



INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
LA UNIVERSIDAD DE POSGRADO DEL ESTADO

REPÚBLICA DEL ECUADOR

INSTITUTO DE ALTOS ESTUDIOS NACIONALES
UNIVERSIDAD DE POSTGRADO DEL ESTADO

III PROMOCIÓN MAESTRÍA EN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Título de la Tesis:

**ANÁLISIS DE MECANISMOS PARA REDUCIR LA LITIGIOSIDAD A PARTIR DE LA
ÉTICA FISCAL DEL IMPUESTO A LA RENTA DETERMINADO POR EL SERVICIO
DE RENTAS INTERNAS EN LA CIUDAD DE GUAYAQUIL DURANTE EL PERÍODO
2010 Y 2014.**

Tesis para optar

Al título de Magíster en Administración Tributaria

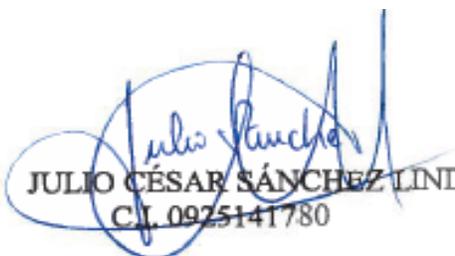
Autor: Julio César Sánchez Lindao

Directora: María Leonor Calero Pazmiño

Guayaquil, Mayo 2016

AUTORIA

Yo, Julio César Sánchez Lindao, CI 0925141780 declaro que las ideas, juicios, valoraciones, interpretaciones, consultas bibliográficas, definiciones y conceptualizaciones expuestas en el presente trabajo; así cómo, los procedimientos y herramientas utilizadas en la investigación, son de absoluta responsabilidad del autor de la Tesis.

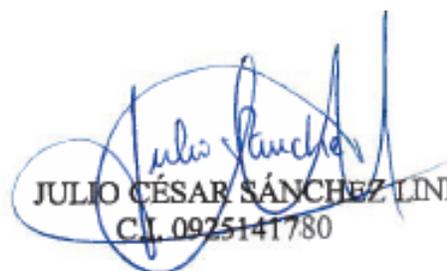


JULIO CÉSAR SÁNCHEZ LINDAO
C.I. 0925141780

AUTORIZACIÓN DE PUBLICACIÓN

Autorizo al Instituto de Altos Estudios Nacionales la publicación de esta Tesis, de su bibliografía y anexos, como artículo en publicaciones para lectura seleccionada o fuente de investigación, siempre dando a conocer el nombre del autor y respetando la intelectual del mismo.

Guayaquil, 13 de Mayo de 2016



JULIO CÉSAR SÁNCHEZ LINDAO
C.I. 0925141780

Resumen

La litigiosidad fiscal es una realidad latente en el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria, ya que sus principales funciones: la determinación, recaudación y resolución de reclamaciones son sujetas a impugnación administrativa y/o judicial conforme el Código Tributario lo dispone.

Esta situación, si bien legítima en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes, genera paralelamente dilaciones importantes en los procesos de verificación del pago de tributos ejecutados por los entes de control designados por el Estado y esto a su vez implica la no captación oportuna de los ingresos públicos y por ende retraso en el desarrollo de políticas económicas generales e insuficiencia de recursos para la distribución de la renta nacional.

El impuesto a la renta es el tributo de mayor impugnación dado que por su naturaleza directa, la determinación y sus efectos atañen directamente al patrimonio de los sujetos pasivos determinados. Precisamente esta situación y las condiciones del escenario litigioso del país en materia fiscal han marcado la tónica para la acumulación de causas y procesos que pese a haberse determinado y contar un pronunciamiento oficial por parte la Administración Tributaria no cuenta con eficacia jurídica para proceder a su cobro.

El presente proyecto se circunscribe a las determinaciones de impuesto a la renta de la ciudad de Guayaquil entre los años 2010 al 2014, analizando desde un contexto general la viabilidad en la aplicación de mecanismos céleres y participativos para la determinación y liquidación de tributos verificados por el SRI, que coadyuven al cumplimiento de los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria del régimen tributario nacional.

Palabras clave: litigiosidad, ética fiscal, suficiencia recaudatoria, tributación.

Abstract

The tax litigation is a latent reality in exercise of the powers of the Tax Administration, because of its main functions: the calculation, collection and resolution of claims are subject to administrative appeal and / or judicial under the Tax Code provides.

This situation, although legitimate in the exercise of taxpayers' rights, generates parallel major delays in the verification process the payment of taxes executed by the control entities designated by the State and this in turn implies no timely collection of public revenue and thus delay in the development of general economic policies and insufficient resources for the distribution of national income.

The income tax is the tribute of greater challenge because its direct nature, determination and their effects concerns directly to equity of taxpayers determined. Precisely this situation and conditions of litigious scenario of the country in the field of taxation have set the tone for the accumulation of causes and processes that despite been determined and have an official pronouncement by the tax authorities do not have legal effect for proceed to the collection.

This project is limited to the determination of income tax of the city of Guayaquil between 2010 to 2014, analyzing from a general context viability in implementing efficient and participatory mechanisms for determination and settlement verified by the SRI that contribute to compliance with the principles of efficiency and revenue adequacy of the national tax system taxes.

Keywords: litigation, legal ethics, revenue adequacy, taxation

Dedicatoria

Dedico el presente trabajo a todos los talentosos ecuatorianos

que no han tenido acceso a educación de cuarto nivel

pero que desde su rol en la sociedad desarrollan ideas

y emprendimientos en beneficio de toda la sociedad.

Julio César Sánchez Lindao

Agradecimiento

Agradezco a Dios y a sus maravillosos representantes terrenales

de amor y guía en mi vida: mis padres, abuela y hermana.

A todos ellos por su irrestricto apoyo y ejemplo.

Índice General

Resumen.....	4
Abstract.....	4
Dedicatoria.....	5
Agradecimiento.....	6
Índice General.....	7
Índice de Tablas.....	9
Índice de Figuras.....	10
Introducción.....	11
Capítulo 1.Aspectos Generales.....	12
1.1. Tema.....	12
1.2. Antecedentes.....	12
1.3. Planteamiento del problema.....	14
1.4. Justificación.....	16
1.5. Estado del arte.....	16
1.6. Hipótesis.....	18
1.7. Objetivos.....	18
1.7.1. Objetivo General.....	18
1.7.2. Objetivos específicos.....	19
1.8. Marco teórico.....	19
1.9. Marco Metodológico.....	27
Capítulo 2. Marco legal vigente del litigio fiscal en el Ecuador y características generales de su ejecución en la unidad de análisis.....	29
2.1. Jerarquía normativa en el Ecuador.....	29
2.2. Descripción de instancias de litigio de actos administrativos de impuesto a la renta....	34
2.2.1. Acta borrador de determinación.....	34
2.2.2. Reclamo Administrativo –impugnación– al acta de determinación.....	35
2.2.3. Recurso de Revisión.....	36
2.2.4. Impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.....	37
2.3. Análisis de situación de litigio de la unidad objeto seleccionada.....	40
2.4. Estimación de costos del litigio tributario.....	43

2.4.1. Costos del litigio tributario para la Administración Tributaria.....	43
2.4.2. Costos del litigio tributario para el contribuyente.....	45
2.4.2.1. Costos fijos.....	45
2.4.2.2. Costos variables.....	46
2.4.2.2.1. Costos variables de litigio fiscal de Grandes Contribuyentes.....	50
2.4.2.2.2. Costos variables de litigio fiscal de Sociedades.....	51
2.4.2.2.3. Costos variables de litigio fiscal de Personas Naturales.....	52
2.4.2.3. Otras consideraciones del costo del contribuyente en litigar.....	53
Capítulo 3. Mecanismos para reducir la litigiosidad a partir de la ética fiscal.....	55
3.1. Acuerdos previos de valoración.....	55
3.2. Actas con acuerdo.....	58
3.3. Acuerdos en todas las fases procedimentales.....	63
3.4. Beneficios de los mecanismos alternativos para reducir la litigiosidad expuestos.....	64
Capítulo 4. Análisis de la aplicabilidad de mecanismos alternativos en materia de reducción de litigiosidad en el Ecuador.....	65
4.1. Aplicabilidad de los acuerdos previos de valoración.....	65
4.1.1. Consulta de valoración de operaciones acorde con el principio de plena competencia	65
4.1.2. Solicitud de límite mayor de deducibilidad por gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría contraídos con partes relacionadas.....	67
4.2. Aplicabilidad de las actas con acuerdo.....	67
4.3. Aplicabilidad de Acuerdos en todas las fases procedimentales.....	68
Conclusiones:.....	70
Recomendaciones.....	73
Anexos.....	77
ANEXO 1.....	77
Detalle de compañías muestreadas con juicios activos por fiscalizaciones de impuesto a la renta Período 2010 - 2014.....	77
ANEXO 2.....	79
Estimación de Costos Variables por litigio de contribuyentes con juicios activos por fiscalizaciones de impuesto a la renta Período 2010 - 2014.....	79

Índice de Tablas

Tabla 1. Montos de deuda impugnada ante Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil de determinaciones de impuesto a la renta por tipo de contribuyente. Años 2010-2014	40
Tabla 2. Composición de juicios activos según periodo fiscal impugnado y promedio de años en litigio a octubre 2015. Años 2010-2014	41
Tabla 3. Detalle de Costos anuales relacionados con el litigio fiscal, Departamento Jurídico Zonal 8 Servicio de Rentas Internas. Año 2015	44
Tabla 4. Cálculo de Costo Directo por caución de juicios. Año 2015.....	46
Tabla 5. Ejemplo de cálculo de importe anual estimado por costos variables de litigio fiscal. Periodo 2010 – 2014.....	47
Tabla 6. Costos variables estimados incurridos en el litigio de juicios tributarios activos en Guayaquil por tipo de contribuyente. Periodo 2010 -2014.....	48
Tabla 7. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Grandes Contribuyentes.....	50
Tabla 8. Rangos de Costos Variables por litigio fiscal de Grandes Contribuyentes.	51
Tabla 9. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Sociedades.....	52
Tabla 10. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Personas Naturales.....	53

Índice de Figuras

Figura 1. Indicadores de eficiencia en Ecuador: Días de cobro de deuda. Año 2008	13
Figura 2. Composición por origen de juicios tributarios activos en Guayaquil. Periodo 2010 - 2014.....	14
Figura 3. Juicios activos por determinaciones tributarias según tipo de impuesto en Guayaquil. Periodo 2010 -2014.....	15
Figura 4. Jerarquía en el marco legal ecuatoriano	29
Figura 5. Formas de impugnación de actos administrativos emanados por la Administración Tributaria en Ecuador.	33
Figura 6. Puntos de litigio fiscal según la normativa tributaria en el Ecuador.	39
Figura 7. Composición de juicios tributarios activos en Guayaquil según periodo fiscal impugnado. Periodo 2010 -2014.....	42
Figura 8. Tiempo promedio de litigio en juicios tributarios activos en Guayaquil según periodo fiscal impugnado. Periodo 2010 -2014	42
Figura 9. Participación en el total de costos variables estimados incurridos en el litigio de juicios tributarios activos en Guayaquil por tipo de contribuyente. Periodo 2010 -2014	49
Figura 10. Beneficios de Mecanismos alternativos para reducir la litigiosidad	64
Figura 11. Resumen de aplicabilidad de mecanismos para reducir la litigiosidad en el Ecuador 2016.....	69

Introducción

La litigiosidad fiscal es uno de los problemas de mayor incidencia en la gestión de las Administraciones Tributarias, ya que su misión incluye la recaudación suficiente y oportuna de recursos para los fines del Estado. En la actualidad el sistema tributario ecuatoriano no escapa de esta problemática por lo que el presente trabajo persigue caracterizar las condiciones del esquema de litigio fiscal en el país y la propuesta de evaluar la inclusión de mecanismos alternativos que minimicen el litigio extendido tomando como referencia a los juicios presentados por determinaciones de impuesto a la renta realizadas durante el periodo 2010 al 2014.

En el capítulo 1 del presente trabajo se describen los aspectos generales que llevaron al desarrollo de la investigación, indicando principalmente características generales de la problemática local en materia de litigiosidad fiscal respecto de los datos de la unidad de análisis seleccionada.

El capítulo 2 describe el modelo del litigio fiscal en el país, enunciando el marco legal vigente y a su vez detallando el proceso, plazos y costos aproximados del litigio en materia de impuesto a la renta en la unidad de análisis seleccionada.

El capítulo 3 aborda la inclusión de la ética fiscal en la propuesta de mecanismos alternativos para la recaudación efectiva de impuesto a la renta según la evidencia empírica recogida, describiendo su metodología y exponiendo los beneficios de su aplicación.

Mientras que el capítulo 4 presenta un análisis de la aplicación de mecanismos alternativos en materia de reducción de litigiosidad de acuerdo al marco normativo ecuatoriano.

Capítulo 1.Aspectos Generales

1.1.Tema

El presente trabajo de investigación consiste en establecer la viabilidad en la aplicación de mecanismos alternativos para la resolución de litigios tributarios a la luz del concepto de ética fiscal, partiendo de las fiscalizaciones de impuesto a la renta realizadas por parte del SRI en la ciudad de Guayaquil en el período comprendido entre los años 2010 y 2014.

1.2.Antecedentes

La beneficencia o protección mínima a los colectivos más débiles o necesitados de principios del siglo XX y la garantía del pleno ejercicio de un conjunto de derechos democráticos mínimos –políticos, civiles y económicos– para la totalidad de la población son los elementos fundamentales para lo denominado como Estado del Bienestar. Precisamente la legitimidad democrática que lo reviste permite el diseño de mecanismos de intervención económica, entre los que se encuentran los impuestos y por tanto los gobiernos, desde entonces, incorporan como tareas prioritarias de su acción las funciones económicas típicas de la Hacienda Pública moderna, es decir: la asignación, redistribución, estabilización y crecimiento económico (Musgrave y Musgrave, 1983, pág. s.d.). Ello implica, a su vez, una paulatina incorporación a los presupuestos públicos de las demandas de los diferentes grupos de ciudadanos (Gutierrez, 2005, pág. 111). En aquel contexto se sitúa a la tributación en el Ecuador, como herramienta del estado en la acción interventora de la relación entre agentes económicos, tal como lo consagra la Constitución de la República vigente: La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la

producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables (Asamblea Constituyente, 2008).

