

El hecho que un sujeto pasivo haya presentado su declaración de impuesto interno, es decir administrado y controlado por el Servicio de Rentas Internas, no obsta de ninguna manera, para que la misma institución, determine dicho cumplimiento y de ser el caso, reliquide el impuesto determinado, como sucede en la mayoría de casos, estableciendo diferencias a favor del Estado y por que no a favor de los sujetos pasivos.

El proceso de determinación intensivo inicia con la expedición y notificación de una orden de determinación. Este punto de partida, permite poner en conocimiento del sujeto pasivo, que el ente administrador del tributo, va a

⁷⁹ CODIFICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, publicada en el Suplemento del registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

revisar las cuentas contables respecto de determinado impuesto y período, hecho que también supone la revisión de las declaraciones tributarias. Al respecto debe considerarse que según la norma legal, las declaraciones impositivas de los impuestos a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, son el reflejo de la contabilidad.

Una vez expedida y notificada la orden de determinación, deben iniciarse los trabajos de fiscalización o determinación, es decir se comienza efectivamente la determinación de obligaciones tributarias, con la realización de inspecciones contables, requerimientos de información, cruces de información, etc. Como máximo, estos trabajos, deben iniciar en los 20 días hábiles siguientes a la notificación con la orden de determinación.

Los trabajos de determinación deben ser continuos y no pueden suspenderse por más de 15 días, caso contrario no tendrá ningún efecto la determinación, debiendo el sujeto activo, si las circunstancias así lo ameritan, expedir una nueva orden de determinación, siempre y cuando no caduque la facultad determinadora.

“Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

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

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

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

Art. 95.- Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

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

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

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

orden de determinación sí, dentro de dichos plazos el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.”⁸⁰

Es pertinente señalar que respecto del inicio de las labores de determinación, en su tiempo la Corte Suprema de Justicia, determinó lo siguiente:

- Considerando cuarto del fallo al recurso No. 255-2009:

“(…) a) En la parte pertinente, el segundo inciso del art. 95 del Código Tributario establece que : “Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de los 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados se suspendieren por más de 15 días consecutivos”, este último supuesto es el que el recurrente arguye ha sucedido y que a su decir no fue aplicado por el tribunal juzgador b) Frente al contenido de la disposición transcrita es necesario diferenciar entre "actos de fiscalización" y "actos administrativos" que de manera equívoca el recurrente los considera sinónimos pues no lo son: los actos de fiscalización son una serie de actuaciones de la Administración encaminadas a cumplir con el ejercicio de su facultad determinadora, dentro de los que caben, ya verdaderos "actos administrativos" o ya "meros actos de, administración" como son considerados los "actos internos" que sirven para preparar la expresión de voluntad de la Administración que se manifiesta a través de actos o resoluciones administrativas; en cambio, los actos administrativos son, en palabras del tratadista Roberto Dromi citado por el recurrente, "...toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa,

⁸⁰

Op. Cit. Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

que produce efectos jurídicos individuales, en forma directa, y son éstos los que para que surtan efecto, deben notificarse no así los primeros por tratarse de actos "medio" y no actos "fin"; c) El ejercicio de la facultad determinadora se cumple a través de una serie de actuaciones de la administración, que de ninguna manera significa que todas ellas deban ser notificadas al contribuyente, pues el proceso se inicia con la orden de determinación, actuación que si debe ser notificada para conocimiento del contribuyente y concluye con los resultados constantes en el acta o actas respectivas, las cuales también deben ser notificadas, a efectos de que el contribuyente pueda hacer uso de su derecho de defensa, impugnándolas si considera que violenta sus derechos; dentro del proceso determinativo, es posible que se presente la necesidad de notificar otras actuaciones de la administración, como por ejemplo los requerimientos de información que, por su propia naturaleza, tienen que notificarse a efectos de que el contribuyente cumpla con lo solicitado; d) En la especie, al existir memorandos y otras actuaciones de la administración, reconocidos por el contribuyente, en el lapso comprendido entre el 17 de octubre y el 7 de noviembre de 2005, es evidente que no se produjo la suspensión de los actos de fiscalización por más de quince días consecutivos, cual es la exigencia de la norma citada, por lo que tampoco se produjo la caducidad de la facultad determinadora (...)"

- Fallo del recurso No. 61-96:

"(...) El Art. 95 del Código Tributario establece que se entenderá que la orden de determinación no produce efecto alguno si los actos fiscalizatorios se suspendieron por más de quince días consecutivos, sin perjuicio de que se pueda expedir una nueva orden de determinación. El

efecto de la suspensión de ninguna manera es la nulidad del acto administrativo de que se trate. Al tenor del artículo 132 del Código Tributario, la nulidad de los actos administrativos se producen por vicios de competencia o vicios de procedimiento previos a su expedición, lo cual no es aplicable al caso presente (...)”.

- Fallo del recurso No. 64-2001:

“(...) Respecto de la nulidad de las actas de fiscalización por los ejercicios 1979 y 1980 se señala que la misma puede ser declarada aún de oficio según lo previenen los artículos 132 y 287, inciso segundo del Código Tributario. Con todo, débese considerar que la nulidad por vicios de procedimiento, que podría ser la aplicable al caso presente, cabe declararla únicamente cuando cause indefensión o incida en la decisión del asunto, lo que no ha sucedido. Por ello deniégase la solicitud de nulidad en mención (...)”.

Una vez concluidos los trabajos de fiscalización, dentro del proceso de determinación intensiva, la administración tributaria conmina al sujeto pasivo, de conformidad con lo señalado por el artículo 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para que concurra a sus oficinas a la diligencia de lectura y revisión del acta borrador de determinación. Acto seguido, una vez levantada el acta de la diligencia, se otorga al sujeto pasivo un término de 20 días, en los cuales puede presentar reparos y justificativos a las glosas que constan en el acta borrador.

Trascurridos los 20 días de observaciones y justificativos al contenido del acta borrador, se emite la correspondiente acta definitiva de determinación.

El acta de determinación es un acto administrativo, entendida como la manifestación de la voluntad estatal, que produce efectos individuales directos⁸¹ y por ende es oponible o recurrible en vía administrativa o judicial⁸², no así los actos de simple administración y los preparatorios de la exteriorización de la voluntad estatal, como el caso de la orden de determinación, los informes quincenales o la propios acta borrador de determinación..

2.5 FACULTAD RESOLUTIVA

Tal como lo establece la Constitución de la República del Ecuador, cualquier acto administrativo emanado de autoridad estatal o poder público, es impugnabile, lo que quiere decir que quien se creyere afectado por un acto del estado, tiene los mecanismos idóneos para oponerse al mismo, en un procedimiento llevado a cabo por la misma institución pública que emitió dicho acto o ante los órganos de justicia competentes para tal efecto.

Tal como se señaló líneas arriba, el acta de determinación, constituye en si un acto administrativo que exterioriza la voluntad del Estado, estableciendo diferencias impositivas, sean a favor del propio ente estatal o del sujeto pasivo. En tal sentido el sujeto pasivo que se creyere afectado por la expedición de un acto de determinación tributaria, puede recurrir potestativamente, ante el propio

⁸¹ *“Si el acto administrativo trasciende el ámbito inter-orgánico de la Administración proyectándose al plano externo por efecto de la exteriorización de la voluntad del órgano estatal, lo primero que corresponde indagar es de qué modo se produce ese proceso. Por ello, el acto administrativo constituye una “declaración” habida cuenta de que traduce al mundo exterior un proceso de tipo intelectual, por oposición a los meros hechos administrativos, los cuales consisten en comportamientos materiales que implican una actividad física de la Administración.” Op. Cit. Pág. 46. Cassagne Juan, Tomo II, pág. 46.*

⁸² *Op. Cit. Pág. 8. CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR. “Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial. “*

ente estatal, señalando el derecho del que se cree asistido o acudir ante el órgano de justicia, con ese mismo propósito.

