

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

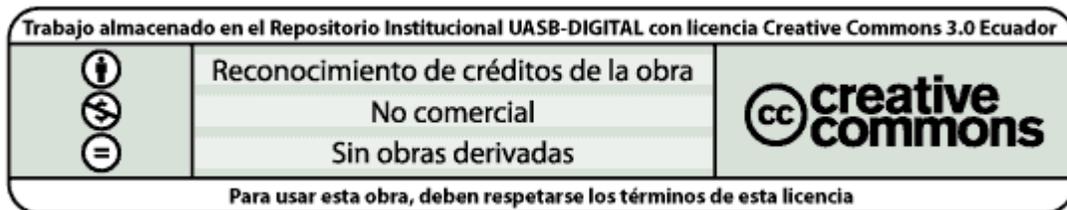
Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Estudio comparativo de los derechos del contribuyente en los países de la Comunidad
Andina**

Cristina Vilema

2014



CLAUSULA DE CESION DE DERECHO DE PUBLICACION DE TESIS

Yo, Cristina Elizabeth Vilema Enríquez, autora de la tesis intitulada *Estudio comparativo de los derechos del contribuyente en los países de la Comunidad Andina* mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Tributación en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autora de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

21 de julio de 2014

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

Sede Ecuador

Área de Derecho

Programa de Maestría en Tributación

**Estudio comparativo de los derechos del contribuyente en los países de la Comunidad
Andina**

Cristina Vilema

Tutor: Dr. Gustavo Guerra Bello

Quito - 2014

RESUMEN

Actualmente, los contribuyentes cuentan con un conjunto de derechos otorgados por el ordenamiento jurídico, que buscan generar una relación de equidad entre las Administraciones Tributarias y el sujeto pasivo, de manera que, sin violentar los derechos del administrado, el Estado pueda ejercer eficazmente todas las facultades que le otorga la ley, en el ámbito tributario.

En el presente trabajo se analiza, si los países miembros de la Comunidad Andina (CAN) cuentan con normativa constitucional, y a partir de ésta, la configuración de un ordenamiento jurídico procesal que facilite el efectivo ejercicio de los derechos constitucionales. Además, si dentro de este ordenamiento jurídico, los procedimientos administrativos con plena observancia de los principios constitucionales, son la herramienta más idónea para asegurar que las actuaciones de la Administración no excedan de lo que está permitido y no transgredan los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Así, se determina si los derechos del contribuyente aplicados a la luz de derechos constitucionales de los países que conforman la CAN, aseguran el equilibrio entre la Administración y el contribuyente.

Además, se analiza si este equilibrio que se pretende lograr entre los contribuyentes y la administración tributaria a través de los derechos del contribuyente, es real y no meramente declarativo, es decir, si se cuentan con recursos procesales idóneos, eficaces y sencillos que permitan hacer efectivo el goce de los derechos por parte del contribuyente.

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mis padres y esposo, que han sido mi inspiración para culminar exitosamente mis estudios de posgrado, quienes no han escatimado en todo tipo de esfuerzos para verme convertida en lo que hoy en día soy, y que se seguro estarán orgullosos de mi, tanto como yo lo estoy de ellos.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios por darme salud, recursos y capacidades para poder llevar a cabo mis estudios de posgrado; a mi familia por su apoyo incondicional en todo momento; a mis maestros por haberme brindado sus conocimientos durante este trayecto; y en especial a mi tutor de tesis Dr. Gustavo Guerra, por haber aceptado dirigir y guiar este trabajo.

TABLA DE CONTENIDOS

Introducción / 9

Capítulo I: Visión general de la gestión tributaria de los países de la CAN / 14

1.1 Estructura Tributaria en el Ecuador. Facultades de la Administración Tributaria. Obligaciones y deberes del contribuyente. / 15

1.1.1 Organismo encargado de la administración de impuestos. / 15

1.1.2 Principios tributarios / 16

1.1.3 Principales impuestos / 18

1.1.4 Facultades de la Administración Tributaria / 20

1.1.5 Deberes y Obligaciones de los contribuyentes / 25

1.2 Estructura Tributaria en Bolivia, Colombia y Perú. Facultades de las Administraciones Tributarias. Obligaciones y deberes de los contribuyentes. / 28

1.2.1 Organismos encargados de la administración de impuestos. / 28

1.2.2 Principios tributarios / 30

1.2.3 Principales impuestos / 34

1.2.4 Facultades de las Administraciones Tributarias / 39

1.2.5 Deberes y Obligaciones de los contribuyentes / 42

Capítulo II: Los derechos del contribuyente en base al desarrollo constitucional de cada país miembro de la CAN / 46