Figura 1. Indicadores de eficiencia en Ecuador: Días de cobro de deuda. Año 2015

	Indicador
Time (days)	588
Filing and service	38.0
Trial and judgment	455.0
Enforcement of judgment	95.0

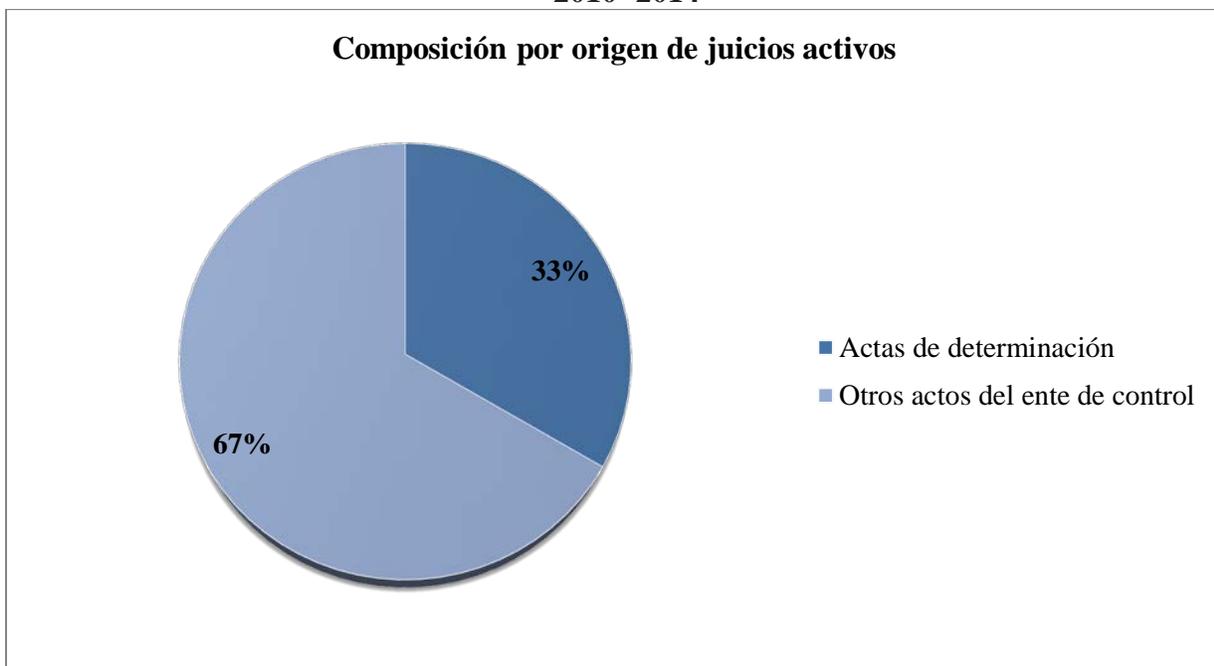
Fuente: Doing Business Indicators – Banco Mundial, 2015
Elaboración: El autor

Ecuador no escapa de la problemática descrita, En 1999, el 76% de los empresarios ecuatorianos encuestados por la World Business Environment Survey –WBES– del Banco Mundial respondió que la justicia en el país casi nunca o nunca es rápida, y solo un 2% respondió que casi siempre lo es (Barreix y Roca, 2009, pág. 64). Por su parte, según Doing Business Indicators (2015), el tiempo necesario para el cobro de una deuda comercial en Ecuador es de 588 días. Asimismo en particular en el ámbito tributario, según el SRI, hay aproximadamente 6.000 juicios pendientes de resolución en los Tribunales Distritales de lo Fiscal, algunos desde hace 20 años, que involucran unos 800 millones de dólares, casi la mitad de la recaudación del Impuesto a la Renta en 2007, 3 puntos y medio de los 12 de IVA de dicho período; con el problema adicional de que, a título de ejemplo, en los últimos cuatro años el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario del Guayas ha fallado en contra de la Administración Tributaria 9 de cada 10 veces. Por lo que resulta evidente la problemática de alta litigiosidad en materia fiscal.

1.3. Planteamiento del problema

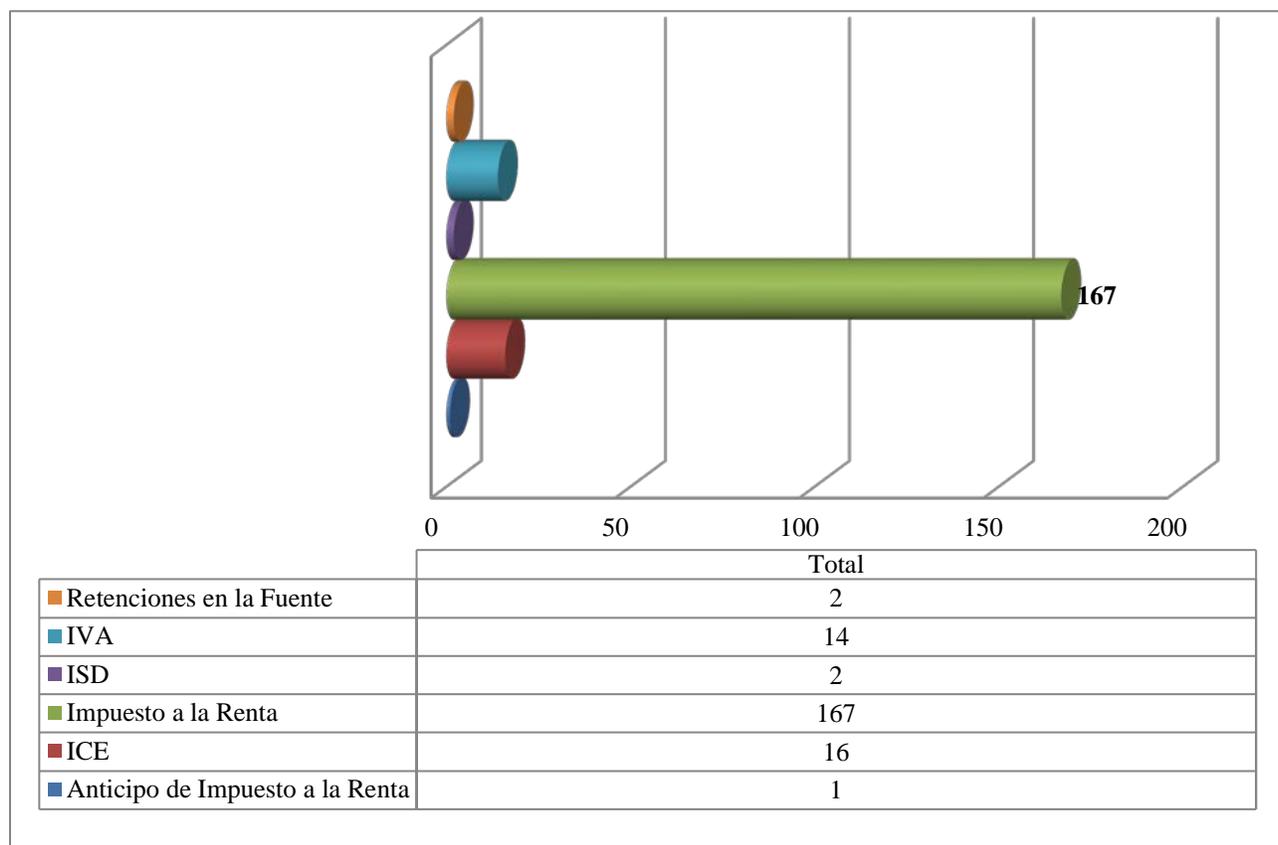
¿Existen mecanismos eficientes para el tratamiento de litigios tributarios en la ciudad de Guayaquil durante el período 2010 y 2014? En el caso particular de la ciudad de Guayaquil, entre el periodo comprendido en los años 2010 al 2014, según datos provistos por la Unidad Jurídica del Servicio de Rentas Internas se identificaron que 202 de los 603 juicios activos de esta jurisdicción de la Administración Tributaria, es decir un 33% de los litigios activos corresponden a causas en disputa por actas de determinación producto de revisiones de auditoría, de los cuales 167 juicios se refieren al impuesto a la renta, que representa un 83%.

Figura 1. Composición por origen de juicios tributarios activos en Guayaquil. Periodo 2010 -2014



Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015
Elaboración: El autor

Figura 2. Juicios activos por determinaciones tributarias según tipo de impuesto en Guayaquil. Periodo 2010 -2014



Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaboración: El autor

Lo anterior da cuenta que el modelo actual de tratamiento de causas en lo tributario arroja resultados poco favorables para ambos sujetos litigantes. Mientras que el actor –demandante– incurre en costos y contingencias por la determinación del ente recaudador e incertidumbre por el litigio, la Administración paralelamente mantiene la expectativa de cobro de importes determinados y en cuyo ejercicio ha desplegado recursos materiales y humanos. Es decir que la situación actual, ante la falta de celeridad o acuciosidad ocasiona incluso un quebrantamiento en

las relaciones de confianza y seguridad de los intervinientes en la determinación de la obligación tributaria.

1.4. Justificación

La necesidad de efectuar esta investigación radica precisamente en los indicios de ineficiencia, falta de celeridad en los tribunales de justicia fiscal y percepción adversa de los entes intervinientes en el sistema tributario de la factibilidad de pago y recaudación de los impuestos.

Se pretende analizar si mecanismos distintos a los organismos dirimientes de juicio actuales podrían ser implementados a la luz del marco jurídico nacional; ya que se considera como medular que dentro de los fines del sistema tributario ecuatoriano, principios como el eficiencia y simplicidad administrativa se muestren con mayor énfasis en las actuaciones de la Administración Tributaria, con el propósito de construir relaciones armónicas entre la entidad recaudadora y el contribuyente que coadyuven al cumplimiento voluntario y oportuno de sus obligaciones tributarias y por ende la recaudación de los recursos que el Estado necesita obtener para el financiamiento de sus planes y programas.

1.5. Estado del arte

En la actualidad el tratamiento de estas cuestiones ha llevado a las administraciones fiscales al debate de la consideración de la ética fiscal como elemento para la propuesta de mecanismos distintos a los tribunales de justicia como organismos dirimientes, muestra de ello son los modelos de otras naciones como España, bajo la adopción de Códigos de Buenas Prácticas Tributarias producto de un análisis de su administración y en concertación con los contribuyentes.

Para Álvarez y García, la llamada ética fiscal o impositiva se refiere a que la exigencia del fin recaudatorio debe encaminarse a obtener los recursos necesarios para atender al interés común y general con carácter prioritario y esencial; y que a éste podrán añadirse otros fines como los fines de carácter redistributivo de la riqueza o de la renta o el de utilizarlo como medio para la estabilidad o progreso social (Alvarez y Herrera, 2004, pág. 31).

Las principales funciones del Estado son tres, la función de asignación, la de distribución y la función de estabilización. La función de asignación se refiere al Estado como proveedor de bienes sociales o públicos. La función de distribución consiste básicamente en la creación de mecanismos fiscales para lograr una redistribución de la renta al menor costo posible de eficiencia. Finalmente, la función de estabilización se enfoca en las políticas para trazar sus objetivos macroeconómicos, como inflación, tasas de crecimiento económico; utilizando tanto los instrumentos monetarios como los instrumentos fiscales (Musgrave y Musgrave, 1983, pág. s.d.).

El sistema tributario es una herramienta para disminuir los incentivos para realizar determinadas actividades sujetas a impuestos, y fomentar otras que estén menos gravadas (Mochon, 2000, pág. s.d.). El objetivo de los tributos es financiar el gasto público, y a pesar de que no existe una clasificación universalmente aceptada, se los puede distinguir como instrumentos financieros y como instrumentos reguladores, como instrumentos financieros existen dos principios, el principio del beneficio y el principio de la capacidad de pago, estos tributos son los más importantes desde el punto de vista recaudatorio; como instrumentos reguladores, su fin principal no es recaudatorio sino de orientar en una determinada dirección la conducta de los sujetos, ejemplos de los tributos reguladores son los aranceles aduaneros y los medioambientales (Sevilla, 2004).

Con lo anterior, se puede concluir entonces que, los tributos pueden tener fines fiscales y fines extrafiscales; los de fines fiscales son creados para obtener los recursos que necesita el Estado para cubrir el gasto público, mientras que los tributos con fines extrafiscales buscan principalmente producir efectos sociales, económicos, culturales, etc.; y que su importancia radica en el efecto redistribuidor hacia la sociedad, no obstante en general la determinación debe ser lo suficientemente ética y justa para establecer relaciones armónicas y dinámicas entre los sujetos pasivos y los entes administradores de los recursos.

1.6.Hipótesis

El sistema tributario actual requiere la evaluación de aplicar mecanismos de reducción de la litigiosidad bajo la adopción del enfoque de la ética fiscal que permitan la recaudación de impuestos hasta 600 días posterior a la fiscalización para cumplir los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria del sistema tributario nacional.

1.7.Objetivos

1.7.1. Objetivo General

Determinar la viabilidad de la aplicación de mecanismos para la reducción de la litigiosidad en materia tributaria del país desde la perspectiva de la ética fiscal en función a las determinaciones de impuesto a la renta en la ciudad de Guayaquil durante el período 2010 y 2014.

1.7.2. Objetivos específicos

- ✓ Establecer la situación actual de litigiosidad en materia del impuesto a la renta determinado en la ciudad de Guayaquil durante el período 2010 y 2014.
- ✓ Describir el proceso y plazo del litigio en materia fiscal de determinaciones de impuesto a la renta durante el periodo 2010 y 2014.
- ✓ Estimar los costos incurridos por la Administración Tributaria y contribuyentes durante el litigio fiscal.
- ✓ Describir las prácticas innovadoras en materia de reducción de la litigiosidad fiscal.
- ✓ Evaluar la factibilidad de la aplicación de mecanismos para reducción de litigiosidad a partir de la ética fiscal del sistema tributario ecuatoriano.

1.8.Marco teórico

La Constitución de la República del Ecuador, en su artículo 300 señala algunos principios como rectores del régimen tributario:

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. (Asamblea Constituyente, 2008)

La ética fiscal

Según Francis Bacon los filósofos formulan leyes imaginarias para sociedades imaginarias y que sus discursos son como las estrellas, que dan muy poca luz porque están muy elevadas. Pues bien, para analizar la moralidad de los impuestos hay que tener sólidos

conocimientos filosóficos, morales y –probablemente– teológicos; pero también hay que conocer muy bien el sistema fiscal, y es difícil encontrar personas que reúnan todos estos requisitos. Es más, probablemente la mayoría de las personas más expertas en la práctica fiscal son especialistas que dominan determinado impuesto, que se limitan a examinar cuestiones muy concretas, excesivamente prácticas y que no tienen la visión de conjunto necesaria para juzgar sobre su moralidad (Bacon, s.d.).

Por otra parte, Flaus Tipke plantea que las autoridades deben garantizar que los impuestos no sean objeto de elusión o se apliquen de modo contrario a derecho. Esta función de las autoridades financieras no responde al mero interés del tesoro, sino al derecho que el contribuyente tiene a que los demás también paguen los impuestos debidos. Conforme a una concepción correcta, el funcionario de Hacienda actúa como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes (Tipke, 2002).

Álvarez y Herrera en el 2004 efectuaron el siguiente desarrollo conceptual respecto de lo establecido por Tipke, en su obra *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes* en donde se propone una cuestión previa de carácter metodológico; una dificultad que tal vez explique por qué la moralidad fiscal no se haya estudiado a fondo.

Las personas naturalmente competentes para analizar los problemas morales son los filósofos. Y sin embargo es imposible analizar las cuestiones morales que presentan los impuestos, si no se conocen a fondo sus técnicas, su interpretación, sus problemas. Por ello, muchos filósofos se limitan a observaciones absolutamente genéricas, tan indiscutibles como inútiles, como afirmar que sería injusto repartir la carga tributaria según el peso o el color de los ojos de los contribuyentes (Tipke, 2002).