Para la atención de las impugnaciones a los actos administrativos de determinación, la Administración Tributaria está investida de la facultad resolutoria, en virtud de la cual, se sustancia la petición del sujeto pasivo y mediante la expedición de actos administrativos con carácter resolutorio o *actos favorables y actos de gravamen*⁸³, se manifiesta la oportunidad o no de la misma.

La administración tributaria exterioriza su voluntad a través de resoluciones, que no son más que actos administrativos, en la atención de reclamos administrativos o recursos de revisión⁸⁴. Es pertinente señalar que el presente análisis, se centra únicamente en la atención del reclamo administrativo.

⁸³ “Esta distinción fue formulada originariamente por W. Jellinek. Aquellos actos administrativos que tiene un destinatario externo pueden afectar a éste de dos maneras diferentes : favoreciéndole, con la ampliación de su patrimonio jurídico, otorgándole o reconociéndole un derecho, una facultad, un plus de titularidad o de actuación, liberándole de una limitación , de un deber, de un gravamen, produciendo, pues, un resultado ventajoso para el destinatario; o bien, segunda hipótesis, restringiendo su patrimonio jurídico anterior, imponiéndole una obligación o una carga nuevas (sic), reduciendo, privando o extinguiendo algún derecho o facultad hasta entonces intactos, los primeros son los actos favorables o ampliatorios de derechos y facultades (en nuestro Derecho suele llamárseles también <<actos declaratorios de derechos>>, art. 110.2 LPC). Los segundos, actos de gravamen o limitativos (...)” García de Enterría Eduardo, CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Thompson Civitas, España, 2004, Duodécima Edición, Tomo I, págs. 576 y 577.

⁸⁴ “**Art. 143.- Causas para la revisión.-** El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, 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 de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;

2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;

El derecho a impugnar un acto administrativo, nace de la disposición de la Constitución de la República, misma que en definitiva asegura a los asociados el derecho a oponerse a cualquier actuación de la Administración Pública, en la que se incluye el Servicio de Rentas Internas.

Si un sujeto pasivo, considera mérito suficiente para oponerse a un acto de determinación intensiva, puede presentar, en base al derecho de petición⁸⁵, el reclamo administrativo correspondiente.

El reclamo administrativo presentado por el sujeto pasivo, debe reunir los requisitos formales establecidos en la Ley para el efecto, los mismos que en su estructura, son muy similares a los de una demanda contenciosa tributaria, de ahí que se señala informalmente, que en la atención de un reclamo administrativo, se está proveyendo *justicia administrativa*.

3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;

4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 (163) del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;

5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.” Op. Cit. Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

⁸⁵ “Facultad que algunas constituciones conceden a todos los ciudadanos para dirigir peticiones a los Poderes públicos, en forma individual o colectiva. De este derecho quedan excluidos, como norma los miembros de las fuerzas armadas, por lo menos de proceder conjuntamente, o en forma individual pero articulada; pues constituiría delito, como latente queja general, amenaza o coacción de ser contrariada la petición (v. Armalizar).” Op. Cit. Pág. 14. Cabanellas Guillermo, Tomo III, pág. 125.

Los requisitos para la presentación de un reclamo administrativo de impugnación a un acto de determinación, están establecidos en el artículo 119 del Código Tributario, y son:

“(...) Contenido del reclamo.- La reclamación se presentará por escrito y contendrá:

1.- La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule;

2.- El nombre y apellido del compareciente; el derecho por el que lo hace; el número del registro de contribuyentes, o el de la cédula de identidad, en su caso.

3.- La indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalare;

4.- Mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, expuestos clara y sucintamente;

5.- La petición o pretensión concreta que se formule; y,

6.- La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.”⁸⁶

La autoridad administrativa competente para la atención de reclamos administrativos, debe sustanciar el mismo, hecho que implica el análisis de la

⁸⁶ *Op. Cit.* Pág. 22. CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO.

petición realizada, la constitución de un expediente administrativo, la realización de diligencias probatorias, etc.

Para la resolución del trámite correspondiente, la autoridad administrativa dispone de 120 días hábiles, caso contrario opera el silencio administrativo positivo, una figura del derecho administrativo en virtud de la cual, se entiende por aceptada la petición de un administrado, por superar el tiempo legal establecido para la atención del trámite.

El procedimiento del reclamo administrativo, culmina con la expedición de una resolución administrativa, que tiene la misma característica del acto de determinación intensivo, es decir es impugnabile; para el efecto se cuenta con la instancia administrativa a través de la interposición de un recurso de revisión (siempre y cuando la petición reúna los requisitos formales establecidos por el artículo 143 del Código Tributario) o a través de la presentación de la demanda contencioso tributaria, ante el órgano jurisdiccional competente.

Transcurridos veinte días desde la expedición de una resolución de reclamos administrativos, sin que se verifique la presentación de una acción o recurso, ésta adquiere el carácter de firme y ejecutoriada, es decir, produce el efecto que se dispone en la parte resolutive del acto.

2.6 LA COMPETENCIA DEL DIRECTOR REGIONAL NORTE EN LA DETERMINACIÓN INTENSIVA Y EN LA RESOLUCIÓN DE RECLAMOS ADMINISTRATIVOS:

La competencia⁸⁷ del funcionario que expide un acto administrativo, es un elemento subjetivo de éste.

“(...) La Administración en particular ha de ser la titular de la potestad de cuyo ejercicio se trate para dictar el acto.

La Administración, como persona jurídica, se compone de órganos, a través de los cuales se manifiesta y obra. Una concreción ulterior ha de precisar que sólo podrá dictar el acto considerado aquel órgano de la Administración que tenga atribuida la competencia para ello”⁸⁸

Recordando lo señalado respecto de las facultades, queda claro que el Servicio de Rentas Internas, está investido de la facultad de determinar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias y en ese sentido, para emitir actos administrativos de determinación intensiva, de conformidad con lo ordenado por el segundo numeral del artículo 2 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

En cada circunscripción territorial, según la organización de la institución, los directores regionales⁸⁹ suscriben los actos de determinación intensiva, al efecto

⁸⁷ “Bástenos decir, simplemente, que la competencia es <<la medida de la potestad que corresponde a cada órgano>>, siendo siempre una determinación normativa. A través de la norma de competencia se determina en qué medida la actividad de un órgano ha de ser considerada como actividad del ente administrativo; por ello la distribución de competencias entre varios órganos de un ente constituye una operación básica de la organización. (...)” Op. Cit. Pág. 58. García de Enterría Eduardo, Tomo I, pág. 555.

⁸⁸ *Ibíd.*

⁸⁹ “Art. 9.- De la estructura orgánica.- El Directorio, basado en el criterio de desconcentración, aprobará el Reglamento Orgánico Funcional que contendrá la estructura orgánica del Servicio de Rentas

es pertinente recurrir al Reglamento Orgánico Funcional del SRI, por mandato de la propia Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

En este sentido el artículo 84 del Reglamento Orgánico Funcional del Servicio de Rentas Internas, faculta en el numeral 2, al Director Regional Norte a verificar y controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Respecto de los actos de determinación tributaria expedidos en la Dirección Regional Norte, que son impugnados en vía administrativa, mediante la interposición de reclamo administrativo, es pertinente señalar que es el propio Director Regional Norte, quien los atiende y resuelve. Basta recordar que según el artículo 119 del Código Tributario, el reclamo administrativo se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto impugnado.