2.1 Análisis de los derechos constitucionales del contribuyente en Ecuador. / 48

2.2 Análisis de los derechos constitucionales del contribuyente en Bolivia. / 69

2.3 Análisis de los derechos constitucionales del contribuyente en Colombia. / 73

2.4 Análisis de los derechos constitucionales del contribuyente en Perú. / 78

Capítulo III: Análisis comparativo de los mecanismos de protección de los derechos del contribuyente en los países miembros de la CAN / 84

3.1 Mecanismos administrativos en defensa de los derechos de los contribuyentes en cada país de la CAN / 85

3.1.1 Mecanismos administrativos en Ecuador / 86

3.1.2 Mecanismos administrativos en Bolivia / 87

3.1.3 Mecanismos administrativos en Colombia / 88

3.1.4 Mecanismos administrativos en Perú / 89

3.2 Mecanismos jurisdiccionales en defensa de los derechos de los contribuyentes en cada país de la CAN / 91

3.2.1 Mecanismos jurisdiccionales en Ecuador / 91

3.2.2 Mecanismos jurisdiccionales en Bolivia / 93

3.2.3 Mecanismos jurisdiccionales en Colombia / 94

3.2.4 Mecanismos jurisdiccionales en Perú / 95

3.3 Instancias Públicas de Defensoría ciudadana en cada país de la CAN / 96

3.3.1 Instancias Públicas de Defensoría en Ecuador / 97

3.3.2 Instancias Públicas de Defensoría en Bolivia / 98

3.3.3 Instancias Públicas de Defensoría en Colombia / 98

3.3.4 Instancias Públicas de Defensoría en Perú / 99

3.4 Métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria en los países de la CAN. / 100

Conclusiones / 104

Recomendaciones / 108

Bibliografía / 111

INTRODUCCIÓN

Conocida hasta antes de 1996 como Pacto Andino o Grupo Andino, la Comunidad Andina¹ es un organismo regional que fue creado mediante la suscripción del Acuerdo de Cartagena el 26 de mayo de 1969. Está integrada por el Estado Plurinacional de Bolivia, y las Repúblicas de Colombia, Ecuador y Perú; y tiene como estados asociados a las Repúblicas de Argentina, Chile, Paraguay, Uruguay y Brasil.

Agrupada a casi 100 millones de habitantes, concentrados en las zonas andinas en el caso de Colombia, Ecuador y Bolivia, y en la zona costera en el caso del Perú. Ocupa una superficie total de 3.798.000 kilómetros cuadrados, es decir, aproximadamente la cuarta parte del continente sudamericano².

Los objetivos de la CAN detallados en el artículo 1 de la codificación del Acuerdo de Cartagena suscrito el 25 de junio de 2003, son promover el desarrollo equilibrado y armónico de los países miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; y facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.

Una de las finalidades de la CAN es la armonización de las políticas económicas y coordinación de los planes de desarrollo, y es por ello que entre los países miembros, se ha buscado equiparar criterios de política cambiaria, monetaria, financiera y fiscal, además de la creación de una política comercial común frente a terceros países³.

¹ En adelante CAN.

² http://es.wikipedia.org/wiki/Comunidad_Andina

³ Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), del 25 de junio de 2003.

El Acuerdo Constitutivo de la CAN, contempla además en materia fiscal un Programa de Liberación de bienes que tiene por objeto eliminar los gravámenes y las restricciones de todo orden, que incidan sobre la importación de productos originarios del territorio de cualquier país miembro⁴. Como parte de esta cooperación regional, y considerada también como promoción de los derechos del contribuyente, existe asimismo la Decisión del Acuerdo de Cartagena No. 40, que corresponde al Convenio para evitar la doble tributación entre los países del Grupo Andino, reconociendo a la materia tributaria como importante para los Estados.

Entonces, la relación jurídico-tributaria existente en los países de la CAN, no puede quedar fuera de análisis, ya que ésta regula la relación entre el Estado y los sujetos pasivos tributarios; de manera que este estudio permitirá analizar el Sistema Tributario de cada país miembro, la existencia de derechos del contribuyente en ellos, y cuáles son los mecanismos de protección que tienen éstos, con el fin de determinar similitudes y diferencias que permitirán plantear la posibilidad de efectuar ciertas recomendaciones en base a los resultados encontrados en la investigación.

Para ello, es importante en primera instancia reconocer dos momentos que se presentan en esta relación: el primero, en el que los Estados en ejercicio de su potestad de imperio, crean de manera unilateral tributos por medio de un órgano legislativo; y el segundo, en el que actúan a través de órganos específicos como las Administraciones Tributarias para la gestión de los mismos, sometiendo sus actuaciones a la ley.