Los problemas éticos son problemas de conducta. Por este motivo, el profesor Tipke se centra en analizar los distintos agentes que actúan en esa escena de la aplicación de las normas tributarias, por tanto Álvarez y Herrera describen al problema ético fundamentalmente desde la perspectiva de la justicia y donde resalta que es necesario buscar principios para resolver los problemas éticos. Según estos autores, las normas morales no permiten decir cuál sea el importe justo que hay que pagar señalando lo siguiente:

Probablemente esto sea así porque tal cuestión no cae bajo la competencia de las normas morales. Se trata más bien de un problema político, condicionado por el ámbito de las necesidades públicas que determinan el gasto público a satisfacer. Lo que sí muestran las normas morales es si esa carga resulta claramente excesiva y, además, la moral nos muestra cómo ha de repartirse entre todos los contribuyentes. Por tanto, no estamos ante la cuestión de determinar exactamente cuánto debe recaudar el Estado en su conjunto, sino de cómo ha de repartirse el gravamen. Esta cuestión es la que se plantea fundamentalmente en el trabajo del profesor Tipke. El fundamento del pago de los impuestos está en el principio de solidaridad. El ser humano, por naturaleza –ha sido así creado por Dios– no puede desarrollarse sin la ayuda de los demás. Su vida no tiene sentido sin una entrega y servicio a los demás. Esto se plantea en todas las esferas de la actividad humana, incluido el uso de los medios económicos; por tanto, tales recursos económicos están afectos al servicio de la comunidad . Dicha vinculación se lleva a cabo a través de diversas manifestaciones, la creación de puestos de trabajo, el desarrollo de la actividad

empresarial, pero también mediante el pago de los impuestos que permiten el funcionamiento del ente público al servicio del interés general; es decir de esa serie de condiciones que permiten el pleno desarrollo de la persona. Desde luego, el concepto de bien común o interés general tiene un carácter abierto. Existen muchas opciones políticas en un sistema democrático. Siempre que no se traspasen ciertos límites, serán los gobernantes legítimamente elegidos los que concretarán el bien común, y tan adecuada podrá ser una solución como otra porque no existe una solución óptima. La decisión concreta queda confiada a la libertad de las personas como otro rasgo inherente a la propia naturaleza humana. Pero hay que distribuir la carga tributaria que permite afrontar ese gasto público necesario y hay que distribuirla con justicia. Pues bien, la justicia requiere siempre una medida. Si no tratamos a sujetos distintos con la misma medida, si no actuamos con la misma vara de medir, caemos en la arbitrariedad y en la injusticia. Esto es así en el ámbito tributario, pero puede aplicarse también a otras muchas materias, como la distribución del gasto público o la selección de las personas que ocuparán plazas de funcionarios públicos. La medida de la decisión podría estar basada en los conocimientos y cualificación profesional de los candidatos o bien en las simpatías de la comisión que ha de resolver el concurso (Alvarez y Herrera, 2004, págs. 78-79).

Históricamente se han ensayado otras soluciones; por ejemplo el principio de capitación. Igual que un hombre vale un voto en un sistema democrático, podría pensarse que cada uno debería pagar exactamente la misma cantidad en concepto de tributos. Así se consigue una igualdad aparente, pero –como se puso de manifiesto con el poll tax británico– un impuesto de capitación

resulta claramente injusto; que personas que tienen recursos completamente distintos y cargas familiares completamente distintas paguen la misma suma constituye tan sólo una igualdad ficticia. En el fondo supone una gran injusticia, una arbitrariedad (Barreix y Roca, 2009).

Otra posibilidad estaría en acudir al principio de equivalencia: que cada uno pague de acuerdo con la ventaja que le reportan los servicios públicos. Pero este criterio, llevado a sus últimos extremos, resulta tan injusto como impracticable. Precisamente los más necesitados son quienes han de recibir más prestaciones públicas y, lógicamente, carecen de recursos para contribuir a su sostenimiento. Además, existen servicios públicos indivisibles que no pueden financiarse con arreglo a estos criterios. Por ello, el profesor Tipke llega a la conclusión de que el único principio que responde a la naturaleza de las cosas para el reparto general de los gastos públicos, es el principio de capacidad económica, aunque en casos particulares algunos tributos puedan responder al principio de equivalencia. A esta afirmación había llegado ya la doctrina social de la Iglesia. Juan XXIII en su encíclica *Mater et Magistra*, señala que la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos. De este principio no podemos deducir cuál sea la cantidad justa que deba pagar una persona en concepto de impuestos. Tal cantidad no puede determinarse sin que medie una decisión política sobre el importe del gasto público necesario para el bien común. Esta decisión no se mueve ya el ámbito estricto de la justicia, sino de la política. Sí podrá controlarse una concreta decisión política es arbitraria o claramente injusta, pero el legislador dispondrá de un amplio margen de actuación dentro de los límites de la justicia. En cambio, el principio de capacidad económica nos ofrece un certero criterio de reparto. Basándonos en él podremos examinar los diversos impuestos vigentes –como hace el profesor Tipke en el caso alemán– y determinar si esos impuestos en sí mismos son justos y si

sus detalles técnicos incurren en alguna injusticia que los convierta en inmorales, pues es inmoral que el legislador establezca o mantenga impuestos injustos (Alvarez y Herrera, 2004, pág. 79).

Los conceptos anteriormente desarrollados nos llevan a concebir a la ética fiscal como la ciencia que trata de la moralidad de los actos en materia tributaria y ocupada principalmente por la conducta de los actores en materia fiscal: administración y administrados, de forma que las relaciones entre éstos se formulen y desarrollen en armonía con el principio de convivencia justa.

La litigiosidad

Según Galán (2007) el alto grado de litigiosidad fiscal, es motivo de preocupación para los poderes públicos por un lado y también para la doctrina que, en cierta manera, se siente responsable del estudio de nuevas soluciones (Galan, 2007, pág. 15).

En materia fiscal es definida como el conflicto elevado a una autoridad jurisdiccional tributaria por un sujeto de derecho –contribuyente– con una intención o pretensión frente a otro que presenta resistencia u opone al planteamiento del primero. Bajo este contexto en el Ecuador, Barreix y Roca (2009) establecen que es claro porqué al contribuyente, y en particular al empresario- contribuyente, le interesa que se diriman justa y rápidamente las apelaciones que haya interpuesto a resoluciones de la Administración Tributaria. En primer lugar, las resoluciones justas refuerzan la definición de sus derechos de propiedad (Barreix y Roca, 2009, pág. 60).

Éstos, a su vez, resultan fundamentales para reducir tanto los costos de transacción como los de transformación en una economía, lo que es vital para el buen funcionamiento y el crecimiento de la misma (Sebastián, 2008). En particular, respecto a los costos de transformación, es razonable pensar que derechos de propiedad mal definidos discriminen contra las tecnologías intensivas en capital y contra aquellas inversiones que exijan mayores períodos

de maduración. En el mismo sentido, derechos de propiedad mal definidos alientan actividades de «desvío de rentas» –rent seeking– en vez de actividades generadoras de rentas y, en particular, de aquellas innovadoras, que son las que sostienen el crecimiento futuro. En segundo lugar, si las decisiones de la justicia son rápidas, levantan la incertidumbre y permiten una planificación de la actividad empresarial sin condicionalidades. Un adecuado marco institucional para los negocios es aquel en el cual las incógnitas se despejan en vez de acumularse. A su vez, como se adelantó, también a la Administración le interesa que se diriman justa y rápidamente las controversias tributarias con los contribuyentes. Una justicia lenta, incentiva la litigiosidad por parte de contribuyentes que, de mala fe, encuentran en esta lentitud un modo de diferir el pago de sus obligaciones, con el consiguiente impacto negativo en la recaudación y la equidad (Barreix y Roca, 2009, pág. 64).

El problema de la lentitud de la justicia no es exclusivo de Ecuador. Roca (2008), analizando las respuestas de empresarios de más de 80 países, muestra que cualquiera sea su valoración sobre la imparcialidad y la honestidad de las sentencias judiciales, siempre señalan lentitud en el funcionamiento de la justicia. Incluso en los países que mejor valoran la imparcialidad y honestidad de la justicia, la diferencia entre el porcentaje de empresas que considera que la justicia nunca o casi nunca es rápida con el que considera que nunca o casi nunca es imparcial es igual o superior a 30 puntos –llegando a más de 50 puntos en casos notables como Portugal, Francia y Chile– (Roca, 2008)

Paradójicamente, una mejoría en el funcionamiento de la Administración Tributaria puede provocar un agravamiento en la lentitud de la resolución de los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, por al menos dos razones. La primera razón es que una de las consecuencias más frecuentes de la mejor gestión de una Administración Tributaria es el

aumento del número de litigios, producto del mayor número y profundidad de las actuaciones de fiscalización y el mayor dinamismo en el cobro de la deuda determinada. Esto origina un fuerte aumento de la carga de trabajo sobre el poder judicial (Roca, 2008).

De las definiciones anteriores podemos concluir que el esquema de litigio en materia fiscal en el país presenta problemas de gestión, ya que el incremento de controles y accionar de las facultades determinadora y sancionadora, fundamentalmente, de la administración tributaria estriba en el aumento de conflictos tributarios, lo cual impide la armonía de la adecuada relación de convivencia justa descrita en el concepto de ética fiscal y por lo tanto, resulta pertinente evaluar en primera instancia las formas de reclamación de los contribuyentes en el país, el tiempo que toma su absolución, e identificar las causales de estas situaciones y en segundo lugar identificar si el esquema actual podría mejorarse con la adopción de nuevas prácticas o medidas que propenden a la reducción de la litigiosidad.

Reducción de la litigiosidad

Según Lago Montero (2005), los operadores jurídicos, desde el punto de vista educativo, proponen campañas de educación fiscal, en pro de la mejora de la conciencia fiscal. Dado que es duro y conflictivo pagar impuestos, hay que justificar y dotar de la mayor transparencia posible el destino del dinero que se paga. No se debe perder de vista, que aun cuando se actué con la máxima claridad nunca se podrá convencer a todos de la veracidad y necesidad de todos y cada uno de los gastos públicos (Lago, 2005, pág. 55).

Desde el punto de vista normativo y administrativo es necesario por una parte un respeto máximo al principio de seguridad jurídica. Esto debe traducirse en claridad normativa conceptual frente a complejidad casuística, que comprendería un mayor respeto a la autonomía de la

voluntad que consagra nuestro ordenamiento jurídico, que permite la economía de opción y que repele los hipotéticos abusos de las cláusulas antiabuso (Lago, 2005, pág. 55).

Por otra parte, «unificación de los criterios administrativos con la consiguiente disminución del número de autoridades con potestad interpretativa»; o la disminución de la presión fiscal indirecta, reservando la inspección para la detección de hechos imposables no declarados, y especialmente para los sectores de riesgo, de sobra conocidos (Lago, 2005, pág. 55).

Finalmente, sería importante «instrumentar vías de acuerdo e incluso de transacción y arbitraje, dentro de los márgenes que los principios superiores del ordenamiento permitan, para evitar los conflictos o solucionar los inevitables, en todos los procedimientos en los que sea menester, no sólo inspectores, con la debida transparencia y con control judicial sin exclusiones» (Lago, 2005, pág. 55).

1.9.Marco Metodológico

La metodología de investigación empleada es de tipo mixta, es decir: cualitativa y cuantitativa; bajo el método deductivo de las condiciones del esquema de litigio fiscal en el Ecuador, mientras que el estudio efectuado es de orden cuantitativo de alcance descriptivo y de corte longitudinal.

i. Análisis estadístico

Análisis cuantitativo: Se utilizarán procedimientos estadísticos para realizar el análisis de los importes determinados impuesto a la renta en litigio durante el periodo de análisis y su crecimiento en el tiempo respecto de la fiscalizaciones desarrolladas en la ciudad de Guayaquil.

Análisis cualitativo: Se desagregarán las variables cualitativas que intervienen en la gestión de los procesos en litigio mediante la observación directa de las fases del proceso de litigio.

ii. Análisis descriptivo

Análisis descriptivo: Se analizará las características de los procesos litigados por concepto de impuesto a la renta de la ciudad de Guayaquil en el periodo de análisis.

iii. Análisis longitudinal

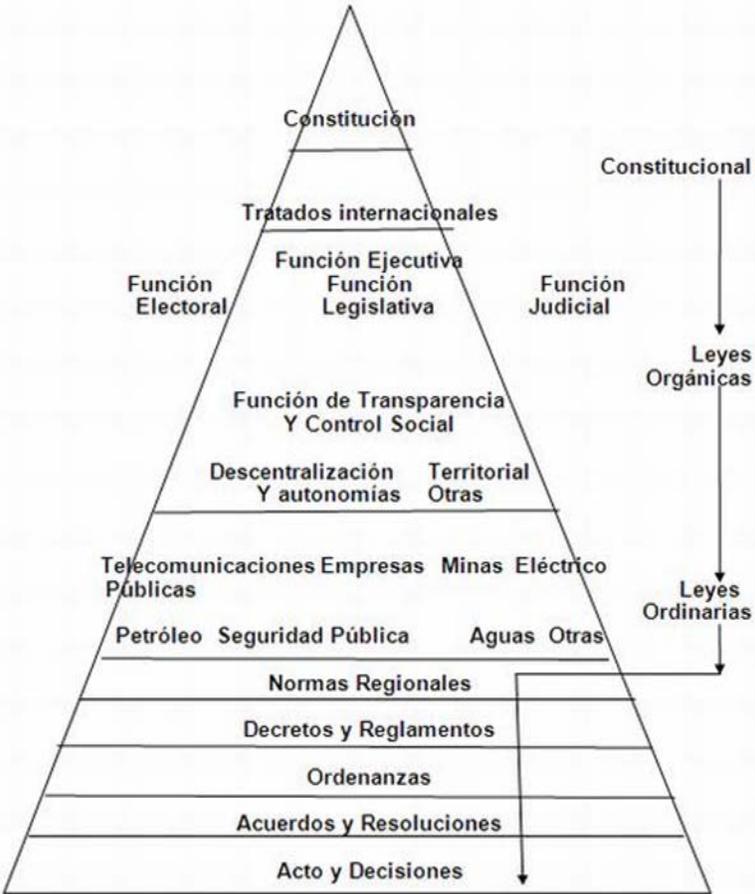
Análisis de corte longitudinal: Considerando la unidad de tiempo seleccionada para el presente estudio se considera que el período de análisis corresponde a los años del 2010 al 2014. La investigación tomará datos de fuente primaria, ya que se obtendrá la base de datos de juicios activos del Departamento Jurídico del Servicio de Rentas Internas, Zona 8 Guayaquil.

Capítulo 2. Marco legal vigente del litigio fiscal en el Ecuador y características generales de su ejecución en la unidad de análisis.

2.1. Jerarquía normativa en el Ecuador

Los poderes del Estado definidos en la Constitución Política de la República del año 2008 establecen de forma general que la jerarquía del marco legal del país presente la siguiente estructura:

Figura 3. Jerarquía en el marco legal ecuatoriano



Fuente: Servicio de Rentas Internas, s.d.
Elaboración: El autor

Específicamente, en materia fiscal esta dinámica se rige por la Constitución y con prelación por los siguientes cuerpos legales: Código Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley de Equidad Tributaria, Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, Reglamento a la Ley de Equidad Tributaria y otros reglamentos, resoluciones y circulares que disponen regulaciones relativas a deberes formales para el cumplimiento de obligaciones tributarias. Respecto al tratamiento de litigio fiscal, nuestras normas legales establecen lo siguiente:

Según el artículo 173 de la Constitución del Ecuador, 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 (Asamblea Constituyente, 2008).