Así el artículo 10 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, ordena:

“Art. 10.- Resolución de Reclamos.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, delegará a los Directores Regionales conocer y resolver los reclamos administrativos, en los términos, plazos y procedimientos previstos en el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno y otras leyes en las que se establecen tributos que deba administrar el Servicio de Rentas Internas; además, será competencia de los Directores

Internas, la misma que estará integrada por las unidades administrativas que fueren necesarias para el cumplimiento de sus fines.

En la estructura orgánica del Servicio de Rentas Internas se contemplarán las direcciones regionales y provinciales que fueren necesarias para la debida atención a los contribuyentes. El reglamento orgánico funcional, determinará el área de jurisdicción de cada dirección regional.

Los directores regionales y provinciales ejercerán, dentro de su respectiva jurisdicción, las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, con excepción de la absolución de consultas, el conocimiento y resolución de reclamos, de los recursos de reposición y de revisión y de la función a la que se refiere al artículo 8 de esta Ley.

En el Reglamento Orgánico Funcional se especificarán las demás funciones de las direcciones regionales y provinciales.” Op. Cit. Pág. 43. LEY 041.

Regionales conocer y resolver reclamaciones en las que se observare la emisión de títulos de crédito o el derecho para su emisión y en las que se alegare la extinción de las obligaciones por compensación o prescripción.

El Director General del Servicio de Rentas Internas, cuando considere conveniente, podrá también delegar estas facultades a los Directores Provinciales.”⁹⁰

La facultad del Director Regional Norte, para la atención de reclamos propuestos en relación a los actos de determinación por él expedidos, se ratifica en el numeral del artículo 84 del Reglamento Orgánico Funcional:

“Art. 84.- Son funciones del Director Regional las establecidas en las normas legales y reglamentarias que rigen el ejercicio de su cargo y las siguientes:(...)

(...) 3. Resolver los reclamos de los contribuyentes y atender los juicios que sean interpuestos por estos en los tribunales respectivos.”⁹¹

⁹⁰ *Ibíd.*

⁹¹ www.sri.gob.ec

3. LA APLICACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD DETERMINADORA Y FACULTAD RESOLUTIVA

Una de las principales incorporaciones, en el sistema jurídico ecuatoriano, realizadas por la Constitución de la República del Ecuador, es la tutela efectiva de derechos constitucionales y su inmediata e inminente aplicación por parte de los funcionarios públicos en general, sean estos pertenecientes a la función del Estado que fuera.

En lo que se refiere a la aplicación directa de derechos constitucionales, difiere el actual texto constitucional, con la Constitución Política de la República del Ecuador, en el sentido de que era necesaria la intervención del afectado, mediante la interposición de una Acción (llámese amparo, *habeas data*, *habeas corpus*, etc.), para que se reconozca la vulneración de los derechos. Ahora no, es únicamente necesario que el funcionario advierta que su actuación puede lesionar un derecho o un principio, para proceder de la forma que asegure de mejor manera el pleno ejercicio del mismo. Sin perjuicio de lo dicho, el ciudadano, tiene la potestad de recurrir ante un órgano competente, para exigir el ejercicio de sus derechos, conforme se dejó sentado en el primer capítulo del presente trabajo.

3.1 ANÁLISIS DE SENTENCIAS RESPECTO AL CUMPLIMIENTO Y CONSIDERACIÓN DE PRINCIPIOS Y DERECHOS CONSTITUCIONALES EN LA EXPEDICIÓN DE ACTOS ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN INTENSIVA Y RECLAMOS ADMINISTRATIVOS.

El presente análisis se realizará con 20 fallos expedidos en el año 2010, por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en recurso de casación. Los fallos fueron escogidos de un total de 55 fallos y tienen relación a actos de determinación (específicamente actas de determinación) y resoluciones de reclamos administrativos de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas relacionadas con impugnación a actos de determinación.

Del presente análisis, se excluyen cuantías y nombres de los sujetos pasivos que intervienen.

Se pretende mostrar cual es la posición del máximo organismo de justicia, en relación a la consideración de principios y derechos constitucionales en la expedición de los actos administrativos, en la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

Cabe aclarar, que la Corte Nacional de Justicia, realiza el control difuso, desde la publicación en el Registro Oficial de la Constitución de la República del Ecuador, pese a que algunos actos administrativos fueron expedidos con anterioridad a su vigencia. Esta situación demuestra la característica de Estado Garantista de Derechos, que se estableció con la aprobación en referendo, del texto constitucional.

Así, la Corte Nacional, realiza tutela efectiva de derechos constitucionales, en la expedición de actos administrativos, cumpliendo el mandato supremo de la Constitución, sin importar que en el Recurso de Casación se deba efectuar una revisión, respecto de la legalidad de la sentencia en el tribunal de justicia *a quo*⁹².

⁹² Locución latina que hace referencia al tribunal inferior; en este caso específico, a las salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1.

RECURSO DE CASACIÓN No.	FECHA DEL FALLO	AUTORIDAD TRIBUTARIA	TIPO DE ACTO IMPUGNADO	QUIEN PRESENTA EL RECURSO	PRINCIPIO (S) O DERECHO (S) INCLUIDOS O CONSIDERADOS EN EL FALLO	RESULTADO
145-2009	02/01/2010	DRN	AD	Administración Tributaria y Sujeto Pasivo	Debido Proceso. Transparencia. Irretroactividad.	Concede el recurso
103-2009	05/01/2010	DG; DRN	RRA; AD	Administración Tributaria	Debido Proceso, Tutela Efectiva y Derecho a la Defensa.	Concede el recurso
111-2009	18/01/2010	DRN	AD	Administración Tributaria	Debido Proceso. Transparencia. Irretroactividad.	Concede el recurso
70-2009	19/01/2010	DG; DRN	AD	Sujeto Pasivo	Transparencia. Legalidad. Debido Proceso	Desecha el Recurso
148-2009	21/01/2010	DG; DRN	AD	Sujeto Pasivo	Debido Proceso	Concede el recurso
195-2009	25/02/2010	DG; DRN	RRA	Administración Tributaria	Legalidad	Desecha el Recurso
13-2009	26/02/2010	DG; DRN	RRA; AD	Administración Tributaria	Debido Proceso. Control de Legalidad. Tutela efectiva de derechos	Concede el recurso
199-2009	26/03/2010	DG; DRN	AD	Sujeto Pasivo	Legalidad	Desecha el Recurso
226-2009	27/07/2010	DG; DRN	RRA; AD	Administración Tributaria	Legalidad	Concede el recurso
315-2009	02/08/2010	DRN	RRA	Sujeto Pasivo	Legalidad. Irretroactividad. Debido Proceso	Rechaza el recurso
303-2009	04/08/2010	DG; DRN	RRA; AD	Administración Tributaria	Legalidad. Generalidad. Proporcionalidad. Irretroactividad. Igualdad. Debido Proceso	Concede el recurso
258-2009	10/08/2010	DG; DRN	AD	Administración Tributaria	Debido Proceso	Concede el recurso
324-2009	18/08/2010	DRN	RRA; AD	Administración Tributaria	Debido Proceso. Derecho a la Defensa	Acepta el recurso
401-2009	03/09/2010	DG; DRN	RRA; AD	Sujeto Pasivo	Legalidad. Debido Proceso	Desecha el Recurso
99-2010	14/10/2010	DRN	RRA	Sujeto Pasivo	Legalidad. Acceso a la Justicia.	Concede el recurso
335-2009	14/10/2010	DG; DRN	RRA	Administración Tributaria	Legalidad. Igualdad. Debido Proceso	Rechaza el recurso
88-2010	09/11/2010	DRN	RRA	Sujeto Pasivo	Tutela Efectiva. Control de Legalidad	Concede el recurso
27-2010	10/11/2010	DG; DRN	AD	Administración Tributaria	Debido Proceso. Legalidad.	Concede el recurso
114-2009	25/01/2011	DRN	RRA; AD	Administración Tributaria y Sujeto Pasivo	Legalidad.	Concede el recurso
90-2009	27/10/2011	DG; DRN	RRA	Administración Tributaria	Debido Proceso	Concede el recurso