A pesar de que esta relación jurídico-tributaria entre los Estados y sujetos pasivos se desarrollará en un marco de legalidad, los primeros no perderán su potestad de imperio

⁴ Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), del 25 de junio de 2003. Capítulo IV.

frente los administrados; y considerando, que lo que las Administraciones Tributarias pretenden, es generar un ambiente de confianza recíproca que permita que la información obtenida del sujeto pasivo, faculte una constatación verdadera del cumplimiento de las obligaciones tributarias (misma que en algún momento se irrumpirá en la esfera de los derechos del administrado), será necesaria la existencia de un conjunto de garantías o derechos del contribuyente que velen por éste ante las Administraciones Tributarias.

Siendo uno de los deberes principales de los Estados el velar por el respeto de los derechos de sus ciudadanos, cualquier manifestación de la voluntad administrativa, para que no sea ilegítima o genere un desequilibrio, deberá estar respaldada por la Constitución o la ley, y deberá respetar los derechos de los contribuyentes.

Este equilibrio que se pretende lograr entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias a través de los derechos del contribuyente, deberá asimismo ser real y no solamente declarativo, es decir, se deberán contar con recursos procesales idóneos, eficaces y sencillos que permitan hacer efectivo el goce de los derechos por parte de los sujetos pasivos.

Por otra parte, dentro del ordenamiento jurídico, los procedimientos administrativos con plena observancia de los principios constitucionales, son la herramienta más idónea para asegurar que las actuaciones de la Administración no excedan lo que les está permitido y no transgredan los derechos constitucionales de los ciudadanos.

Debemos recordar además, que para los países miembros de la CAN el respeto de los derechos humanos ha sido de vital importancia, tal es así, que han dejado plasmado en el Pacto de San José su deseo de contribuir a la construcción de un mundo solidario y respetuoso de la diversidad humana, a partir de la promoción y protección de los derechos

humanos, lo que conllevaría en la instancia tributaria al respeto de los derechos del contribuyente.

Dentro del Pacto de San José, se reafirma la decisión de los Estados de combatir el racismo, la discriminación y cualquier forma de intolerancia contra los individuos, lo que recae en la esfera del contribuyente al ser necesario el respeto de este derecho básico en su relación con la Administración Tributaria. Además se hace referencia al derecho de acceso del individuo a la información que, sobre su persona, obre en poder de la administración pública y las corporaciones privadas conforme a lo establecido en la ley, que es un derecho del contribuyente contemplado en todos los países miembros, cuyo estudio se realizará más adelante.

Finalmente en este instrumento se hace referencia a los mecanismos de promoción y protección de derechos humanos, dentro de los cuales está la Administración de Justicia y Las Defensorías del Pueblo, instancias en las que veremos que también recae la discusión de los derechos del contribuyente en los países de la CAN.

En este sentido, este estudio analiza en tres capítulos la existencia de derechos del contribuyente aplicados a la luz de los derechos constitucionales en cada uno de los países miembros de la CAN, mismos que aseguren un equilibrio entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

En el primer capítulo se analizará de manera integral el Sistema Tributario de cada uno de los países miembros, el mismo que comprenderá un estudio de los organismos encargados de la administración de impuestos, sus principios tributarios, los principales impuestos administrados por el gobierno central, las facultades de las Administraciones Tributarias, así como los deberes y obligaciones que poseen los contribuyentes en cada país.

En el segundo capítulo se analizarán los derechos del contribuyente propiamente dichos en cada país, así como la normativa en donde se encuentran descritos, y además, si los mismos nacen de derechos constitucionales o son declaraciones hechas por las Administraciones Tributarias con el fin de dar un buen servicio a los ciudadanos.

Finalmente en el tercer capítulo se analizarán los mecanismos administrativos, jurisdiccionales, e instancias de defensoría pública de derechos del contribuyente en cada país de la CAN, así como la existencia o no de mecanismos alternativos de solución de conflictos en éstos.

CAPÍTULO I

VISIÓN GENERAL DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA DE LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA DE NACIONES

La gestión tributaria hoy en día es uno de los pilares básicos de cualquier sistema impositivo, ya que ésta establecerá el conjunto de leyes y procedimientos administrativos que normarán la relación jurídico-tributaria entre los organismos encargados del control de impuestos y los sujetos pasivos.