El Código Tributario en esta materia establece en su artículo 10 que el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley (Servicio de Rentas Internas, 2015).

Es decir que en nuestra legislación se presentan, en esencia, dos vías de impugnación para los actos emanados por la Administración Tributaria:

La vía administrativa, consistente en el ejercicio de la facultad resolutoria del sujeto activo y que según el artículo 69 del cuerpo legal *ibídem*, implica que las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria cuyo ejercicio deberá acogerse a lo expuesto en el artículo 115

ibídem, que dispone que los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva; y mediante la vía judicial cuya función se expone en el artículo 220 del mismo cuerpo legal, que establece que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;

2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;

3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;

4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;

5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;

6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;

7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,

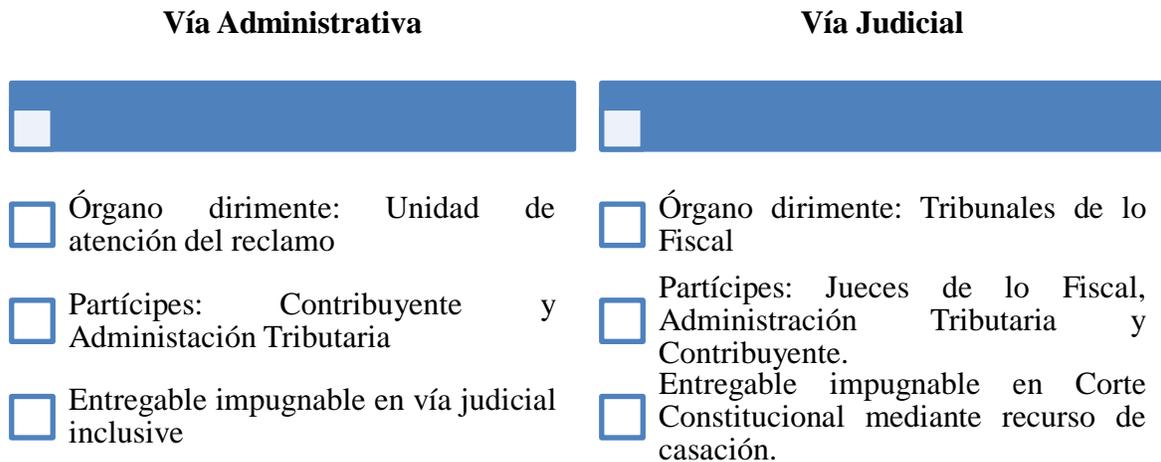
8a. De las demás que se establezcan en la ley.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario no será competente para conocer las impugnaciones en contra de títulos de crédito cuyo contenido, esto es la obligación tributaria, ya fue conocido y resuelto en sede judicial (Servicio de Rentas Internas, 2015).

De lo anterior se colige que ambas vías implican despliegue de recursos mutuos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, en vista que si bien existe el recurso de la vía judicial, esa alternativa no exceptúa del conocimiento y litigio del proceso a la Administración Tributaria, misma que deberá seguir las acciones correspondientes en defensa de los intereses institucionales fiscales, lo que quiere decir que en ambas vías la Administración y el sujeto

pasivo participaran activamente del seguimiento del litigio hasta su resolución, tal como se esquematiza a continuación:

Figura 4. Formas de impugnación de actos administrativos emanados por la Administración Tributaria en Ecuador.



Fuente: Servicio de Rentas Internas

Elaboración: El autor

Asimismo es importante mencionar que el Código Tributario prevé el inicio una acción de revisión ulterior para las actas de determinación o resoluciones de reclamos emanadas por el órgano administrativo, consistente en 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 denominado «recurso de revisión» (Servicio de Rentas Internas, 2015).

2.2.Descripción de instancias de litigio de actos administrativos de impuesto a la renta.

En lo relativo a la unidad de análisis seleccionada es menester precisar que las determinaciones de impuesto a la renta subyacen de la facultad determinadora de tributos establecida en el artículo 67 del Código Tributario, siendo el acto administrativo válido siempre que se cumpla en general su flujo procesal dispuesto en los artículos 259, 260, 261 y 262 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (RLRTI 2016), y 115, 116, 118, 119, 143 y 220 del Código Tributario, que establecen las siguientes fases:

- Notificación de orden de notificación.
- Emisión y notificación de requerimientos de información y/o diligencias de inspección, comparencias.
- Emisión y revisión del acta borrador de determinación.
- Emisión y notificación del acta de determinación (definitiva).
- Reclamo administrativo al acta de determinación.
- Recurso de Revisión
- Impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. (Servicio de Rentas Internas, 2015)

2.2.1. Acta borrador de determinación

La primera instancia con connotación litigante en el proceso de determinación la constituye la revisión y entrega del acta borrador de determinación al contribuyente fiscalizado, puesto que el sujeto pasivo goza con el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un

acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; contemplándose también la posibilidad que en el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente.

Esta etapa si bien propiamente no constituye impugnación a acto administrativo, en vista que el acta borrador de determinación se considera únicamente como un acto de simple administración de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 del Estatuto Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva (ERJAFE, 2016), por su carácter unilateral; es una fase en la cual el contribuyente presenta objeciones o conformidad con la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad determinadora.

2.2.2. Reclamo Administrativo –impugnación– al acta de determinación

Sin perjuicio de los resultados y modificaciones que podrían efectuarse entre la emisión y revisión conjunta del acta borrador de determinación, la presentación de descargos y/o aceptación de glosas hasta la emisión del acta definitiva; el sujeto pasivo podrá presentar en el plazo de 20 días hábiles posteriores a la notificación del acta de determinación, una impugnación o reclamo administrativo, el cual deberá contener los requisitos descritos en el artículo 119 del Código Tributario. Esta actuación deberá contar con patrocinio legal y su resolución deberá efectuarse dentro del plazo de 120 días hábiles contados a partir del siguiente día hábil de su presentación.

Este elemento constituye la vía primaria de litigio fiscal pero con competencia resolutoria del propio órgano administrativo en donde el contribuyente durante el plazo del reclamo podrá probar sus pretensiones y alegatos mediante la entrega de información que desvirtúe parcial o totalmente el acto administrativo de verificación de tributos.

2.2.3. Recurso de Revisión

Recurso consistente en que tanto los actos administrativos de verificación de tributos firmes como las resoluciones de reclamos ejecutoriadas son susceptibles al inicio de un proceso de revisión mediante oficio o por insinuación motivada del contribuyente afectado, por parte de la Administración Tributaria únicamente 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;

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 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.

Esta acción potestad de la Administración, una vez iniciada, tendrá el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado; gozando las resoluciones que se dicten en recursos de revisión, de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso – tributaria (Servicio de Rentas Internas, 2015).

2.2.4. Impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario

El contribuyente puede presentar una acción de impugnación ante el Tribunal Distrital de los Fiscal, en cuyo procedimiento según lo dispuesto por el artículo 227 del Código Tributario, intervienen el actor, el demandado y el tercero perjudicado:

Actor es la persona natural, que deduce la demanda o la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción o interpone el recurso que ha de ser materia principal del fallo.

Demandado es la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna; el director o jefe de la oficina u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria, o se proponga excepciones al procedimiento coactivo; y,

el funcionario recaudador o el ejecutor, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución.

Tercero es todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa. (Servicio de Rentas Internas, 2015).

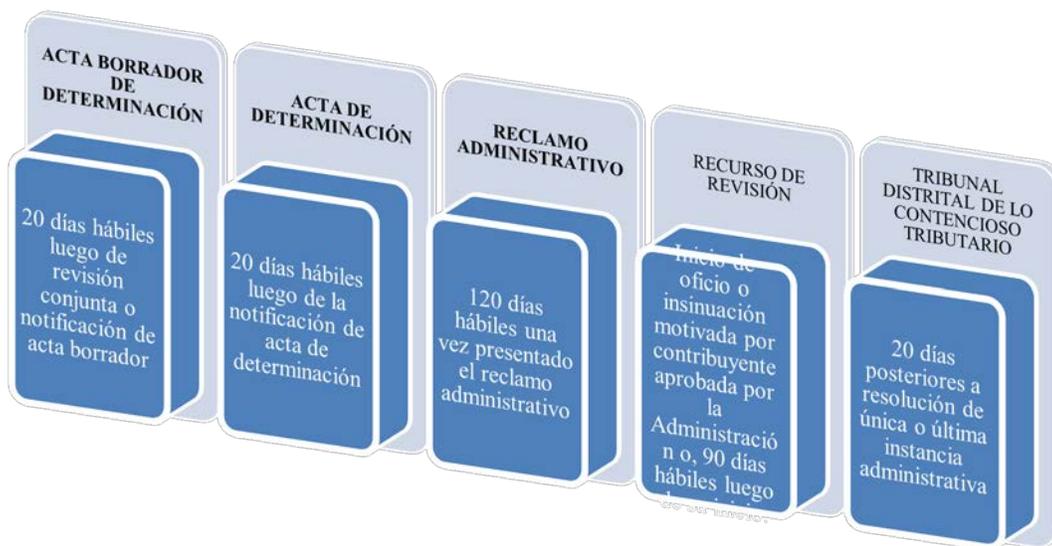
Según el Código Tributario (2015) este recurso podrán presentarlo quienes se creyeran perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días, si residieren en el exterior. El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado. Los herederos del contribuyente perjudicado, fallecido antes de vencerse el plazo para proponer la demanda, podrán hacerlo dentro de los veinte o cuarenta días o de los seis meses siguientes a la fecha del fallecimiento, en los mismos casos previstos en los incisos precedentes (Servicio de Rentas Internas, 2015).

Este trámite acarrea como costo implícito un afianzamiento de la causa tal como lo ordena el artículo innumerado del Código Tributario que establece que las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con una caución

equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la administración tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria (Servicio de Rentas Internas, 2015).

De las fases de impugnación anteriormente descritas se resume en la siguiente figura los espacios de litigio fiscal.

Figura 5. Puntos de litigio fiscal según la normativa tributaria en el Ecuador.



Fuente: Normativa Tributaria, Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

2.3. Análisis de situación de litigio de la unidad objeto seleccionada.

Para el presente trabajo fue tomada como unidad objeto análisis la cantidad de juicios activos a octubre de 2015, correspondientes a actas de determinación de impuesto a la renta impugnados ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de la ciudad de Guayaquil en el período comprendido entre los años 2010 y 2014, cantidad que asciende a un total de 167 procesos en marcha.

Según tales datos se pudo observar que el monto de deuda impugnada en dicho periodo por fiscalizaciones de impuesto a la renta en instancia judicial asciende a USD 319.614.446,86 cuya composición según tipo de contribuyente se muestra a continuación:

Tabla 1. Montos de deuda impugnada ante Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario de Guayaquil de determinaciones de impuesto a la renta por tipo de contribuyente. Años 2010-2014

Valores en dólares de USD

Tipo de Contribuyente	Deuda Total	Número de Juicios
Grandes Contribuyentes	270.865.788,60	92
Sociedades	44.923.932,52	8
Personas Naturales	3.824.725,74	67
Total general	319.614.446,86	167

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

Estos datos dan cuenta que en términos porcentuales, los grandes contribuyentes son el tipo de contribuyentes que tanto, unitariamente por número de juicios interpuestos 55%, y nominalmente por monto de deuda impugnada 85% representan el segmento donde se concentra principalmente la litigiosidad en instancia judicial.

Por su parte, las sociedades si bien en número de juicios registran una participación importante, por el número de litigios activos: 40% del total, su incidencia en el monto de deuda total impugnada es menos significativa con apenas el 14%.

En el mismo orden las personas naturales son el tipo de contribuyentes con menor incidencia en esta medición, registrando el 5% de las causas interpuestas y 1% de la deuda litigada.

Respecto al tiempo de litigio de los juicios analizados, se pudo identificar que el rango de periodos fiscales impugnados comprenden a declaraciones entre los años 2001 y 2011, y que el promedio general del tiempo de litigio por juicio es de 2,8 años; es decir 1008 días ordinarios, tal como se describe a continuación:

Tabla 2. Composición de juicios activos según periodo fiscal impugnado y promedio de años en litigio a octubre 2015. Años 2010-2014

Periodo Fiscal de Impuesto a la Renta impugnado	Número de juicios	Número de años promedio en litigio
2001	2	3,5
2004	3	4
2005	18	4,5
2006	31	4,4
2007	23	3,1
2008	48	2,2
2009	35	1,2
2010	5	1,4
2011	2	1
Total general	167	2,8

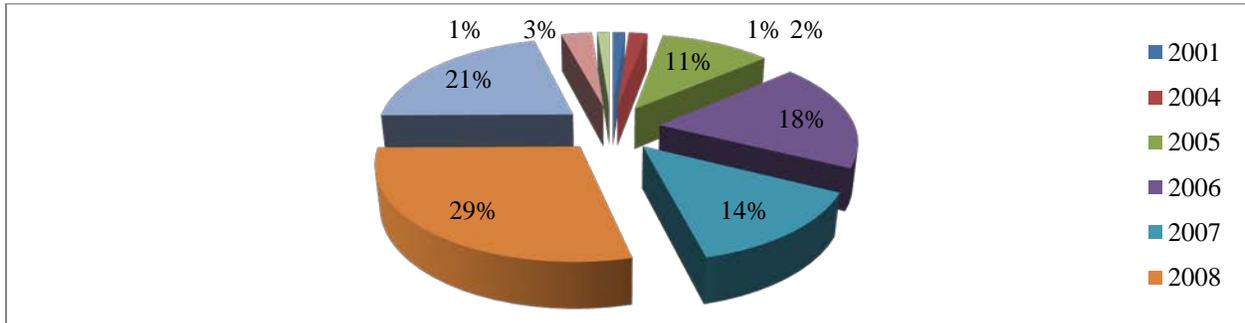
Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

De estos datos se observa que la mayor cantidad de juicios activos a octubre de 2015, corresponden a determinaciones de impuesto a la renta del periodo fiscal 2008 y que los procesos en litigio de los periodos fiscales 2015 y 2016 son los de mayor tiempo promedio de litigio,

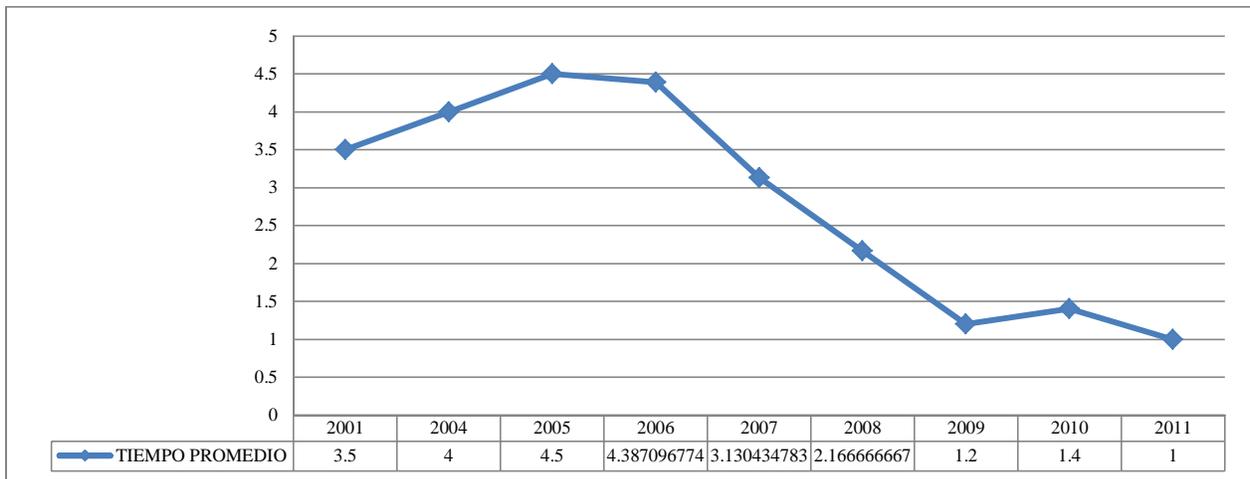
oscilando entre 4,4 y 4,5 años de gestión, tal como se aprecia en términos relativos en las siguientes ilustraciones:

Figura 6. Composición de juicios tributarios activos en Guayaquil según periodo fiscal impugnado. Periodo 2010 -2014



Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaboración: El autor

Figura 7. Tiempo promedio de litigio en juicios tributarios activos en Guayaquil según periodo fiscal impugnado. Periodo 2010 -2014



Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2016
Elaboración: El autor

2.4. Estimación de costos del litigio tributario

Un aspecto fundamental dentro del análisis de la problemática consistió en estimar los costos del litigio en materia tributaria, para lo cual se realizó un levantamiento de información cualitativo y cuantitativo de las características e implicaciones para los sujetos partícipes del litigio. Para tal efecto, se llevaron a cabo entrevistas a funcionarios del Departamento Jurídico de la Dirección Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas y solicitud de información a la Administración Tributaria relativa a las declaraciones de impuesto a la renta de los años durante los cuales el litigio se hubiera iniciado de los contribuyentes objeto del estudio para darle tratamiento estadístico.