Cuadro No. 4

Fuente: Sala de lo Contencioso Tributario - Corte Nacional de Justicia

EQUIVALENCIAS

DG: Director General

DRN: Director Regional Norte

AD: Acta de Determinación

RRA: Resolución de Reclamos Administrativos

El análisis realizado por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, se centra de forma mayoritaria, en la correcta aplicación del principio de Legalidad y en la verificación del debido proceso. Se debe ratificar, tal como se lo hizo en el Capítulo 1, de la importancia del principio de legalidad como principio rector, en lo que a Derecho Tributario se refiere.

El debido proceso está presente en 14 de los 20 fallos analizados, mientras que el Principio de Legalidad, en 13 fallos. No se debe desmerecer que el debido proceso o procedimiento, ocupe de manera importante la atención del máximo órgano de justicia, ya que en él se incluyen garantías y derechos, que lo convierten en una especie de “*derecho marco*”. Del debido proceso se puede concluir por ejemplo si un acto administrativo fue debidamente motivado⁹³, si se cumplieron todas las etapas procedimentales, si la autoridad tributaria estaba investida de la facultad para expedir el acto, etcétera.

Es pertinente señalar que el debido proceso, el derecho a la defensa y el principio de tutela efectiva de derechos, no forman parte de los principios consagrados en los artículos 300 y 301 de la Constitución; sin embargo es necesario enfatizar que forman parte del “*bloque de constitucionalidad*”, por lo que todo funcionario público debe considerarlos y aplicarlos en su gestión.

El nivel de incidencia de los principios y derechos constitucionales, conforme el criterio de la Corte Nacional de Justicia, en los 20 fallos que fueron materia de análisis, se muestra a continuación, en el siguiente cuadro:

⁹³ “La motivación es la declaración de las circunstancias de hecho y derecho que han inducido a la emisión del acto” Dromi Roberto, ACTO ADMINISTRATIVO”, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2008, pág.102.

PRINCIPIO (S) O DERECHO (S)	FALLOS EN LOS QUE SE ENCUENTRA	PORCENTAJE DE INCIDENCIA RESPECTO DEL TOTAL DE FALLOS
Acceso a la Justicia	1	5%
Debido Proceso	14	70%
Derecho a la Defensa	2	10%
Generalidad	1	5%
Igualdad	1	5%
Irretroactividad	4	20%
Legalidad	13	65%
Proporcionalidad	1	5%
Transparencia	3	15%
Tutela Efectiva de Derechos	3	15%

Cuadro No. 7

De la parte resolutive de los fallos analizados, se puede establecer la relación existente en la aplicación de principios y derechos constitucionalmente protegidos, en las actuaciones de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas. De la muestra de sentencias de casación, tomadas en consideración para el presente análisis, se puede establecer que en un alto porcentaje, la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, está aplicando el mandato constitucional, en la expedición de los actos administrativos de determinación intensiva y resolución de reclamos administrativos, que fueran interpuestos frente a esos actos. Cabe señalar que existen dos fallos en los que la Sala de lo Contencioso Tributario, remite nuevamente el expediente al Tribunal *a quo*, para que vuelva a expedir una sentencia de mérito, razón por la que consta en el siguiente cuadro, las palabras “El fallo no es aplicable”.

**APLICACIÓN DE PRINCIPIOS Y DERECHOS
CONSTITUCIONALES SEGÚN FALLOS DE CASACIÓN
DEL 2010 ANALIZADOS**

- No se verifica una aplicación efectiva de principios y derechos constitucionales
- El fallo no es aplicable
- Se aplicaron principios y derechos constitucionales

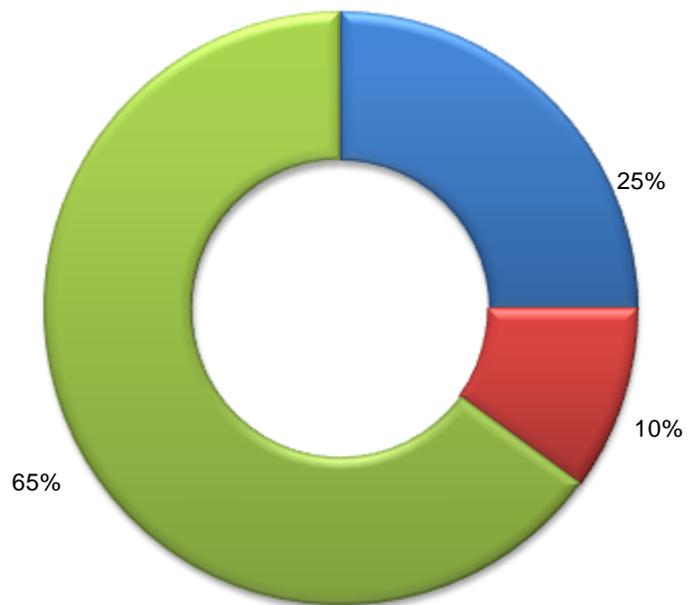


Gráfico No. 1

4. LEGISLACIÓN COMPARADA

4.1 EXPERIENCIAS EN OTRAS LEGISLACIONES, RESPECTO DE LA APLICACIÓN EFECTIVA DE LAS FACULTADES DETERMINADORA Y RESOLUTIVA.

Como ha sido señalado en el capítulo anterior del presente trabajo, informalmente se dice, que el reclamo administrativo, resulta ser una especie de “*administración de justicia administrativa*”, cosa un tanto un tanto discutible, por los siguientes puntos:

- a) La administración de justicia, en el Estado ecuatoriano, se da por los órganos que poseen jurisdicción y competencia para hacerlo, y forman parte de la unidad jurisdiccional consagrada en la Constitución de la República, es decir, de la Función Judicial.
- b) La administración pública central, dependiente de la Función Ejecutiva, no puede abrogarse funciones propias de un órgano jurisdiccional, en pocas, nunca podrá administrar justicia. Bajo esta premisa, ni el director general del Servicio de Rentas Internas, ni los directores regionales, están investido de facultades jurisdiccionales, que les permitan conocer, sustanciar, ni resolver causas de carácter contencioso administrativo
- c) Los términos “justicia administrativa”, tienen más relación con temas puramente administrativos, y no de carácter tributario, ya que en Ecuador, están marcadas las diferencias en ambas materias.
- d) Un tema importante y que particularmente debe ser considerado en el presente punto, tiene que ver con el hecho de que ningún funcionario,

desde la óptica de la doctrina y por qué no del Neoconstitucionalismo, puede ser juez de su propia causa.⁹⁴

Genera en algunos contribuyentes, mucha preocupación, el hecho que sobre un acto administrativo pueda presentarse un reclamo, para que sea atendido por el mismo organismo que lo expidió. Mucha más preocupación genera, el hecho de que el reclamo sea atendido o resuelto, por el mismo funcionario que generó ese acto impugnado. Sobre todo por esta razón, no debería hacerse mención de la frase en cuestión.