Es así, que las Administraciones Tributarias de los países de la CAN, representarán un componente básico en la configuración de su sistema fiscal. De manera que, en la medida en la que se realice la valoración de sus facultades y actuaciones, se podrá verificar el cumplimiento de los objetivos fiscales planteados por el gobierno de cada país.

No se puede estimar el sistema fiscal de un país como equitativo con el análisis de su legislación únicamente, sino que se tendrá que apreciar la medida en la que las Administraciones Tributarias garantizan el cumplimiento de la normativa de manera igualitaria para todos los sujetos pasivos y las facultades que poseen para hacerlo.

De igual manera es necesario también estudiar cuáles son las obligaciones que tienen los sujetos pasivos para con las Administraciones Tributarias, de manera que se genere un ambiente de cooperación y equidad entre estos, que es lo que se pretende dado el esfuerzo que realizan estos dos actores del sistema tributario.

1.1 ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN EL ECUADOR. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. OBLIGACIONES Y DEBERES DEL CONTRIBUYENTE.

A continuación, se realizará un estudio de la estructura tributaria en el Ecuador, de las facultades que posee la Administración Tributaria en el país, sus obligaciones para con los contribuyentes, así como también de los deberes que éstos deben cumplir con el SRI a fin de garantizar una relación armoniosa en la gestión de los tributos.

1.1.1 ORGANISMO ENCARGADO DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.

En Ecuador, la administración tributaria central es llevada a cabo por el Servicio de Rentas Internas⁵, entidad técnica y autónoma responsable de la recaudación de impuestos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país, a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes⁶.

La entidad busca contribuir a la construcción de ciudadanía fiscal, mediante la concientización, promoción, persuasión y exigencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios y valores, así como de la Constitución y la Ley; de manera que se asegure una efectiva recaudación destinada al fomento de la cohesión social⁷.

⁵ En Adelante SRI. Instituido mediante la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial No. 206 de 02 de diciembre de 1997.

⁶ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>

⁷ <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>

Sus funciones comprenden dos gestiones distintas y separadas, la primera, la de determinar y recaudar los impuestos internos; y la segunda la de resolver las reclamaciones que el sujeto pasivo presente en contra de dicha determinación.

1.1.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los artículos 300 y 301 de la Constitución establecen, que los principios elementales que rigen el sistema tributario ecuatoriano son:

- ***Principio de Reserva de Ley:*** A través del cual se establece que solo mediante ley se pueden crear, modificar, exonerar y extinguir impuestos, lo que implica también que solo por ley se puede definir sus elementos constitutivos. Eugenio Simón Acosta manifiesta que este principio, deviene de la necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo, y de ahí su diferencia con el principio de legalidad propiamente dicho⁸.
- ***Principio de Generalidad:*** Que establece que las leyes tributarias son expedidas para la generalidad de casos y por lo tanto, están dirigidas a la generalidad de contribuyentes sin distinción. Se define también como un principio mediante el cual el impuesto debe alcanzar a todos los sujetos⁹.
- ***Principio de Equidad:*** El cual Fritz Neumarck define como tratar igual a quienes están en igual situación¹⁰. También se le conoce como principio de igualdad o equidad horizontal.

⁸ Simón Acosta, Eugenio, El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993, Págs. 148 y 149.

⁹ Fritz Neumarck,, Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, Pág. 109.

¹⁰ Fritz Neumarck, Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974, Pág. 127.

- ***Principio de Progresividad:*** El mismo que implica que a medida de que crece la capacidad contributiva del sujeto pasivo, así también crece el porcentaje del tributo que deberá entregar al Estado. María García Cauacuel indica que el principio de progresividad se utiliza como técnica para alcanzar la igualdad real, relacionada con la propia capacidad económica¹¹.
- ***Principio de Irretroactividad:*** Mediante el que se garantiza que las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares rigen exclusivamente para el futuro, y no para hechos producidos con anterioridad a la norma. El Dr. José Vicente Troya manifiesta respecto de la irretroactividad, que los tributos presentes no pueden gravar capacidades jurídicas pasadas, lo que conlleva a que las leyes tributarias sean aplicadas a partir del ejercicio económico siguiente al de su expedición¹².
- ***Principio de Simplicidad Administrativa:*** Que hace referencia a que la Administración Tributaria ha de establecer mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes. Este principio determina la obligatoriedad de la Administración Tributaria, de brindar al contribuyente, las facilidades necesarias al momento de pagar sus obligaciones tributarias¹³.
- ***Principio de Eficiencia:*** Que hace referencia a la optimización de los recursos para obtener el máximo resultado posible al mínimo costo. Este

¹¹ María García Caracuel, Las prestaciones tributarias a cuenta: perspectivas de reforma, Editorial de la Universidad de Granada, 2004, Pág. 276

¹² José Vicente, Troya Jaramillo, Foro de Tributación y Derechos Humanos, Revista de Derecho No. 2 de la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2004, Pág. 15.