Mediante estas técnicas de investigación se estimó de forma monetaria y cualitativa, los costos incurridos tanto por el sujeto activo como el sujeto pasivo durante la impugnación en la vía judicial.

2.4.1. Costos del litigio tributario para la Administración Tributaria

Según datos recabados del Departamento Jurídico de la Dirección Zonal 8, los componentes principales de los costos cuantitativos del litigio fiscal son: las remuneraciones del personal dentro del proceso litigante (procuradores, peritos contables y jefe de departamento) y gastos administrativos que comprenden movilizaciones, viáticos para audiencias fuera de la ciudad, uso de equipos de oficina y suministros de oficina.

Tabla 3. Detalle de Costos anuales relacionados con el litigio fiscal, Departamento Jurídico Zonal 8 Servicio de Rentas Internas. Año 2015

Valores en USD Dólares

	(A)	(B)	(C = A*B*12)
Detalle de Costos	No. Personas	Sueldo Mensual	Importe Anual
Remuneraciones			
De Procuradores	7	2.034,00	170.856,00
De Peritos	7	1.760,00	147.840,00
De Jefatura de Departamento			
Se estima que la participación en procesos de litigio fiscal corresponde al 75% de su carga de trabajo	1 / 75%	2.934,00	26.406,00
Servicios Administrativos			
Se estima que corresponde al 10% del importe de Remuneraciones de personal	N/A	N/A	34.510,20
Total de Costos Anuales			379.612,20
Número de Juicios gestionados en el período analizado			167
Costo de litigio por juicio para la Administración Tributaria			USD 2.273,13

Fuente: Servicio de Rentas Internas, Octubre 2015

Elaboración: El autor

Sin embargo es importante precisar que esta suma corresponde a un importe estimado de costos del litigio por parte del sujeto activo, puesto que el principal costo del mantenimiento de la causa lo constituye el costo de oportunidad de las sumas impugnadas y por la cuales no se percibe recaudación efectiva y oportuna en los casos de fallos favorables de la Administración Tributaria, cifra que para la unidad de análisis evaluada ascendió a USD 319.614.446,86 que no se cobró a tiempo entre los años 2010 y 2014. Esta suma no se ve reflejada en las metas de recaudación de la Administración Tributaria, que si bien ha presentado cumplimientos elevados en los años analizados, presentan saldos por cobrar que significan tiempo y dinero invertido en la gestión de los procesos de fiscalización y procuración judicial.

Asimismo es importante señalar que existen otros costos no medibles en términos monetarios que afectan directamente al sujeto activo, como: el tiempo incurrido en la procuración judicial en casos de menor complejidad o de casos en los que no se persigue cobro sino devolución y/o ratificaciones de saldos a favor del contribuyente y que involucran la misma cantidad y despliegue de esfuerzos en la defensa; y a su vez la acumulación de expedientes por la carga laboral de procesos en litigio.

2.4.2. Costos del litigio tributario para el contribuyente

Según el análisis de las fases del litigio fiscal del marco normativo tributario, se identificó que la unidad objeto de estudio corresponde a la fase de impugnación vía judicial, en donde se pudo establecer que existen costos directos variables y fijos que debe incurrir el contribuyente y que se detallan a continuación:

2.4.2.1. Costos fijos

De orden fijo se mencionan los desembolsos directos que debe incurrir el contribuyente por motivo de la caución judicial por un 10% del monto impugnado en la demanda. Esta caución generalmente se presenta mediante cartas bancarias o pólizas de seguro que garantizan el importe y cuyo precio en promedio se maneja con una prima anual del 10% de la suma asegurada anualmente.

Es decir que para el caso de la unidad objeto de estudio se estima que el costo directo fijo anual por caución judicial asciende a USD 3.196.144,47.

Tabla 4. Cálculo de Costo Directo por caución de juicios. Año 2015

Valores en USD Dólares

Costos directos por impugnación vía judicial	Monto USD
Caución	
(A) Monto impugnado de unidad objeto de análisis	319.614.446,86
(B) Caucción 10% (A*10%)	31.961.444,69
(C) Prima de Póliza por caución (B*10%)	3.196.144,47

Fuente: Servicio de Rentas Internas, Octubre 2015

Elaboración: El autor

2.4.2.2. Costos variables

De orden variable se identificó que en los procesos de litigio fiscal se requiere la participación de equipos especializados de asesores tributarios y legales externos que patrocinan las causas impugnadas y asisten al contribuyente en el proceso contencioso tributario, lo cual repercute financieramente para la compañía actora en el juicio mediante el pago de honorarios profesionales desde el inicio de la causa y durante su desarrollo. Los honorarios por este concepto son de orden variable y se pactan contemplando varios elementos tales como: complejidad, cuantía, especialidad, tamaño del contribuyente, entre otros.

Para estimar el efecto de este rubro en los resultados financieros de los sujetos pasivos, se seleccionó aleatoriamente una muestra de 16 compañías que mantenían juicios activos –Ver Anexo 1–, de donde se verificó que en la composición de cuentas contables por casillero de las declaraciones de impuesto a la renta desde el año que presentó la demanda al tribunal, el 100% de ellas registraba gastos legales en el casillero "Gastos por Honorarios Profesionales» de sus formularios de impuesto a la renta. Asimismo, mediante la verificación de la información pública obtenida por el portal web de la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, correspondiente a las notas a los estados financieros se corroboró que el 94% de la compañías

registraron los honorarios profesionales de servicios de asistencia jurídica en litigio fiscal en la partida «Gastos legales»; con lo cual se coligió que a nivel de los casilleros de la declaración de impuesto a la renta la incidencia de los gastos por asesoría legal y tributaria en procesos de litigio se consignaron en el casillero «Gastos por Honorarios Profesionales»; por lo que para efectos de este trabajo de análisis dicha casilla fue considerada como línea base para las estimaciones de los costos variables por asesoría legal.

Para tal efecto se recabó datos del SRI a enero 2016, cuya información se presenta en este trabajo identificada con codificación asignada para precautelar su privacidad, y en donde se analizó la casilla «Gastos por Honorarios Profesionales» en relación al total de Costos y Gastos de los periodos fiscales durante los cuales existe instaurado un proceso de litigio y así estimar la variación anual de este índice. Con tales índices anuales se construyó un promedio de la relación de «Gastos por Honorarios Profesionales» sobre el total de Costos y Gastos; y se aplicó este factor al monto promedio de costos y gastos anuales de las compañías analizadas para establecer el importe anual estimado correspondiente a costos variables por asesoría legal, tal como se ilustra en el siguiente ejemplo:

Tabla 5. Ejemplo de cálculo de importe anual estimado por costos variables de litigio fiscal. Periodo 2010 – 2014

Descripción	VALOR
Tipo	GC
Id	GC1
Año de presentación del juicio	2013
Número de años de litigio	2
A. Costos y gastos año 2013 USD	290.000.000,00
B. Costos y gastos año 2014 USD	350.000.000,00

Descripción	VALOR
C. Costos y gastos promedio 2013 -2014 USD	320.000.000,00
D. Gastos de honorarios profesionales año 2013 USD	830.000,00
E. Gastos de honorarios profesionales año 2014 USD	1.120.000,00
F. Índice de gastos de honorarios profesionales 2013 (D/A)	0,24%
G. Índice de gastos de honorarios profesionales 2014 (E/B)	0,35%
H. Variación de índice de gastos de honorarios profesionales 2013 – 2014 ((G-F)/F)	0,11%
Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	352.000,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas, Enero 2016
Elaboración: El autor

Con este Índice de Variación de Gastos de Honorarios Profesionales se identificó el impacto en los resultados financieros de los contribuyentes en litigio entre el año 2010 y 2014 por determinaciones de impuesto a la renta –Ver Anexo 2– y cuyo resumen por tipo de contribuyente se presenta a continuación:

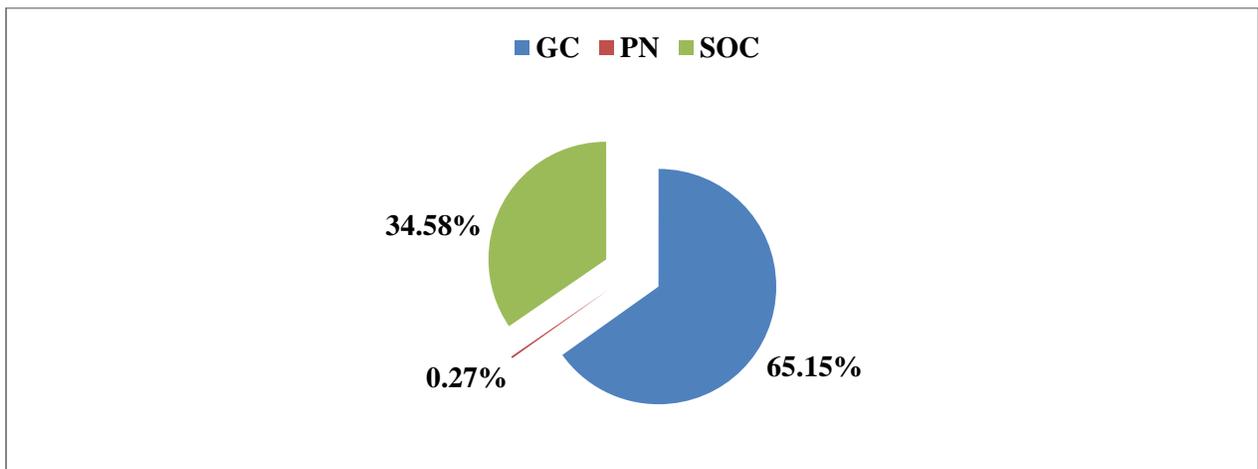
Tabla 6. Costos variables estimados incurridos en el litigio de juicios tributarios activos en Guayaquil por tipo de contribuyente. Periodo 2010 -2014

Tipo de Contribuyente	Número de Juicios	Total de Costos Variables Estimados de Litigio Tributario durante el tiempo en juicio USD
Grandes Contribuyentes	92	15.959.060,00
Personas Naturales	8	88.830,00
Sociedades	67	6.300.000,00
Total general	167	22.347.890,00

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015
Elaboración: El autor

De este resumen se pudo estimar que el total de costos variables de los contribuyentes litigantes durante el tiempo de juicio hasta octubre de 2015 asciende a USD 22.347.890,00 en procesos impugnados en vía judicial de determinaciones de impuesto a la renta entre los años 2010 y 2014. De esta suma, la concentración principal radica nuevamente en los grandes contribuyentes, que representan el 65,15% del total de costos variables, seguidos de las sociedades con el 34,58% y de manera insipiente el efecto en las personas naturales con 0,27% del total estimado.

Figura 8. Participación en el total de costos variables estimados incurridos en el litigio de juicios tributarios activos en Guayaquil por tipo de contribuyente. Periodo 2010 -2014



Fuente: Servicio de Rentas Internas
Elaboración: El autor

Esta realidad da cuenta de lo necesario de categorizar los elementos de análisis, dado que al analizar cada tipo de contribuyentes se podría establecer la necesidad de implementar focalizadamente estrategias para mitigar el problema de la litigiosidad; por lo que a continuación se muestran los resultados por tipo de contribuyente: Gran contribuyente, sociedad y persona natural.

2.4.2.2.1. Costos variables de litigio fiscal de Grandes Contribuyentes

Para el caso de Grandes Contribuyentes se identificó lo siguiente:

Tabla 7. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Grandes Contribuyentes.

Periodo 2010 -2014			
% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE EL PERIODO DE LITIGIO MÍNIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE EL PERIODO DE LITIGIO MAXIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE EL PERIODO DE LITIGIO - PROMEDIO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE EL PERIODO DE LITIGIO MÍNIMO
0,01%	0,19%	0,11%	USD 173.468,04

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

Los datos de la tabla que antecede indican que en promedio por juicio y por año a un gran contribuyente le cuesta aproximadamente USD 173.468,04 el litigio en tribunales, no obstante es importante observar que pese a ello existe una dispersión importante de los datos mínimos y máximos de la variación de la cuenta servicios legales en relación del total de costos y gastos, por lo que se analizó por rangos de costos anuales estimados esta información y así precisar el análisis con mayor certeza.

Tabla 8. Rangos de Costos Variables por litigio fiscal de Grandes Contribuyentes.

Periodo 2010 -2014	
Rango de Costos Variables Anuales estimados USD	Número de juicios activos
0-100.000	26
100.000-200.000	38
200.000-300.000	16
300.000-400.000	3
400.000-500.000	6
700.000-800.000	3
Total general	92

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

De donde se puede desprender que la mayoría grandes contribuyentes se estima incurren entre USD 100.000,00 y USD 300.000,00 en costos variables por litigios anualmente y adicionalmente se confirma la existencia de casos que por sus características particulares incurren en importes anuales superiores ya sea por tamaño o complejidad de la causa litigada, puesto que se calculó que al menos en 9 procesos, los costos estimados superan los USD 500.000,00 anuales.

2.4.2.2.2. Costos variables de litigio fiscal de Sociedades

Para el caso de Sociedades se identificó lo siguiente:

Tabla 9. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Sociedades.

Periodo 2010 -2014			
% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO MÍNIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO MAXIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO PROMEDIO	DE COSTOS ANUALES PROMEDIO DE LITIGIO TRIBUTARIO USD
0,22%	0,28%	0,25%	USD 94.029,85

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

Según estos datos, se colige que a las sociedades en promedio por juicio y por año les cuesta aproximadamente USD 94.029,85 litigar en tribunales, y que esta cifra es de la tendencia de todas las sociedades ya que se verificó que la dispersión entre los índices máximos y mínimos de gastos legales sobre el total de costos y gastos es poco significativa, lo que denota que dentro de los casos de sociedades el costo variable de litigar es homogéneo.