En el presente capítulo, se realizará un breve análisis sobre la concepción de tres países, respecto de la atención de reclamos de impugnación. El régimen constitucional de los países que van a ser analizados, no se relacionan con el Neoconstitucionalismo, sin embargo tienen muy arraigados criterios jurídicos sobre la supremacía constitucional y sobre la estabilidad jurídica, que otorga al Estado el respeto de los presupuestos, principios y normas consagrados en la máxima norma jurídica estatal.

Antes de iniciar el análisis, no está por demás señalar, que guardamos una herencia común, que viene del Derecho Continental: la supremacía de la Ley, como fuente originadora del derecho. No hay inconveniente, respecto de la conceptualización del principio de legalidad en materia tributaria, guardando un rasgo similar en lo que respecta específicamente al Derecho Tributario.

Sin embargo, a pesar de que por principio, las legislaciones analizadas guardan cierta semejanza, respecto de las oponibilidad de los actos administrativos expedidos por la Administración Tributaria, desde el punto de vista práctico, los

⁹⁴ “Nadie puede ser juez de su propia causa.” *Op. Cit.* Pág. 17. Ramón Valdés, pág. 316.

procedimientos administrativos que se llevan a cabo con el cumplimiento de ese fin, difieren considerablemente, de la misma forma que difieren desde el punto de vista adjetivo, los procesos contenciosos tributarios, ventilados en órganos autónomos, sean judiciales o de gobierno, fuera del seno de la propia Administración Tributaria.

4.1.1 CASO COLOMBIANO.

En Colombia, la legislación material tributaria y la formal, está incluida en un cuerpo normativo denominado Estatuto Tributario, aplicable a los impuestos recaudados y administrados por la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales), par del Servicio de Rentas Internas en el Estado Colombiano.

Un dato interesante a considerarse, es que respecto de las facultades de la DIAN, ésta se encuentra investida de las facultades relacionadas con la recaudación y administración de tributos internos y también de tributos al comercio exterior.

El Estatuto Tributario es una norma jurídica análogamente similar al Código Tributario, que regula la actividad del órgano administrador y recaudador de tributos; mientras que, la regulación del trámite contencioso tributario, ante la denominada vía contenciosa, la hace el Código Contencioso Administrativo, respecto del cual es preciso aclarar que la legislación colombiana, considera al Derecho Contencioso Tributario, como parte integrante del Derecho Contencioso Administrativo.

Evidentemente, como órgano público, la DIAN, expide actos administrativos, que tienen efectos individuales, sobre los administrados y particularmente sobre los sujetos pasivos o contribuyentes. Estos actos, por esencia también son impugnables en vía administrativa (denominada en Colombia como vía gubernativa) y contenciosa. Cabe señalar, como dato, que el órgano que sustancia y resuelve las impugnaciones en vía contenciosa es el Consejo de Estado, el mismo que no guarda dependencia al órgano jurisdiccional, sino a la Función Ejecutiva. Es necesario en el caso colombiano agotar la vía administrativa, para comparecer con una impugnación al órgano contencioso, hecho que se encuentra consagrado en la ley y afirmado por la jurisprudencia.

Aterrizando el presente análisis, al tema relacionado con la tramitación y resolución de impugnaciones administrativas o ante la vía gubernativa, es pertinente señalar, que para realizarlas, respecto de cualquier acto administrativo expedido por la DIAN, sea de determinación o sancionatorio, el sujeto pasivo que se considerare afectado, debe comparecer con la presentación de su impugnación, ante el mismo órgano que expidió el acto.

Únicamente el caso del denominado por la norma colombiana como Recurso de Reposición, el sujeto pasivo, acude ante la misma autoridad para que aclare, modifique o revoque el acto administrativo.⁹⁵

Existen otro tipo de impugnaciones de carácter administrativo, diferentes al recurso de reposición, que son el recurso de apelación administrativa, el de queja y el de reconsideración (similar al recurso de revisión, establecido en el Código Tributario ecuatoriano). En estos tres recursos de carácter administrativo, la impugnación se la realiza ante el mismo órgano

⁹⁵ Patiño Isabel, ANALISIS COMPARATIVO DE LOS PROCESOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA, UASB, Quito, 2010, pág. 28.

administrativo, pero no es la misma autoridad que resuelve la impugnación presentada, sino una autoridad jerárquicamente superior, contrario a lo que sucede en el caso ecuatoriano, en donde, el sujeto que se creyere afectado por un acto de determinación, comparece ante el mismo órgano y ante la misma autoridad que expidió dicho acto.

“(...) a) Las acciones Administrativas y la llamada vía gubernativa: El procedimiento administrativo propiamente dicho, en la mayoría de los casos, inicia con la presentación de la declaración luego de lo cual los contribuyentes en el plazo de un año podrán realizar las correcciones que disminuya el valor a pagar en impuesto y 2 años para las correcciones que aumente el valor a pagar o disminuyan el saldo a favor y así mismo la Administración dispone dos años para realizar todo requerimiento ordinario que estime necesario en referencia a dichas declaraciones. Sin embargo, luego de concluido ese plazo, la Administración Tributaria puede pedir documentación adicional o ampliar el requerimiento que ha efectuado con anterioridad, señalando un nuevo plazo para su cumplimiento; si de la información ampliatoria recibida es concordante con la determinación realizada por el contribuyente, ordenara el archivo del expediente o en su defecto procederá a liquidar el impuesto que corresponda y de ser necesario extender el tramite (sic) administrativo, actuando nuevas pruebas.(...)”

(...) 2.- Recurso de Apelación, que se interpone ante el superior inmediato del funcionario a quien ha correspondido la actuación cuestionada, con el objeto de que la autoridad jerárquicamente superior haga el control de la legalidad del acto, y de ser procedente el derecho reclamado por el apelante, rectifique, reforme, o deje sin efecto el acto

impugnada; 3.-El Recurso de Queja que procede en aquellos casos en los que el recurso de apelación no ha sido aceptado, se lo interpone ante la autoridad superior de quien absolvió mediante resolución o auto administrativo, el recurso de apelación. Estos recursos deben interponerse dentro de los cinco días hábiles posteriores, los recursos de apelación y de queja son recursos a los que el contribuyente puede acogerse de manera opcional pues no constituyen medios procesales obligatorios para agotar la vía administrativa; 4.-El recurso de reconsideración, resulta el más importante de los medios de impugnación de los que dispone el contribuyente, pues permite oponerse a las liquidaciones tributarias oficiales que provienen de los actos de revisión administrativa, recurso que debe interponerse dentro de los dos meses posteriores a la fecha de notificación con los resultados de la liquidación administrativa. La decisión que sobre tales impugnaciones pronuncie la administración, pone fin a la vía gubernativa, haciendo procedente el ejercicio de la jurisdicción contencioso administrativa.⁹⁶

⁹⁶

Ibíd.