¹³ <http://vicenteanaluisa.wordpress.com/2011/03/29/principios-del-derecho-tributario/>

principio se debe aplicar tanto en el diseño de los impuestos como en la recaudación por parte de la Administración Tributaria¹⁴.

- ***Principio de Transparencia:*** Mismo que se refiere a que la información de la gestión realizada por la Administración Tributaria debe ser transparente, debido a que esta información es de carácter público y debe ser puesta en conocimiento de todas las personas.
- ***Principio de Suficiencia Recaudatoria:*** Que impone al Estado el deber de asegurarse de que la recaudación de tributos será siempre suficiente para financiar el gasto público. En tal virtud, el sistema tributario debe ser flexible para adaptarse a las necesidades presupuestarias de la Hacienda¹⁵.

1.1.3 PRINCIPALES IMPUESTOS

Los impuestos que administra el SRI en Ecuador son los que se enlistan a continuación:

- ***Impuesto a la Renta:*** Instituido mediante la Ley de Régimen Tributario Interno, es un impuesto directo, que grava los ingresos de fuente ecuatoriana que obtienen las personas naturales o las sociedades, nacionales o extranjeras, como resultado de sus actividades económicas.
- ***Impuesto al Valor Agregado:*** Instituido mediante la Ley de Régimen Tributario Interno, es un impuesto indirecto sobre el consumo, que se genera en todas las etapas de comercialización, y grava la transferencia de bienes muebles, así como a la prestación de servicios.

¹⁴ <http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=33816&chapterid=14333>

¹⁵ <http://aula.virtualepn.edu.ec/mod/book/view.php?id=33816&chapterid=14333>

- ***Impuesto al Consumo Especial:*** Instituido mediante la Ley de Régimen Tributario Interno, es un impuesto de naturaleza indirecta, que recaen sobre consumos específicos de bienes y servicios establecidos en la Ley y que se gravan en una sola fase, ya sea a la fabricación o importación.
- ***Impuesto a la Salida de Divisas:*** Instituido mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre del 2007, es un impuesto regulador de la economía nacional, y tiene por objetivo evitar el traslado de capitales al exterior y promover la inversión nacional.
- ***Impuesto a los Activos Financieros en el Exterior:*** Instituido mediante la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 30 de diciembre de 2008, es un impuesto mensual sobre los fondos disponibles e inversiones que mantengan en el exterior las entidades privadas reguladas por la Superintendencia de Bancos.
- ***Impuesto a las Tierras Rurales:*** Instituido mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre del 2007, es un impuesto anual que grava la propiedad de tierras rurales en el territorio ecuatoriano, dentro de las condiciones previstas en dicha ley.
- ***Impuesto a los Ingresos Extraordinarios:*** Instituido mediante la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador del 29 de diciembre del 2007, grava a los ingresos extraordinarios de las empresas que han suscrito contratos con el Estado para la exploración y explotación de recursos no renovables.

- ***Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados:*** Instituido mediante la Ley de Reforma Tributaria del 14 de mayo de 2001, se establece sobre la propiedad de los vehículos motorizados, destinados al transporte terrestre de personas o carga, de uso particular o de servicio público.
- ***Impuesto Ambiental a la Contaminación Vehicular:*** Instituido mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado del 24 de noviembre de 2011, cuyo hecho generador es la contaminación ambiental producida por los vehículos motorizados de transporte terrestre, y con objetivo extra fiscal de reducir la contaminación del ambiente producida por su uso.
- ***Impuesto Redimible a las Botellas Plásticas No Retornables:*** Instituido mediante la Ley de Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado del 24 de noviembre de 2011, cuyo hecho generador es embotellar bebidas en botellas plásticas no retornables, y con objetivo extra fiscal de disminuir la contaminación y estimular el reciclaje.

1.1.4 FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Las facultades que posee el SRI, se encuentran detalladas en el artículo 67 del Código Tributario, y son las siguientes:

- ***Facultad Determinadora***

En virtud de la cual la Administración Tributaria puede establecer, en cada caso en particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del impuesto. El Código Tributario establece además, que

esta facultad comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del impuesto, y la adopción de las medidas legales que se estimen para esa determinación¹⁶.