2.4.2.2.3. Costos variables de litigio fiscal de Personas Naturales

Para el caso de Personas Naturales se obtuvo lo siguiente:

Tabla 10. Análisis de Costos Variables de litigio fiscal de Personas Naturales.

Periodo 2010 -2014

% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN TOTAL COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO MÍNIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN TOTAL COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO MAXIMO	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN TOTAL COSTOS Y GASTOS DURANTE PERIODO LITIGIO PROMEDIO	EN COSTOS ANUALES PROMEDIO DE LITIGIO Y TRIBUTARIO USD
0,29%	2,45%	0,25%	USD 11.103,75

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015
Elaboración: El autor

En el caso de personas naturales se puede observar que el promedio de costos variables anuales por litigar asciende a USD 11.103,75 y sin perjuicio que la dispersión del índice de variación de la cuenta servicios legales sobre costos y gastos totales es notoria, no se consideró significativo desagregar la tipología de los contribuyentes en esta categoría al representar el 14% de las causas en litigio de la unidad de análisis y el 0,27% del total de costos estimados variables por litigio por contribuyente.

2.4.2.3. Otras consideraciones del costo del contribuyente en litigar

Es de suma importancia considerar que al margen de incurrir en los costos fijos y/o variables anteriormente detallados, los contribuyentes asumen también un costo implícito de contingencia por el grado de incertidumbre de la resolución de la causa fiscal, ya que de ser favorable para la Administración, deberá de disponer de recursos para afrontar la obligación en firme. Esto

representa cargar contra los resultados de la compañía provisiones y la gestión de recursos suficientes para el pago de obligaciones tributarias.

Asimismo, costos cualitativos en algunos casos corresponden a la imposibilidad de licitar, ofertar bienes y servicios a empresas del Estado y el no acceso a mercados de ciertos productos por requisitos legales no satisfechos por la acreencia con el fisco.

Capítulo 3. Mecanismos para reducir la litigiosidad a partir de la ética fiscal

Según los preceptos de la ética fiscal, la conducta de los intervinientes en el sistema tributario es el eje medular de la práctica de acciones conducentes a una recaudación justa y efectiva, y por tanto esta conducta se delimita mediante valores que deben ser interiorizados y traducidos en mecanismos para facilitar el cumplimiento correcto y oportuno de las obligaciones tributarias.

En esa línea son los principios de buena fe y confianza, los rectores que rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas, cobrando especial relevancia en el actual sistema tributario no sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad en sus operaciones. En este escenario, la adecuada gestión de los riesgos inherentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de las empresas demanda una mayor cooperación recíproca y transparente con la Administración Tributaria.

En este contexto es que los mecanismos de vanguardia para reducir el problema de la litigiosidad fiscal subyacen en la esencia de la ética tributaria, haciendo prevalecer los principios de justicia y capacidad económica impositiva entre las relaciones de los agentes fiscales.

A continuación se presentan algunos de los mecanismos alternativos que se han diseñado para la reducción de litigiosidad:

3.1. Acuerdos previos de valoración

Se trata de acuerdo contribuyente-administración, vinculantes para ambos, sobre el valor a efectos fiscales de rentas, bienes, gastos o demás elementos determinantes de la deuda tributaria. Consta en el cuerpo legal tributario y establece la regulación general y se remite a la norma propia de cada tributo para regular los supuestos concretos.

Procedimiento

a. La solicitud deberá presentarse por escrito, y deberá contener como mínimo la siguiente información: i) identificación del solicitante y de los cesionarios, ii) descripción de la operación iii) descripción del derecho de uso/explotación que se pretende establecer y su duración, iv) en el procedimiento de calificación y valoración, calificación motivada de los activos, v) propuesta de valoración de los ingresos y de los gastos asociados a la cesión del activo, o de las rentas generadas en su transmisión con indicación del valor de adquisición y transmisión o similar; expresando el método o criterio de valoración aplicado y las circunstancias económicas que hayan sido tomadas en consideración y, vi) demás información/documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

b. Órgano competente

El órgano competente para instruir, resolver, y en su caso para modificar el acuerdo sobre será el Departamento de Fiscalización de Administración Tributaria.

c. Tramitación

En el procedimiento de acuerdo previo de calificación y valoración, el órgano competente para instruir deberá solicitar un informe vinculante a la Administración Tributaria respecto a la calificación de los activos. Dicho informe deberá emitirse por la DGT en el plazo máximo de 3 meses.

d. Terminación

El procedimiento deberá concluir en el plazo máximo de 6 meses, transcurrido el cuál sin haberse notificado la resolución, podrá entenderse desestimada la propuesta. En este sentido hemos de diferenciar que el procedimiento del acuerdo previo de valoración podrá concluir con: i) aprobación de la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario, ii) aprobación (que deberá ser aceptada por el obligado tributario) de una propuesta de valoración diferente a la presentada, o iii) desestimación.

El procedimiento del acuerdo previo de calificación y valoración podrá concluir: i) calificando los activos como no aptos, ii) calificando los activos como aptos y aprobando la propuesta de valoración presentada, iii) calificando los activos como aptos y aprobando una propuesta alternativa de valoración, o iv) calificando los activos como aptos y desestimando la propuesta de valoración.

El acuerdo previo de valoración, o de calificación y valoración tendrá carácter vinculante durante su plazo de vigencia.

Se regula expresamente la posible: i) modificación del acuerdo previo de valoración o de calificación y valoración en supuestos de variación significativa de las circunstancias económicas, que podrá iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario y ii) la prórroga del citado acuerdo (a instancia del obligado tributario) (Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, 2013).

3.2. Actas con acuerdo

Se refiere a actas cuyo contenido es íntegramente aceptado por la Administración y el contribuyente. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo no pueden ser objeto de recurso, se trata de una nueva modalidad de actas, como instrumento al servicio del objetivo de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.

Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación.

El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.

Así pues, la reducción de la sanción está condicionada al pago del importe total de deuda y sanción, y a que no se interponga recurso contencioso-administrativo, único que procede contra las liquidaciones derivadas de estos acuerdos. Es decir, no cabe en estos casos ningún tipo de revisión en vía administrativa, ni de oficio, ni a instancia del interesado. Además, dada la evidente naturaleza convencional que subyace en este tipo de acuerdos, se hace mención expresa a los motivos por los que puede interponerse el recurso en vía

contencioso-administrativa contra las liquidaciones que deriven de este tipo de actas, en concreto, sólo procederán en casos de vicio del consentimiento.

Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario.

Procedimiento

Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.
- b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos. Así pues, en materia de procedimiento, el acuerdo debe ser autorizado en todo caso por el inspector-jefe y se incorpora como parte integrante del acta. Asimismo, con el objeto de garantizar el pago, antes de proceder a la firma del acta y del acuerdo, se exige la previa constitución de un depósito o de un aval solidario, o un seguro de caución, a favor de la Hacienda Pública por el importe previsto de la propuesta de liquidación y, en su caso, de la propuesta de sanción. Desde un punto de vista jurídico, el procedimiento está presidido por el principio de unidad de acto. Se suprimen los trámites previos a la firma del acta y se incorpora todo el contenido a un solo documento al que el interesado presta su conformidad.

Cuando de los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano inspector entienda que pueda proceder la conclusión de un acuerdo, lo pondrá en conocimiento del obligado tributario. Tras esta comunicación, el obligado tributario podrá formular una propuesta con el fin de alcanzar un acuerdo.

Una vez desarrolladas las oportunas actuaciones para fijar los posibles términos del acuerdo, el órgano inspector solicitará la correspondiente autorización para la suscripción del acta con acuerdo del órgano competente para liquidar.

Si se manifestase la disconformidad al resto de los elementos regularizados no incluidos en el acta con acuerdo, la propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad incluirá todos los elementos regularizados de la obligación tributaria. La cuota tributaria incluida en la propuesta de la liquidación contenida en el acta con acuerdo minorará la contenida en el acta de disconformidad.

c) Si respecto a los elementos regularizados de la obligación tributaria no incluidos en el acta con acuerdo se otorgase la conformidad parcial, se procederá de la siguiente manera:

1°. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad no resultara una cantidad a devolver, se formalizarán simultáneamente, además del acta con acuerdo, dos actas relacionadas entre sí en los siguientes términos: Un acta de conformidad que contendrá los elementos regularizados de la obligación tributaria a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad.

Un acta de disconformidad que incluirá la totalidad de los elementos regularizados de la obligación tributaria. Las cuotas tributarias incluidas en las propuestas de liquidación contenida en el acta de conformidad y en el acta con acuerdo minorarán la contenida en el acta de disconformidad.

2°. Si de la propuesta derivada de los hechos a los que el obligado tributario haya prestado su conformidad resultara una cantidad a devolver, se formalizará

una única acta de disconformidad en la que se harán constar los elementos regularizados de la obligación tributaria.

Liquidación.

Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en dentro de un plazo definido (Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, 2013).

El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad (Romero, 2010).

3.3. Acuerdos en todas las fases procedimentales

Se trata de uno de los capítulos del Código de Buenas Prácticas Tributarias del sistema tributario español mediante el cual la Administración Tributaria y las empresas utilizarán todas las posibilidades que ofrece el procedimiento de fiscalizaciones para el debate o discusión potenciando el acuerdo en todas las fases procedimentales en que ello sea factible.

Procedimiento

(1) La Administración Tributaria facilitará lo antes posible al contribuyente el conocimiento de los hechos susceptibles de regularización, de manera que, a lo largo de las actuaciones inspectoras, se facilite el mayor intercambio de criterios posible y se realice cuanto antes la corrección de las actuaciones de la empresa a futuro.

(2) La Administración Tributaria comunicará al contribuyente, en el trámite de audiencia previo a las actas de inspección, los hechos que influyan en la eventual propuesta de regularización. Asimismo, a petición de éste, se le indicarán los conceptos esenciales que se van a regularizar y procurará facilitarse, a título orientativo, una cuantificación provisional de la liquidación que resultaría de acuerdo con los datos disponibles en ese momento.

(3) La Administración Tributaria incorporará en la motivación de los actos en que se base la propuesta de regularización una valoración

expresa de las alegaciones del contribuyente (Agencia Estatal de Administración Tributaria Española, 2013).

3.4. Beneficios de los mecanismos alternativos para reducir la litigiosidad expuestos

En la siguiente imagen se ilustran los beneficios de cada uno de los mecanismos para reducir la litigiosidad fiscal descritos:

Figura 9. Beneficios de Mecanismos alternativos para reducir la litigiosidad

Acuerdos previos de valoración	Actas con acuerdo	Acuerdos en todas las fases procedimentales
<ul style="list-style-type: none"> • Mayor seguridad jurídica y certeza al contribuyente. • Entrega de información previamente a la realización de sus operaciones. • Controles extensivos únicamente de seguimiento de la Administración 	<ul style="list-style-type: none"> • Ejercicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria • Aplicable a operaciones o relaciones con agentes de gran repercusión en la economía del país o sectores específicos. • Negociación financiera con proyección de la carga fiscal . 	<ul style="list-style-type: none"> • Reducción de tiempos en fiscalizaciones • Focalización de controles intensivos en riesgos tributarios complejos • Mitigación de riesgos sin cargos financieros al contribuyente • Es aplicable sin perjuicio de las otras dos alternativas.

Fuente: Agencia Tributaria Española, 2016

Elaboración: El autor

Capítulo 4. Análisis de la aplicabilidad de mecanismos alternativos en materia de reducción de litigiosidad en el Ecuador

Conforme se desarrolló en el capítulo 2 del presente trabajo, el sistema tributario ecuatoriano en esencia presenta mecanismos tradicionales en la forma de impugnación de actos administrativos. Sin embargo de la revisión de la normativa orgánica vigente también debe destacarse la existencia de dos alternativas que cumplen con los postulados de la ética fiscal y que podrían considerarse instancias en las que se podría mitigar la litigiosidad. Estas alternativas son la consulta de valoración de operaciones acorde con el principio de plena competencia y la solicitud de un límite mayor de deducibilidad por gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría contraídos con partes relacionadas.

4.1. Aplicabilidad de los acuerdos previos de valoración

4.1.1. Consulta de valoración de operaciones acorde con el principio de plena competencia

El cuarto artículo innumerado luego del 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que la metodología utilizada para la determinación de precios de transferencia podrá ser consultada por los contribuyentes, presentando toda la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la absolución correspondiente, la misma que en tal caso tendrá el carácter de vinculante para el ejercicio fiscal en curso, el anterior y los tres siguientes. La consulta será absuelta por el Director General del Servicio de Rentas Internas, teniendo para tal efecto un plazo de dos años (LORTI, 2015).

En concordancia con lo anterior, el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que los sujetos pasivos podrán solicitar a la Administración Tributaria la valoración de las operaciones efectuadas entre partes vinculadas con carácter previo a la realización de estas. Dicha consulta se acompañará de una propuesta que se fundamentarán en la valoración acorde al principio de plena competencia. La consulta presentada por el contribuyente y absuelta por la Administración Tributaria surtirá efectos respecto de las operaciones efectuadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe y tendrá validez para los tres períodos fiscales siguientes, al ejercicio fiscal en curso, así como las operaciones efectuadas en el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo para presentar su declaración de impuesto a la renta. En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación de la consulta, esta podrá ser modificada para adaptarla a las nuevas circunstancias. Las consultas a las que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución. La Administración Tributaria podrá formalizar acuerdos con otras administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de las operaciones. El Director General mediante resolución fijará el procedimiento para la resolución de las consultas de las operaciones entre partes vinculadas. La obligatoriedad de presentar el informe integral de precios de transferencia y sus anexos se sujetará a los términos contenidos en la absolución de la consulta por parte de la Administración Tributaria. La presentación de la consulta no le exime al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones expresas en la normativa vigente (RLORTI, 2105).

Este mecanismo se encasilla en los denominados acuerdos previos de valoración citados en el capítulo 3 del presente trabajo, no obstante la utilización que la normativa prevé es acotada al únicamente circunscribirse al régimen de precios de transferencia y las transacciones que se

mencionan en el siguiente apartado, por lo que pese a constar en la normativa local vigente, el ejercicio de su aplicación es de alcance limitado.

4.1.2. Solicitud de límite mayor de deducibilidad por gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría contraídos con partes relacionadas.

Incluido en la reforma al reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno de diciembre de 2014, está en vigencia desde el ejercicio fiscal 2015 la solicitud de un límite mayor de deducibilidad por gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría contraídos con partes relacionadas. En el numeral 16 del artículo 28 del cuerpo legal antes citado se establece que el contribuyente podrá solicitar un límite mayor de deducibilidad, bajo las disposiciones legales, reglamentarias y procedimentales establecidas para la consulta de valoración previa de operaciones entre partes relacionadas.

4.2. Aplicabilidad de las actas con acuerdo

Esta alternativa si bien no consta en el marco jurídico vigente tiene mayor repercusión para transacciones que una vez fiscalizadas o dentro de la ejecución de la determinación presentan casuísticas muy particulares que generan divergencia de criterios incluso al interior de la Administración. Por ello, se apunta a que este mecanismo se utilice en determinaciones de contribuyentes con riesgos híbridos y régimen de precios de transferencia.