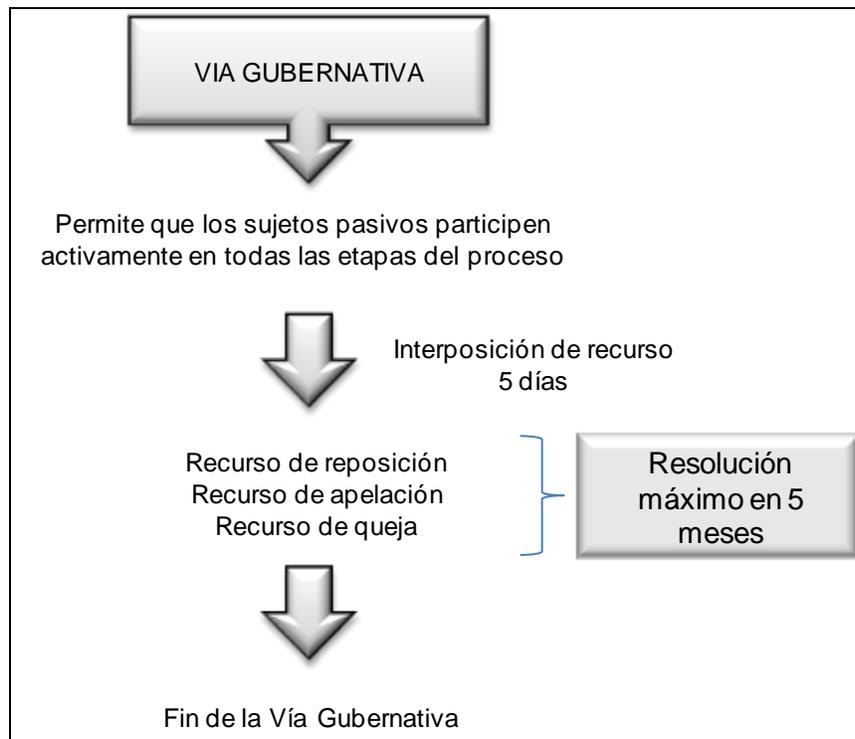


Gráfico No.2

4.1.2 CASO CHILENO.

Es notable el reconocimiento que tiene el régimen tributario chileno, el mismo que ha logrado mantener una sólida cultura tributaria y consolidar de esta manera el concepto de ciudadanía fiscal.

Al igual que en Ecuador y Colombia, los actos administrativos expedidos por el Servicio de Impuestos Internos (SII), son recurrible, oponibles o impugnables.

Hasta el año 2008, los actos de la Administración Tributaria que generaban efectos jurídicos individuales, eran oponibles, ante el propio ente generador de los mismos.

La propia Administración Pública, de forma madura, empezó a advertir que, en la atención y resolución de impugnaciones a los propios actos del SII, estaban utilizándose criterios recaudatorios, alejados de la imparcialidad y diafanidad que debe regir el accionar administrativo tributario, para lo que empezó a abanderar una reforma de carácter legal, que cambiaba drásticamente el procedimiento respecto de la sustanciación y resoluciones de impugnaciones en la vía administrativa.

Bajo este criterio, se promovió la elaboración de una ley, que cambiara la estructura del procedimiento de impugnación de los actos administrativos tributarios, entre los que se incluían los de fiscalización o determinación. Este proceso culminó, con la publicación en el Diario Oficial del 27 de enero de 2009, de la Ley No. 20322, la misma que suprime en definitiva el proceso administrativo de impugnación, para crear los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Dentro de los motivos expuestos por el legislador, se establece la necesidad de fortalecimiento y perfeccionamiento de la jurisdicción tributaria y aduanera⁹⁷.

Los Tribunales Tributarios y Aduaneros, son organismos independientes de las administraciones tributarias⁹⁸, y tienen una estructura un tanto especial, ya que,

⁹⁷ LEY 20322. Diario Oficial del 27 de enero de 2009.

⁹⁸ Al igual que en Ecuador y a diferencia de Colombia, la Administración Tributaria Central chilena, cuenta con dos organismos, a saber: Servicio Nacional de Aduanas y Servicio de Impuestos Internos.

a pesar de ser órganos jurisdiccionales, los jueces y los secretarios son escogidos por el Presidente de la República, por probidad notoria.

El primer numeral del artículo 1 de la Ley 20322, señala que los jueces de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, tendrán entre otras la siguiente atribución:

“1º. Resolver las reclamaciones que presenten los contribuyentes, de conformidad al Libro Tercero del Código Tributario.”⁹⁹

La facultad señalada, antes la correspondía a los Directores Regionales del SII¹⁰⁰, como en el caso ecuatoriano. Actualmente esta facultad es privativa de los Tribunales Tributarios y Aduaneros, por lo que desaparece de la legislación chilena el reclamo administrativo en materia tributaria, creando una acción de impugnación contenciosa jurisdiccional.

⁹⁹ Op. Cit. LEY 20322.

¹⁰⁰ *“Artículo 124.- Toda persona podrá reclamar de la totalidad o de algunas de las partidas o elementos de una liquidación, giro, pago o resolución que incida en el pago de un impuesto o en los elementos que sirvan de base para determinarlo, siempre que invoque un interés actual comprometido. En los casos en que hubiere liquidación y giro, no podrá reclamarse de éste, salvo que dicho giro no se conforme a la liquidación que le haya servido de antecedente. Habiendo giro y pago, no podrá reclamarse de este último, sino en cuanto no se conforme al giro.*

Podrá reclamarse, asimismo, de la resolución administrativa que deniegue cualquiera de las peticiones a que se refiere el artículo 126.

El reclamo deberá interponerse en el término fatal de sesenta días, contado desde la notificación correspondiente. Con todo, dicho plazo fatal se ampliará a un año cuando el contribuyente, de conformidad con lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 24, pague la suma determinada por el Servicio dentro del plazo de sesenta días, contado desde la notificación correspondiente.

Si no pudieran aplicarse las reglas precedentes sobre la computación de plazos, éstos se contarán desde la fecha de la resolución, acto o hecho en que la reclamación se funde”

www.sii.cl. DECRETO LEY No. 830 SOBRE CÓDIGO TRIBUTARIO. Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.

Desde la óptica de la justicia y equidad, que por principio debe regir en nuestro sistema, sería óptimo que el reclamo administrativo sea atendido por una persona distinta a la que generó el acto administrativo de determinación tributaria. Mejor aún sería que las impugnaciones, sean ventiladas ante otro organismo, sea administrativo o judicial, de esta manera se evitaría cualquier interpretación o duda que se tenga, respecto de parcialidad del criterio administrativo y su relación con fines recaudatorios antes que con los principios consagrados en la Constitución y la Ley, respecto del Régimen Tributario.