En Ecuador existen tres sistemas de determinación Tributaria: Directa, Presuntiva y Mixta. El primero es por medio de la determinación efectuada por el propio sujeto pasivo, la misma que se realiza mediante de las declaraciones que este presenta, en los plazos, formas, y con los requisitos que la ley dispone, una vez configurado el hecho generador. Así por ejemplo, en el caso del Impuesto a la Renta, la determinación directa será realizada por el propio contribuyente, quien en base a los resultados que arrojen sus estados financieros, determinará el valor del impuesto causado, y lo declarará haciendo todas las precisiones del caso en los formularios 101, 102 o 102A establecidos para el efecto.

El segundo, es por medio de la actuación administrativa, en donde el SRI establece la obligación tributaria directa o presuntivamente. Directa, cuando lo hace a través de las propias declaraciones del sujeto pasivo, y presuntivamente cuando no es posible la determinación directa, y se la hace en base a hechos o indicios que permiten establecer el hecho generador. Siguiendo el ejemplo del Impuesto a la Renta, en el caso de que el contribuyente no hubiere efectuado por sí mismo su declaración, la Administración Tributaria efectuará la determinación en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre los documentos, datos, e informes que obtenga de terceros. Es decir, si mediante anexos se llegó a establecer que el contribuyente tuvo ingresos por medio de terceros y éste no declaró, la

¹⁶ Artículo 68 del Código Tributario del Ecuador.

Administración Tributaria determinará sobre esa base la cuantía de impuesto que deberá ser pagada.

Por otra parte, la determinación presuntiva se la efectuará en el caso de que el contribuyente no mantenga libros contables o respaldos de los mismos sobre los cuales efectuar su declaración, y establecerá su ingreso sin posibilidad de deducciones, sobre el cual se aplicará una tarifa o porcentaje fijo que constituirá el impuesto causado.

Finalmente se cuenta con un sistema de determinación mixta, que es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los sujetos pasivos, los mismos que quedan vinculados por tales datos para todos los efectos.

- ***Facultad Resolutiva***

Por medio de la cual la Administración Tributaria está obligada a emitir motivadamente y en el plazo correspondiente, las resoluciones respecto a las consultas, peticiones, reclamos o recursos que presenten los sujetos pasivos, cuando estos se sintieren afectados en todo o parte por un acto administrativo.

En ejercicio de esta facultad, la Administración deberá emitir resoluciones debidamente motivadas tal como se mencionó, enunciándose las normas o principios jurídicos en las que se hayan fundado, y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando se resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos, o cuando se absuelvan consultas sobre aplicación de la ley¹⁷.

La facultad resolutiva de la Administración Tributaria, permite a cada área o unidad del SRI responsable por cada tipo de proceso, resolver o decidir cuáles serán

¹⁷ Artículo 81 del Código Tributario del Ecuador.

las acciones que deberán tomar tanto la Administración Tributaria como el contribuyente, frente a las situaciones o hechos que se puedan haber suscitado en su relación. Es así por ejemplo, que el Área de Ciclo Básico emitirá Resoluciones de Exclusión de RISE una vez que se haya verificado que los contribuyentes ya no cumplen con las condiciones para seguir perteneciendo a este régimen, mientras que el Departamento de Devolución de Impuestos emitirá las resoluciones de devolución de IVA o Impuesto a la Renta, una vez verificada la pertinencia de su realización.

- ***Facultad Sancionadora***

La facultad sancionadora, como su nombre lo indica, permite a la Administración Tributaria imponer sanciones en los casos y medidas previstos en la ley. En ejercicio de esta facultad, el SRI puede aplicar penalidades como consecuencias de conductas ilegales realizadas por los sujetos pasivos de impuestos.

Esta facultad permite por ejemplo, que el Área de Infracciones de las Direcciones Regionales del SRI o a su vez las unidades responsables dentro del Departamento de Gestión Tributaria en las Direcciones Provinciales, impongan sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias una vez verificado el cometimiento de infracciones tributarias, o que el Área de Fedatarios Fiscales, expida Resoluciones de Clausura cuando el sujeto pasivo haya sido hallado como infractor dentro de las causales para la aplicación de este tipo de sanción.

- ***Facultad Recaudadora***

La misma que permite a la Administración Tributaria ecuatoriana recibir o cobrar los tributos que deban ser pagados por los contribuyentes, en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para el efecto. El artículo 71 del

Código Tributario, establece además que ese cobro podrá también efectuarse por medio de los agentes de retención o percepción que la ley establezca, o que permitida por ella, instituya la Administración.