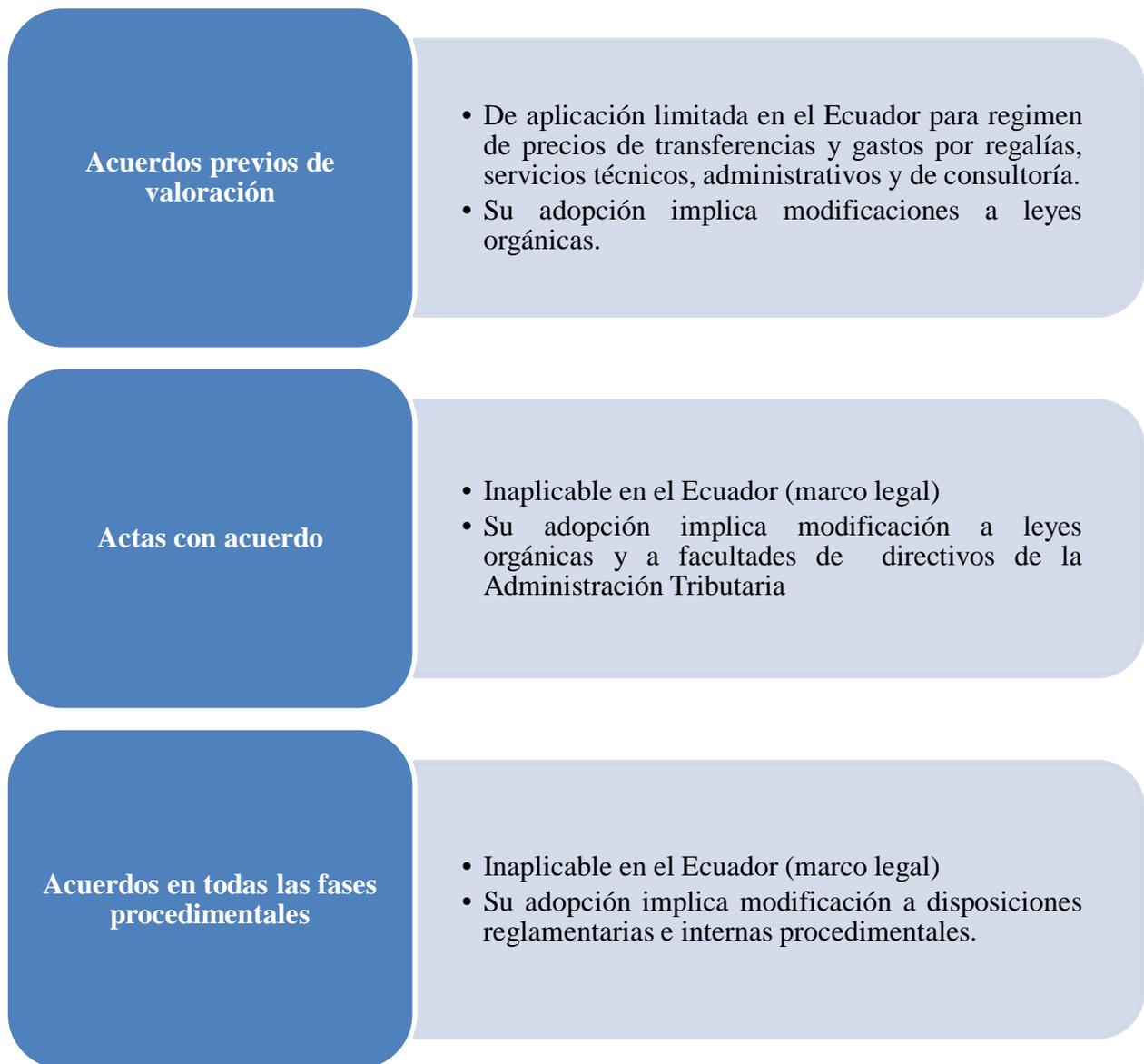
En el caso local para la adopción de medidas de esta índole el procedimiento debe incluirse en cuerpos legales orgánicos para que por jerarquía de norma se tienda a su aplicación, especialmente considerando la representatividad de procesos en litigio de Grandes Contribuyentes.

4.3. Aplicabilidad de Acuerdos en todas las fases procedimentales

Esta alternativa tampoco consta en el marco jurídico vigente, sin embargo por su naturaleza el esquema procesal es de mayor flexibilidad para modificaciones que propendan a encontrar espacios intermedios de negociación y comunicación preliminar durante la ejecución de la fiscalización. En la actualidad, la única instancia en donde podría haber una adopción similar es la etapa comprendida entre la entrega y discusión del acta borrador y los veinte días hábiles de presentación de pruebas de descargo previo a la emisión del acta definitiva, sin embargo podrían crearse otras instancias previas como diligencias de inspección dentro del proceso o la entrega recepción de información solicitada mediante oficio.

La adopción de una alternativa así, si bien implica la modificación de los cuerpos legales correspondientes, cabe mencionar que al estar la actividad procesal de la determinación dispuesta en un cuerpo reglamentario, su reforma o adopción tendría mayor facilidad de aplicarse. A modo de resumen en la siguiente imagen se detalla la aplicabilidad de los mecanismos alternativos para reducir la litigiosidad expuestos en el presente trabajo:

Figura 10. Resumen de aplicabilidad de mecanismos para reducir la litigiosidad en el Ecuador 2016



Fuente: Normativa Tributaria Ecuatoriana, 2016

Elaboración: El autor

Conclusiones:

- Los tiempos promedio de gestión de juicios en primera instancia comprenden al menos 2,8 años es decir 1008 días en que los procesos en litigio reposan en tribunales, lo que significa que adicional a los tiempos de determinación e instancia administrativa (2 años aproximadamente por lo general), existe una lapso de alrededor de 4.8 años en que la deuda determinada por la Administración Tributaria no es cobrada sin perjuicio de los recursos ulteriores que se presenten ante los fallos de los tribunales como el de recurso de casación y mediante el cual también se suspende la acción de cobro; por lo que se confirma que el sistema tributario ecuatoriano actual no responde satisfactoriamente en tiempos de gestión la recaudación de impuestos de fiscalizaciones de impuesto a la renta litigadas.
- La situación actual de litigiosidad de los juicios comprendidos entre los años 2010 y 2014 por concepto de Impuesto a la Renta de la ciudad de Guayaquil se concentra principalmente en los grandes contribuyentes, quienes representan más del 50% de las causas litigadas y deuda impugnada, lo que quiere decir que esta categoría de contribuyentes es la que en mayor medida insta ante tribunales los procesos de determinación de impuesto a la renta.

- Existen deudas impugnadas desde los periodos fiscales 2001 hasta el año 2011 presentadas en el periodo analizado cuya suma de deuda por cobrar asciende a USD 319.614.446,86.
- Adicional a la cartera por cobrar de la Administración Tributaria, se establece una suma anual de costo directo de litigio correspondiente a USD 379.612,20 atribuible a remuneraciones y servicios administrativos y per cápita –por caso– de USD 2.273,13. Sin perjuicio de otros costos de índole cualitativo tales como tiempo en la ejecución de procesos y concentración en otras líneas de defensa de la Administración.
- Los contribuyentes analizados presentan costos fijos en la instancia judicial anuales totales por la suma de USD 3.196.144,47 y en promedio por causa de USD 19.138,59 correspondientes a la caución judicial. Mientras que costos variables correspondientes a los servicios de terceros especializados en asesoría legal y tributaria de las causas se estimaron anualmente por una suma de USD 22.347.890,00; cuyo promedio anual por juicio se estableció en USD 173.468,04 para Grandes Contribuyentes, USD 94.029,85 para Sociedades y USD 11.103,75 para personas naturales. Con lo cual se denota que el segmento de Grandes Contribuyentes es el de mayor afectación financiera por los costos que representa litigar.
- El marco legal del sistema tributario ecuatoriano si bien recoge el mecanismo de acuerdos previos de valoración de operaciones, únicamente lo ha desarrollado para el régimen de precios de transferencia y la solicitud de ampliación de límite

de deducibilidad en gastos de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría contraídos con partes relacionadas; por lo que se concluye que la situación actual de litigio no presente alternativas que permitan mitigar los efectos de acumulación de causas en instancia judicial.

- En cuanto a la aplicabilidad de los mecanismos para reducir la litigiosidad fiscal según nuestra normativa legal vigente se concluye que los acuerdos previos de valoración están vigentes pero limitados a operaciones específicas. Las actas con acuerdo no tienen cabida en el flujo procesal actual y requerirían de una inclusión legal mediante una reforma a leyes orgánicas (Código Tributario y LORTI) y la ampliación en las facultades del Director de la Administración Tributaria para dar lugar a su puesta en marcha y que los acuerdos en las fases procedimentales pese a tampoco preverse en el sistema normativo vigente, son de mayor flexibilidad de adopción ya que implicarían reformas a cuerpos reglamentarios y la actualización de procedimientos internos para su ejecución.

Recomendaciones

- Establecer mediante un análisis exhaustivo las casuísticas de los procesos en litigio para así determinar la recurrencia de temas específicos o generales motivo de impugnación en impuesto a la renta.
- Incluir en el marco normativo a nivel orgánico y reglamentario para el segmento de Grandes Contribuyentes las siguientes alternativas de reducción de la litigiosidad: acuerdos previos de valoración para otras operaciones significativas y de riesgo recurrente; y los acuerdos en las fases del proceso de determinación; con el propósito de mitigar los efectos de acumulación de causas, deuda y la generación de costos representativos para la Administración Tributaria y contribuyente en el litigio fiscal.
- En el caso de los acuerdos en las fases del proceso de determinación, elaborar un lineamiento de aplicación procesal que establezca la forma de liquidación y requisitos de adopción y formalización con el contribuyente.
- Para el caso de sociedades y personas naturales, salvo la existencia de operaciones de tratamiento indefinido en donde sería menester la inclusión de un mecanismo de acta con acuerdo, no aplicar medidas de esta índole dado que su representatividad en el total de causas pendientes es poco representativo y podría manejarse con el esquema tradicional de litigio que la normativa prevé.

- Para el caso de operaciones que transversalmente podrían ser de difícil solución o temática muy particular o de afectación sectorial incluir a nivel de normativa orgánica la posibilidad de celebrar actas con acuerdo pero con la correspondiente aprobación y revisión de los órganos directivos de la Administración Tributaria.
- Monitorear periódicamente el estado de los litigios en vigencia con el propósito de identificar nuevos temas de impugnación y argumentación del contribuyente en instancia judicial para retroalimentar a las unidades de fiscalización de estos hechos que permitan evaluar la factibilidad de iniciar controles intensivos.

Bibliografía

Agencia Estatal de Administración Tributaria Española. (2013). *Código de Buenas Prácticas Tributarias*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

Alvarez y Herrera. (2004). Ética Fiscal. *Documentos de Trabajo. Instituto de Estudios Fiscales de España.*, 31-90.

Asamblea Constituyente. (2008). Constitución Política de la República del Ecuador. Montecristi.

Barreix y Roca. (2009). Necesita Ecuador un Tribunal Fiscal en el Ámbito Administrativo. *Revista Fiscalidad. Centro de Estudios Fiscales. Servicio de Rentas Internas*, 59-67.

Código Tributario. (14 de junio de 2005). Codificación. Publicado en el Registro Oficial No.38 CON FE DE ERRATAS DE 28 -JULIO Y 17- OCTUBRE 2005. Quito, Ecuador.

Doing Business Indicators (2015): www.doingbusiness.org

Galan. (2007). www.iprocesalcolombovenezolano.org. Obtenido de [www.iprocesalcolombovenezolano.org/doctrina/Litigiosidad%2520y%2520justicia\(1\).doc+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=ec](http://www.iprocesalcolombovenezolano.org/doctrina/Litigiosidad%2520y%2520justicia(1).doc+&cd=1&hl=en&ct=clnk&gl=ec)

Gutierrez. (2005). Ética y fiscalidad. *Revista Información Comercial Española Sección Ética y Economía, Número 823*, 111-129.

Lago. (2005). De la litigiosidad y la justicia tributaria. *Revista Técnica Tributaria Número 69*, 55.

Ley de Régimen Tributario Interno. (29 de diciembre de 2007). Publicada en el 3ER Suplemento del Registro Oficial No. 242. Quito, Ecuador.

Leyes Tributarias: Recopilación Normativa. (2013). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Madrid, España.

Mochon. (2000). *Economía. Teoría y Política*. Madrid: MCGRAW-HILL / INTERAMERICANA DE ESPAÑA.

Musgrave y Musgrave. (1983). *Hacienda Pública Teórica y Aplicada*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno. (15 de mayo de 2008). Publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 337. Quito, Ecuador.

- Roca. (2008). La lentitud de la Justicia. Permanencia de un problema generalizado. *Instituciones y Economía*. Universidad Complutense de Madrid. Proyecto financiado por la Fundación Ramón Areces.
- Romero. (2010). *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*. Madrid.
- Sebastián. (2008). Desarrollo institucional y crecimiento económico. *Instituciones y Economía*. Universidad Complutense de Madrid.
- Servicio de Rentas Internas. (2015). *SRI*. Recuperado el 4 de Octubre de 2015, de <http://www.sri.gob.ec>.
- Sevilla. (2004). *Política y Técnica Tributarias*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España.
- Tipke. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes, traducción española de HERRERA MOLINA*. Madrid.