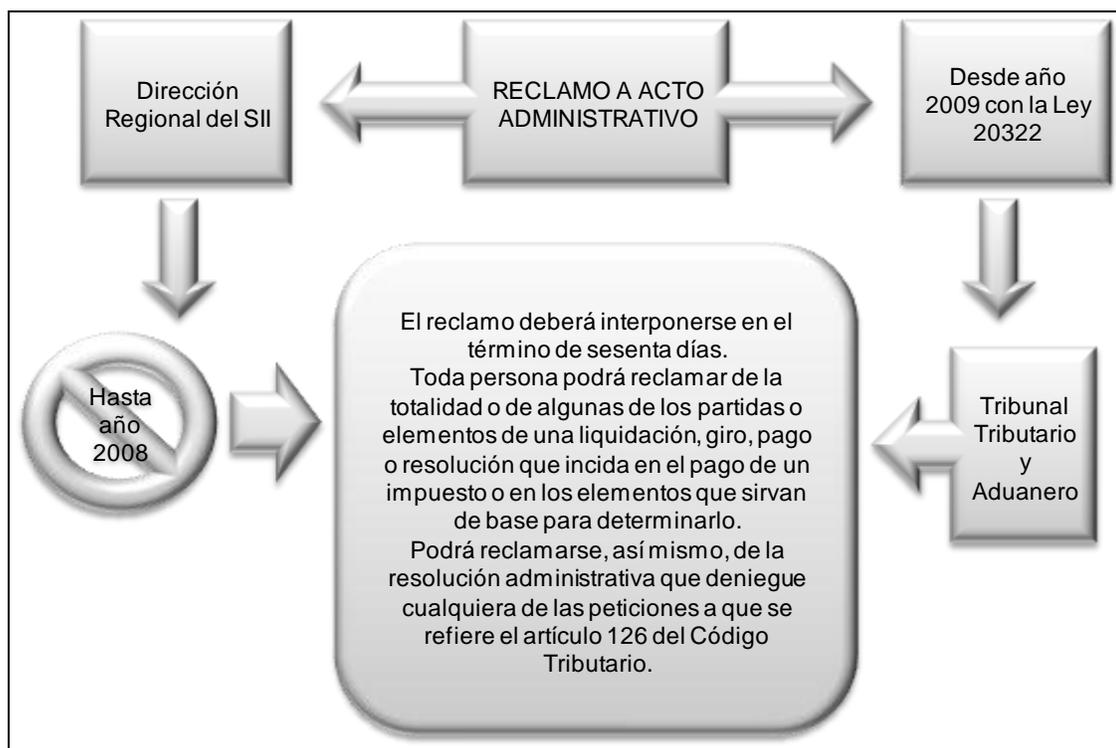


Gráfico No. 3

4.1.3 CASO PERUANO.

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), es el órgano público encargado de administrar y recaudar tributos en el Estado peruano. Al igual que otras administraciones tributarias, la SUNAT, viabiliza sus actuaciones, mediante la expedición de actos administrativos.

Respecto de las facultades asignadas por el Código Tributario peruano, la SUNAT tiene facultad de determinar el correcto cumplimiento de obligaciones tributarias, para lo que emite actos de determinación, los mismos que son impugnables en vía administrativa y judicial.

El sistema peruano guarda una diferencia muy importante, en lo que a impugnación de actos administrativos se refiere, con el sistema ecuatoriano. Es obligación del sujeto pasivo agotar primero la vía administrativa, antes de proceder con la impugnación en vía judicial.

A decir de Isabel Patiño¹⁰¹, el agotamiento de la sede administrativa, previo a la interposición de un proceso judicial, permite a la Administración Tributaria, corregir errores, previo a la judicialización del reclamo correspondiente.

Por otro lado el agotamiento de todas las instancias administrativas, puede ser un obstáculo a la transparencia y equidad que debe reinar en las actuaciones administrativas.

“En síntesis, las fases procesales por las que necesariamente debe transitar la impugnación de un acto emanado de la Administración Tributaria Peruana y que el contribuyente considera que ha lesionado sus derechos, son las siguientes:

¹⁰¹ Op. Cit. Pág. 74. Patiño Isabel, pág. 39.

en su fase administrativa: a) reclamación ante el órgano de la Administración que expidió dicho acto, lo que constituye en rigor una revisión o reconsideración, pero que puede resultar provechoso en ciertos casos porque permite que el fisco pueda corregir sus errores y, b) apelación ante el Tribunal Fiscal, que es un órgano también administrativo. Y en la fase judicial por medio de la denominada demanda contencioso administrativa ante la Corte Suprema de la República.”¹⁰²

Sin perjuicio de que la reclamación administrativa, sea presentada al mismo órgano de la SUNAT que emitió el acto, no es la misma autoridad que resuelve la impugnación correspondiente.

“La reclamación ante la Administración Tributaria es la primera etapa del Procedimiento Contencioso Tributario y constituye la primera instancia en la vía administrativa de dicho procedimiento. Este recurso puede ser interpuesto contra actos administrativos que se relacionan con la determinación de las obligaciones tributarias, ya sean formales o sustanciales; y, en general, contra los siguientes actos:

- *Resolución de Determinación*
- *Orden de Pago*
- *Resolución de Multa*
- *Resolución que determina la Pérdida de Fraccionamiento*
- *Resolución que resuelve una solicitud de devolución*
- *Resolución que establece la sanción de Comiso de Bienes*

¹⁰² *Ibíd.*

- Resolución que establece la sanción de Internamiento Temporal de Vehículos
- Resolución que establece la sanción de Cierre Temporal de Establecimiento
- Resolución Denegatoria Ficta sobre un recurso no contencioso
- Otros actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria
- El recurso de reclamación puede ser presentado por los deudores tributarios directamente afectados por los actos de la Administración Tributaria.¹⁰³

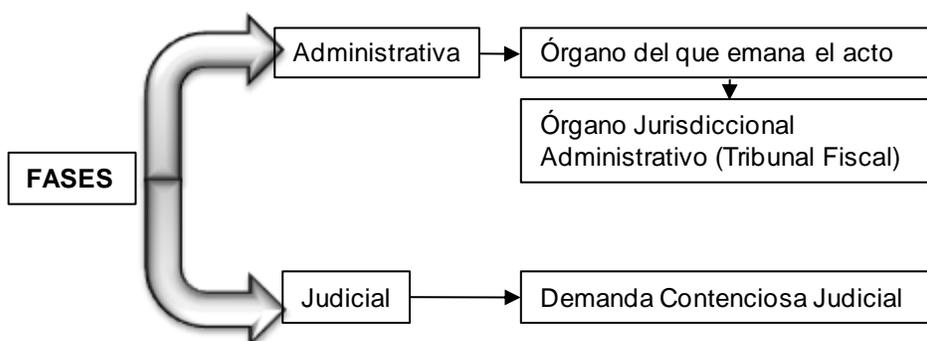


Gráfico No. 4

103

http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=36&Itemid=59

5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES.

- La Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, en sus fallos, no está considerando de forma completa, los derechos y principios consagrados en la Constitución y que se relacionan con el Régimen Tributario. En la mayoría de los fallos está limitándose a analizar la actuación administrativa y del tribunal inferior, desde el punto de vista del debido proceso y del principio de legalidad. Ninguno de los fallos analizados, considera el principio de suficiencia recaudatoria, seguramente por qué el mismo aún no ha sido ampliamente difundido por la doctrina.
- Pudo establecerse que en el 65% de los casos analizados, el Director Regional Norte ha actuado en aplicación de principios y derechos constitucionales, pero no es menos cierto que su actuación no refleja que desde la óptica administrativa, se efectúe una tutela efectiva de derechos. Así se puede evidenciar que el nivel de litigiosidad en materia contencioso tributaria no ha disminuido desde la publicación de la Constitución de la República del Ecuador y de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, esta última que incorpora la figura del recargo del 20% sobre valores determinados y el afianzamiento con relación a la cuantía del acto administrativo de determinación o de reclamos administrativos impugnados.

- En virtud de que las facultades administrativas del Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas se encuentran claramente definidas en la ley, se puede concluir que no existe problema de carácter jurídico, respecto de que sea la misma autoridad administrativa la que resuelva un acto de impugnación, presentado frente a otro acto (de determinación), expedido por él mismo. Desde el punto de vista de las mejores prácticas administrativas, de la transparencia y equidad, estas últimas establecidas en la Constitución de la República, la situación analizada, no es completamente legítima.
- El análisis de otras legislaciones, ha servido para determinar que desde la óptica del neoconstitucionalismo no es aceptable que la misma autoridad que expide un acto de determinación intensiva, sustancie y resuelva la impugnación en vía administrativa sobre el mismo acto de determinación. Desde el punto de vista de la equidad y la transparencia, no es apropiado que el Director Regional Norte, se convierta, a decir de Valdés Costa, en juez y parte de sus actuaciones.
- La falta de congruencia de los principios del Régimen Tributario establecidos en la Constitución de la República y los que constan en el Código Tributario, pueden llevar a la ineficacia de la norma inferior, por propio mandato constitucional.