Con el fin de cumplir con esta facultad recaudadora, la Administración Tributaria ecuatoriana cuenta con una serie de mecanismos que le permiten cumplir con este objetivo, que van desde el diseño de formularios para recaudación de impuestos periódicos, anticipos, retenciones, percepciones y pagos en cuenta, hasta el establecimiento de convenios con Instituciones Financieras para lograr su cobro.

- ***Facultad Reglamentaria***

Que permite a las administraciones públicas crear normas con rango reglamentario, es decir, normas subordinadas a las leyes, ya sean reglamentos, decretos o instrucciones. Esta facultad se rige por dos principios fundamentales, el primero es la reserva de la ley, y el segundo es la subordinación jerárquica.

En Ecuador, es al Presidente de la República a quien corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Por su parte, al Director General del SRI y al Gerente General del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, corresponderá dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias, y para la armonía y eficiencia de su administración en sus respectivos ámbitos¹⁸.

De esta manera, ningún reglamento podrá modificar el sentido de la ley, crear obligaciones impositivas, o establecer exenciones no previstas en ella.

¹⁸ <http://patriciamanotoa.blogspot.com/2009/11/fines-de-los-tributos-y-facultad.html>

1.1.5 DEBERES Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Dentro del sistema tributario ecuatoriano, el sujeto pasivo cuenta con un conjunto de obligaciones frente a la Administración Tributaria, que tenderán a facilitar los trabajos de fiscalización y verificación de los hechos imposables. Estos deberes se encuentran detallados en el artículo 96 del Código Tributario, y nos muestran que la función del sujeto pasivo no se limita exclusivamente al pago de impuestos, sino que atañe también el cumplimiento de una serie de requisitos de tiempo y forma dispuestos por las disposiciones fiscales, para el adecuado pago de los tributos.

Son deberes formales de los contribuyentes o responsables¹⁹:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen. En caso de no ser cumplido este deber, la administración Tributaria se encuentra en la capacidad de hacer uso de su facultad sancionadora, e imponer multas por contravención a los contribuyentes que no se hayan inscrito o actualizado sus información dentro los plazos establecidos en el artículo 14 de la Ley del RUC.

b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso, como por ejemplo, el permiso o autorización para la impresión de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, el mismo que será otorgado por la Administración Tributaria, previa la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

¹⁹ Artículo 96 del Código Tributario del Ecuador.

c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica en idioma castellano, anotar en moneda de curso legal, sus operaciones o transacciones, y conservar tales libros y registros mientras la obligación tributaria no esté prescrita. Este deber formal implica el cumplimiento de lo establecido en el artículo 19 de la Ley de Régimen Tributario Interno en lo referente a registros contables, y lo establecido en el artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en lo referente al plazo de conservación de documentos sustentatorios de actividad económica.

d) Presentar las declaraciones que correspondan, para lo cual el SRI ha establecido un calendario, el mismo que de acuerdo al noveno dígito del RUC del sujeto pasivo, establece las fechas en las que el contribuyente debe cumplir con la presentación de sus declaraciones, y el pago respectivo cuando proceda.

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca. Para cada caso en particular, se establecerán obligaciones de deben ser acatadas por los sujetos pasivos que de no ser así acarreará la aplicación de sanciones.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo. En este caso, la Administración Tributaria puede notificar al contribuyente por ejemplo, la realización de Inspecciones Contables encaminadas al establecimiento de diferencias en sus declaraciones; o Inspecciones de Vehículos a distribuidores o concesionarios en el caso de presunciones del cometimiento de infracciones por permitir la salida de vehículos sin el pago del impuesto correspondiente.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular

las aclaraciones que les fueren solicitadas. Mediante Oficios de Exhibición Documental por ejemplo, la Administración puede solicitar al contribuyente que presente en un día y hora fijados, cierta información que considere necesaria para la determinación de obligaciones tributarias, o para ratificar o descartar el cometimiento de infracciones.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente. En caso de ser requerida la presencia del sujeto pasivo para aclarar ciertos hechos que puedan estar en duda dentro de determinados procesos, la Administración Tributaria puede solicitar al contribuyente que concurra a las oficinas del SRI para tratar dichos temas, obligación que de ser incumplida constituiría una contravención susceptible de sanción según lo señalado en el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 351 del Código Tributario.

Este es el panorama general sobre el cual se realiza la gestión tributaria en Ecuador, el mismo que nos muestra cual es la función que tiene la Administración Tributaria al amparo de las disposiciones legales vigentes, los principios sobre los cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria, las facultades que posee el SRI para el ejercicio de sus funciones, y que el sujeto pasivo no solo cuenta con un conjunto de derechos, sino también que debe cumplir con ciertos deberes establecidos por ley.