Anexos

ANEXO 1

Detalle de compañías muestreadas con juicios activos por fiscalizaciones de impuesto a la renta Período 2010 - 2014

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	CONSIGA GASTOS DE HONORARIOS PROFESIONALES EN DECLARACIÓN DE IR EN EL AÑO DE PRESENTACIÓN DEL JUICIO Y SIGUIENTES DE LITIGIO	ESTADOS FINANCIEROS DISPONIBLES EN LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	REVISIÓN DE NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO A GASTOS LEGALES EN CASILLERO DE GASTOS DE HONORARIOS PROFESIONALES	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	AÑOS DE LITIGIO	DEUDA IMPUGNADA
GC	GC4	134.000.000,00	SI	SI		0,10%	1	\$ 425.413,87
GC	GC6	60.000.000,00	SI	SI		0,02%	4	\$ 279.160,52
GC	GC8	120.000.000,00	SI	SI		0,16%	3	\$ 819.516,87
GC	GC11	50.000.000,00	SI	SI		0,16%	1	\$ 228.603,54
GC	GC14	400.000.000,00	SI	SI	Consigna gastos legales y asesoría tributaria, entre otros.	0,10%	2	\$ 3.649.712,37
GC	GC19	50.000.000,00	SI	SI		0,17%	4	\$ 7.949.070,58
GC	GC21	120.000.000,00	SI	SI		0,04%	4	\$ 573.751,33
GC	GC27	85.000.000,00	SI	SI		0,15%	1	\$ 862.292,59
GC	GC29	500.000.000,00	SI	SI		0,15%	3	\$ 3.805.295,99
GC	GC32	500.000.000,00	SI	SI	No se detalla información de gastos	0,00%	3	\$ 145.583,60

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	CONSIGA GASTOS DE HONORARIOS PROFESIONALES EN DECLARACIÓN DE IR EN EL AÑO DE PRESENTACIÓN DEL JUICIO Y SIGUIENTES DE LITIGIO	ESTADOS FINANCIEROS DISPONIBLES EN LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS	REVISIÓN DE NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS RESPECTO A GASTOS LEGALES EN CASILLERO DE GASTOS DE HONORARIOS PROFESIONALES	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	AÑOS DE LITIGIO	DEUDA IMPUGNADA
					por naturaleza			
GC	GC40	140.000.000,00	SI	SI		0,15%	3	\$ 10.263.287,74
GC	GC75	190.000.000,00	SI	SI		0,15%	3	\$ 84.558,70
GC	GC89	280.000.000,00	SI	SI		0,15%	4	\$ 3.413.449,90
SOC	SOC11	50.000.000,00	SI	SI	Consigna gastos legales y asesoría tributaria, entre otros	0,25%	1	\$ 116.890,20
SOC	SOC30	70.000.000,00	SI	SI		0,25%	1	\$ 1.440,00
SOC	SOC32	60.000.000,00	SI	SI		0,25%	5	\$ 582.420,67

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor

ANEXO 2

**Estimación de Costos Variables por litigio de contribuyentes con juicios activos por fiscalizaciones de impuesto a la renta
Período 2010 - 2014**

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
GC	GC1	320.000.000,00	0,11%	352.000,00	2	704.000,00	3.876.177,88
GC	GC2	123.000.000,00	0,03%	36.900,00	5	184.500,00	539.963,67
GC	GC3	95.000.000,00	0,01%	9.500,00	5	47.500,00	146.436,84
GC	GC4	134.000.000,00	0,10%	134.000,00	1	134.000,00	425.413,87
GC	GC5	80.000.000,00	0,19%	152.000,00	2	304.000,00	1.240.405,03
GC	GC6	60.000.000,00	0,02%	12.000,00	4	48.000,00	279.160,52
GC	GC7	60.000.000,00	0,02%	12.000,00	3	36.000,00	215.838,39
GC	GC8	120.000.000,00	0,16%	192.000,00	3	576.000,00	819.516,87
GC	GC9	120.000.000,00	0,16%	192.000,00	1	192.000,00	3.207.320,98
GC	GC10	90.000.000,00	0,19%	171.000,00	1	171.000,00	3.096.667,54
GC	GC11	50.000.000,00	0,16%	80.000,00	1	80.000,00	228.603,54
GC	GC12	400.000.000,00	0,00%	1.600,00	5	8.000,00	439.770,27
GC	GC13	400.000.000,00	0,01%	32.000,00	3	96.000,00	3.572.571,00
GC	GC14	400.000.000,00	0,10%	400.000,00	2	800.000,00	3.649.712,37
GC	GC15	400.000.000,00	0,10%	400.000,00	1	400.000,00	5.135.736,24
GC	GC16	200.000.000,00	0,13%	260.000,00	5	1.300.000,00	4.032.352,16
GC	GC17	200.000.000,00	0,13%	260.000,00	3	780.000,00	8.494.146,25
GC	GC18	100.000.000,00	0,02%	20.000,00	4	80.000,00	164.498,14

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
GC	GC19	50.000.000,00	0,17%	85.000,00	4	340.000,00	7.949.070,58
GC	GC20	240.000.000,00	0,18%	432.000,00	2	864.000,00	4.670.683,48
GC	GC21	120.000.000,00	0,04%	48.000,00	4	192.000,00	573.751,33
GC	GC22	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	2	360.000,00	5.103.161,30
GC	GC23	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	1	135.000,00	3.703.868,52
GC	GC24	70.000.000,00	0,12%	84.000,00	2	168.000,00	230.665,44
GC	GC25	890.000.000,00	0,04%	356.000,00	3	1.068.000,00	33.137.209,40
GC	GC26	85.000.000,00	0,15%	127.500,00	2	255.000,00	630.161,65
GC	GC27	85.000.000,00	0,15%	127.500,00	1	127.500,00	862.292,59
GC	GC28	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	1	180.000,00	794.383,53
GC	GC29	500.000.000,00	0,15%	750.000,00	3	2.250.000,00	3.805.295,99
GC	GC30	500.000.000,00	0,15%	750.000,00	1	750.000,00	1.759.144,17
GC	GC31	500.000.000,00	0,15%	750.000,00	1	750.000,00	1.759.144,17
GC	GC32	500.000.000,00	0,00%	5.000,00	3	15.000,00	145.583,60
GC	GC33	60.000.000,00	0,01%	4.200,00	2	8.400,00	111.948,86
GC	GC34	80.000.000,00	0,02%	18.400,00	5	92.000,00	547.554,41
GC	GC35	80.000.000,00	0,00%	3.200,00	3	9.600,00	57.401,59
GC	GC36	70.000.000,00	0,15%	105.000,00	2	210.000,00	1.460.040,94
GC	GC37	80.000.000,00	0,15%	120.000,00	3	360.000,00	INDETERMINADA
GC	GC38	140.000.000,00	0,15%	210.000,00	5	1.050.000,00	61.568.669,61
GC	GC39	140.000.000,00	0,15%	210.000,00	4	840.000,00	INDETERMINADA
GC	GC40	140.000.000,00	0,15%	210.000,00	3	630.000,00	10.263.287,74

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
GC	GC41	140.000.000,00	0,15%	210.000,00	1	210.000,00	1.035.208,76
GC	GC42	120.000.000,00	0,00%	360,00	5	1.800,00	7.641,36
GC	GC43	120.000.000,00	0,01%	7.200,00	4	28.800,00	211.606,28
GC	GC44	120.000.000,00	0,01%	7.200,00	2	14.400,00	48.412,58
GC	GC45	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	2	360.000,00	3.567.088,02
GC	GC46	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	1	180.000,00	1.412.086,36
GC	GC47	150.000.000,00	0,15%	225.000,00	4	900.000,00	2.061.463,85
GC	GC48	150.000.000,00	0,15%	225.000,00	3	675.000,00	1.684.869,40
GC	GC49	150.000.000,00	0,15%	225.000,00	2	450.000,00	1.411.611,50
GC	GC50	100.000.000,00	0,12%	120.000,00	2	240.000,00	1.352.957,16
GC	GC51	100.000.000,00	0,12%	120.000,00	1	120.000,00	2.433.255,05
GC	GC52	300.000.000,00	0,11%	330.000,00	1	330.000,00	2.745.724,70
GC	GC53	70.000.000,00	0,02%	14.000,00	3	42.000,00	211.634,42
GC	GC54	110.000.000,00	0,16%	176.000,00	1	176.000,00	1.139.495,09
GC	GC55	90.000.000,00	0,03%	28.800,00	5	144.000,00	665.589,78
GC	GC56	90.000.000,00	0,00%	1.800,00	2	3.600,00	331.684,10
GC	GC57	90.000.000,00	0,01%	4.500,00	1	4.500,00	326.410,25
GC	GC58	90.000.000,00	0,04%	36.000,00	1	36.000,00	847.423,40
GC	GC59	80.000.000,00	0,00%	800,00	3	2.400,00	970.600,66
GC	GC60	140.000.000,00	0,01%	9.800,00	4	39.200,00	258.613,10
GC	GC61	140.000.000,00	0,01%	9.800,00	3	29.400,00	753.912,74
GC	GC62	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	2	360.000,00	753.146,86

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
GC	GC63	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	5	675.000,00	3.799.156,45
GC	GC64	160.000.000,00	0,15%	240.000,00	1	240.000,00	2.200.451,60
GC	GC65	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	5	675.000,00	185.955,65
GC	GC66	80.000.000,00	0,15%	120.000,00	2	240.000,00	5.005.996,11
GC	GC67	80.000.000,00	0,15%	120.000,00	1	120.000,00	5.005.996,11
GC	GC68	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	5	675.000,00	1.644.107,30
GC	GC69	110.000.000,00	0,15%	165.000,00	5	825.000,00	1.391.164,00
GC	GC70	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	5	675.000,00	303.780,87
GC	GC71	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	2	270.000,00	998.022,21
GC	GC72	80.000.000,00	0,15%	120.000,00	5	600.000,00	117.527,51
GC	GC73	80.000.000,00	0,15%	120.000,00	1	120.000,00	1.625.193,07
GC	GC74	70.000.000,00	0,15%	105.000,00	4	420.000,00	2.052.296,11
GC	GC75	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	3	855.000,00	84.558,70
GC	GC76	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	2	570.000,00	3.439.131,92
GC	GC77	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	2	570.000,00	631.488,62
GC	GC78	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	2	570.000,00	6.678.626,60
GC	GC79	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	1	285.000,00	5.182.229,53
GC	GC80	190.000.000,00	0,15%	285.000,00	2	570.000,00	2.132.000,59
GC	GC81	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	1	180.000,00	2.202.841,25
GC	GC82	120.000.000,00	0,15%	180.000,00	3	540.000,00	454.645,00
GC	GC83	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	4	540.000,00	2.340.651,71
GC	GC84	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	3	405.000,00	322.613,11

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
GC	GC85	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	1	135.000,00	2.966.892,99
GC	GC86	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	5	675.000,00	INDETERMINADA
GC	GC87	320.000.000,00	0,15%	480.000,00	2	960.000,00	1.275.843,07
GC	GC88	320.000.000,00	0,15%	480.000,00	1	480.000,00	441.111,74
GC	GC89	280.000.000,00	0,15%	420.000,00	4	1.680.000,00	3.413.449,90
GC	GC90	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	3	405.000,00	2.988.720,87
GC	GC91	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	1	135.000,00	4.693.276,10
GC	GC92	90.000.000,00	0,15%	135.000,00	1	135.000,00	4.360.014,03
PN	PN1	500.000,00	0,35%	1.750,00	1	1.750,00	749.984,97
PN	PN2	900.000,00	0,29%	2.610,00	1	2.610,00	149.409,12
PN	PN3	1.100.000,00	1,32%	14.520,00	2	29.040,00	1.497.058,81
PN	PN4	300.000,00	2,45%	7.350,00	1	7.350,00	39.342,20
PN	PN5	200.000,00	1,55%	3.100,00	1	3.100,00	461.470,07
PN	PN6	500.000,00	1,25%	6.250,00	5	31.250,00	19.624,06
PN	PN7	1.500.000,00	1,35%	20.250,00	2	40.500,00	169.266,99
PN	PN8	3.000.000,00	1,10%	33.000,00	1	33.000,00	738.569,52
SOC	SOC1	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	444.472,88
SOC	SOC2	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	2	200.000,00	1.988.350,13
SOC	SOC3	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	4	400.000,00	963.933,53
SOC	SOC4	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	1	100.000,00	957.745,09
SOC	SOC5	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	1	75.000,00	160.288,12
SOC	SOC6	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	2	100.000,00	42.960,60

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
SOC	SOC7	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	5	250.000,00	117.600,00
SOC	SOC8	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	2	100.000,00	1.251.569,98
SOC	SOC9	15.000.000,00	0,25%	37.500,00	3	112.500,00	450.000,00
SOC	SOC10	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	1	125.000,00	148.879,50
SOC	SOC11	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	1	125.000,00	116.890,20
SOC	SOC12	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	202.350,56
SOC	SOC13	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	2	150.000,00	1.541.661,35
SOC	SOC14	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	85.117,30
SOC	SOC15	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	1	100.000,00	546.590,90
SOC	SOC16	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	2	250.000,00	66.648,96
SOC	SOC17	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	1	125.000,00	310.945,07
SOC	SOC18	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	1	75.000,00	75.833,69
SOC	SOC19	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	467.881,99
SOC	SOC20	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	3	225.000,00	534.197,54
SOC	SOC21	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	2	150.000,00	191.963,51
SOC	SOC22	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	2	250.000,00	170.325,48
SOC	SOC23	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	332.934,98
SOC	SOC24	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	4	400.000,00	171.111,28
SOC	SOC25	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	1	100.000,00	124.206,23
SOC	SOC26	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	983.190,53
SOC	SOC27	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	223.884,51
SOC	SOC28	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	5	500.000,00	351.908,73

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
SOC	SOC29	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	654.745,78
SOC	SOC30	70.000.000,00	0,25%	175.000,00	1	175.000,00	1.440,00
SOC	SOC31	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	4	500.000,00	81.125,10
SOC	SOC32	60.000.000,00	0,25%	150.000,00	5	750.000,00	582.420,67
SOC	SOC33	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	4	400.000,00	158.333,58
SOC	SOC34	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	3	300.000,00	742.157,77
SOC	SOC35	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	4	400.000,00	431.487,78
SOC	SOC36	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	5	500.000,00	396.596,98
SOC	SOC37	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	5	500.000,00	374.458,43
SOC	SOC38	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	1	100.000,00	331.986,59
SOC	SOC39	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	2	100.000,00	121.085,00
SOC	SOC40	15.000.000,00	0,25%	37.500,00	3	112.500,00	277.093,19
SOC	SOC41	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	3	225.000,00	159.858,57
SOC	SOC42	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	1	75.000,00	481.215,62
SOC	SOC43	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	1	75.000,00	2.130.684,61
SOC	SOC44	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	309.656,18
SOC	SOC45	60.000.000,00	0,25%	150.000,00	5	750.000,00	208.813,13
SOC	SOC46	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	2	100.000,00	599.417,29
SOC	SOC47	60.000.000,00	0,25%	150.000,00	4	600.000,00	71.540,44
SOC	SOC48	60.000.000,00	0,25%	150.000,00	4	600.000,00	174.330,29
SOC	SOC49	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	1	100.000,00	7.498.558,60
SOC	SOC50	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	1.432.366,49

TIPO	ID	TOTAL DE COSTOS Y GASTOS PROMEDIO 2010 - 2014	% VARIACIÓN DE CUENTA DE HONORARIOS PROFESIONALES / SERVICIOS LEGALES EN RELACIÓN AL TOTAL DE COSTOS Y GASTOS 2010 - 2014	Estimación de Costos USD Litigio Tributario por año	Años de litigio	Estimación Total del Costo de litigio	DEUDA IMPUGNADA USD
SOC	SOC51	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	730.846,16
SOC	SOC52	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	1	125.000,00	270.553,41
SOC	SOC53	20.000.000,00	0,25%	50.000,00	3	150.000,00	INDETERMINADA
SOC	SOC54	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	3	225.000,00	418.080,69
SOC	SOC55	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	3	375.000,00	387.306,03
SOC	SOC56	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	4	500.000,00	5.719.612,18
SOC	SOC57	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	3	375.000,00	503.359,14
SOC	SOC58	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	4	300.000,00	601.125,10
SOC	SOC59	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	1.206,00
SOC	SOC60	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	2	200.000,00	4.726.039,74
SOC	SOC61	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	3	225.000,00	51.881,22
SOC	SOC62	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	2	150.000,00	267.197,24
SOC	SOC63	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	5	625.000,00	257.969,76
SOC	SOC64	70.000.000,00	0,25%	175.000,00	2	350.000,00	191.669,74
SOC	SOC65	50.000.000,00	0,25%	125.000,00	5	625.000,00	353.811,77
SOC	SOC66	30.000.000,00	0,25%	75.000,00	5	375.000,00	12.104,04
SOC	SOC67	40.000.000,00	0,25%	100.000,00	2	200.000,00	188.355,57
Total:				22.347.890,00		55.516.200,00	319.614.446,86

Fuente: Servicio de Rentas Internas, 2015

Elaboración: El autor