5.2 RECOMENDACIONES.

Para transparentar el proceso de impugnación de los actos administrativos de determinación intensiva, debería proponerse una reforma normativa integral, en

la que se establezca la facultad de una autoridad administrativa, distinta del Director Regional Norte, para suscribir los actos administrativos de determinación, por ejemplo, el jefe del departamento de auditoría tributaria de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas.

En este sentido, las impugnaciones a esos actos de determinación, se sustanciarían ante el Director Regional Norte, demostrando de esta forma, transparencia e imparcialidad en la actuación de la Administración Tributaria, en la atención y resolución de reclamos administrativos.

Entonces, las normas que recomiendo, deberían reformarse para este efecto, son:

- Código Tributario;
- Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas;
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas;
- Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno;
y,
- Reglamento Orgánico Funcional.

Si se logra incorporar una reforma en el Código Tributario, sería oportuno modificar el artículo 5 del mencionado cuerpo legal, con el fin de que coincidan los principios del Régimen Tributario, con los que constan en la Constitución de la República del Ecuador.

BIBLIOGRAFIA

AA. VV., CUERPO SUPERIOR DE ADMINISTRADORES DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, ESPECIALIDAD GESTIÓN FINANCIERA, Editorial MAD, Madrid, 2006, tercera edición.

AA.VV., ASPECTOS FUNDAMENTALES DE LA PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL DERECHO TRIBUTARIO, Ministerio de Economía y Finanzas. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

Altamirano Alejandro (Coordinador), EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO, Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 1998, Sexta Edición.

Amatucci Andrea, EL ROL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL ÁMBITO DEL CONCEPTO DE TRIBUTO, copilado por: García César, EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN: PERSPECTIVAS PARA EL SIGLO XXI, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, Tomo I.

Ayala Enrique, NUEVA HISTORIA DEL ECUADOR, Vol. 13, Corporación Editora Nacional, Quito, 1983 – 1995.

Borja Ramiro, TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Pudeleco Editores S. A., Quito, 1995, Segunda Edición.

Borja Rodrigo, ENCICLOPEDIA DE LA POLÍTICA, Editorial Fondo de la Cultura Económica, México, 1997.

Cabanellas Guillermo, DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 2003, 28ª edición, Tomo IV.

Carbonell Miguel, NEOCONSTITUCIONALISMO (S), Editorial Trotta, Madrid, 2003.

Cassagne Juan, DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Sexta Edición, Tomo I.

CODIFICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, publicada en el Suplemento del registro Oficial No. 463 del 17 de noviembre de 2004.

CÓDIGO TRIBUTARIO CODIFICADO. Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38, del 14 de junio de 2005.

CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial No. 449, del 20 de octubre de 2008.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Registro Oficial No. 1, del 11 de agosto de 1998.

DECRETO LEY No. 830 SOBRE CÓDIGO TRIBUTARIO, Diario Oficial del 31 de diciembre de 1974.

Dromi Roberto, ACTO ADMINISTRATIVO, Editorial Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2008.

ESTATUTO DE RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA, Decreto Ejecutivo No. 2428, Registro Oficial No. 536 del 18 de marzo de 2002.

Ferrajoli Luigi, GARANTISMO PENAL, UNAM Facultad de Derecho, México, 2006.

Ferreiro Lapatza José, CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL, Editorial Marcial Pons, Madrid, 1996, 18ª edición.

Folco Carlos, PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NATURALEZA Y ESTRUCTURA, Rubinzal-Culzoni Editores, Buenos Aires, 2004, Segunda Edición.

García de Enterría Eduardo, CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Thompson Civitas, España, 2004, Duodécima Edición, Tomo I.

Garrido Fernando, TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO, Ed. Centro de Estudios Constitucionales, Vol. 1, Madrid, 1985.

Goldenberg Juan, FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA: CHILE, Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Montevideo, 1996

Gudiño Pelayo José, EL CONTROL CONSTITUCIONAL DIFUSO Biblioteca Universidad Autónoma de México.

Jarach Dino, FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, Tercera Edición.

Lallane Guillermo, EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, compilado por: García César, EL TRIBUTO Y SU APLICACIÓN: PERSPECTIVAS PARA EL SIGLO XXI, Editorial Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, tomo I.

Lello Gangemi, TRATADO DE HACIENDA PÚBLICA, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 9.

LEY 20322. Diario Oficial del 27 de enero de 2009.

LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO, PIVATIZACIONES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS POR PARTE DE LA INICIATIVA PRIVADA, Ley No. 50, Registro Oficial No. 349 del 31 de diciembre de 1993.

LEY ORGÁNICA DE GARANTÍAS CONSTITUCIONALES Y CONTROL CONSTITUCIONAL. Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 52 del 22 de octubre de 2009.

Molina Horacio, CONSIDERACIONES ACERCA DEL PROCESO TRIBUTARIO, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1966

Montaño César, CONSTITUCIÓN ECUATORIANA E INTEGRACIÓN ANDINA : LA SITUACIÓN DEL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO, Fundación Konrad Adenauer, Montevideo, 2004.

Morales José , ELEMENTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Ecuador, Quito, 2002.

Mouchet Carlos y Zorraquín Ricardo , INTRODUCCIÓN AL DERECHO, Buenos Aires, Perrot, 1978.

Ojisto Fernando, LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1966

Olano Carlos, ESQUEMAS DE DERECHO CONSTITUCIONAL GENERAL E INSTITUCIONES POLÍTICAS ESTADO SOCIAL DE DERECHO, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá.

Patiño Isabel, ANALISIS COMPARATIVO DE LOS PROCESOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA, UASB, Quito, 2010.

Penagos Gustavo, DERECHO ADMINISTRATIVO, Ediciones Librería del Profesional, Bogotá, 1995, Tomo II.

Plazas Mauricio, DERECHO DE LA HACIENDA PÚBLICA Y DERECHO TRIBUTARIO, Editorial TEMIS, Bogotá, 2000.

Roberto Dromi, DERECHO ADMINISTRATIVO, Buenos Aires, Ciudad Argentina, 2001.

Rodríguez Álvaro, LOS PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN EN LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL ESPAÑOLA, Editorial Civitas- Revista Española de Derecho Financiero, Núm. 100, 1998.

Ruiz Violeta, IMPUESTOS Y ESTADO SOCIAL, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.

Sánchez Fernando, PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA Y GESTIÓN PÚBLICA POR OBJETIVOS, Revista Gestión Pública, Serie 32, CEPAL, Santiago, marzo 2003

Spisso Rodolfo, DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1991.

Stiglitz Joseph, LA ECONOMÍA DEL SECTOR PÚBLICO, Antini Bosch editor, España, 2000, tercera edición.

Tafur Álvaro, LA CONSTITUCIÓN DE 1991 Y LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO COLOMBIANO, Ed. Universidad del Externado de Colombia, Bogotá, 1993.

Troya José, DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO, Corporación Editora Nacional, Quito, 1990.

Valdés Costa Ramón, INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1992.

Valdés Ramón, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial Temis, Bogotá, 2001.

Vallejo Sandro, SISTEMA TRIBUTARIO Y CONSTITUCIÓN EN EL ECUADOR, Boletín del Instituto Ecuatoriano de Derecho Tributario, número 11, septiembre de 2009.

Villegas Héctor, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Editorial ASTREA, Buenos Aires, 2005, 9na. Edición.

Zavala Jorge, DERECHO CONSTITUCIONAL, NEOCONSTITUCIONALISMO Y ARGUMENTACIÓN JURIDICA, Edilex Editores, Guayaquil, 2010.

www.sri.gob.ec

http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=generalidad

http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_contentHYPERLINK

<http://www.dian.gov.co/>

www.sii.cl/