1.2 ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ. FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS. OBLIGACIONES Y DEBERES DE LOS CONTRIBUYENTES.

En Bolivia, Colombia y Perú, se analizarán la funciones que poseen las Administraciones Tributarias; al igual que como se lo hizo en Ecuador, se determinará además cuáles son los impuestos manejados a nivel de gobierno central, y se establecerá si el contribuyente además de los derechos que posee frente a las administraciones tributarias, también tiene obligaciones que debe cumplir al margen de la legislación establecida para cada país.

Para realizar este análisis, se emplearán cuadros comparativos, que nos permitirán evidenciar el panorama frente a los diversos temas dentro de los cuales se encuentran las administraciones tributarias de cada país.

1.2.1 ORGANISMOS ENCARGADOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.

A continuación se detallará cuáles son las entidades encargadas de la gestión tributaria tanto en Bolivia como en Colombia y Perú, con la finalidad de determinar con posterioridad si los derechos del contribuyente son respetados por éstas, o existe otro organismo independiente que garantiza su aplicación en cada país.

TABLA No. 1
ORGANISMOS ENCARGADOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ

	BOLIVIA Ley 2166 (Ley de Servicio de Impuestos Nacionales) – S.I.N.	COLOMBIA Decreto Numero 2117 del 29 de diciembre de 1992	PERÚ Ley N° 24829 (Ley de Creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria)
ORGANISMO ENCARGADO	El Servicio de Impuestos Nacionales (SIN) es el ente encargado de la recaudación de los tributos del Gobierno Central boliviano, con excepción de aquellos de carácter aduanero. Es un organismo dependiente del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. El SIN es una entidad de derecho público, autárquica, con independencia administrativa, funcional, técnica y financiera, con personería jurídica y patrimonio propio.	La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) es el ente encargado de la recaudación de los tributos del Gobierno Nacional, inclusive los de carácter aduanero. Es una entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. La DIAN es una unidad administrativa especial del orden nacional, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio.	La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), es el ente encargado de la recaudación de los tributos del Gobierno Nacional, inclusive los de carácter aduanero. Es un organismo público ejecutor adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas. La SUNAT cuenta con personería jurídica de derecho público, con patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, financiera, presupuestal y administrativa.
MISIÓN	Provee al Estado de los recursos generados por impuestos nacionales, contribuyendo a mejorar la calidad de vida y el Vivir Bien de los bolivianos.	Es responsable de administrar con calidad el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias, mediante el servicio, la fiscalización y el control; facilita las operaciones de comercio exterior y provee información confiable y oportuna, con el fin de garantizar la sostenibilidad fiscal del Estado colombiano.	Promueve el cumplimiento tributario mediante, el fortalecimiento de la conciencia tributaria y la generación de riesgo; a través de la gestión de procesos integrados, el uso intensivo de tecnología, con un equipo humano comprometido, unificado y competente que brinda servicios de excelencia.
FUNCIÓN	Administra el sistema de impuestos optimizando las recaudaciones, mediante la aplicación, recaudación y fiscalización eficiente y eficaz de los impuestos internos, la orientación y facilitación del cumplimiento voluntario, veraz y oportuno de las obligaciones tributarias y la cobranza y sanción de los que incumplen. Dicta normas reglamentarias a efectos de aplicación de las disposiciones en materia tributaria.	Administra los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana; los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior.	Administra, aplica, fiscaliza y recauda los tributos internos del Gobierno Nacional, con excepción de los municipales, y desarrolla las mismas funciones respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP). Propone al Ministerio de Economía y Finanzas la reglamentación de las normas tributarias y aduaneras.

Fuente: Página web del Comité Interamericano de Administraciones Tributarias.

Elaborado por: Cristina Vilema.

1.2.2 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Los principios tributarios de los países de la CAN, al igual que en el resto del mundo, son proposiciones que explican, dan cuenta, y delimitan un determinado saber o conocimiento²⁰. Los principios existen por ser límites a la potestad tributaria, es decir, existen como control del poder del Estado para crear, modificar y extinguir tributos; consecuentemente mediante éstos, se subordinará al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a ésta de cualquier arbitrariedad del uso del poder estatal en el ejercicio de su potestad tributaria.

En Bolivia, Colombia y Perú, los principios tributarios se encuentran detallados en sus propias constituciones, pero a diferencia del caso ecuatoriano no hacen referencia específica dentro de los correspondientes Códigos Tributarios.

El Derecho Tributario tiene principios de aplicabilidad general para cualquier país, sin embargo, en el siguiente cuadro se mostrarán los principios tributarios sobre los cuales se maneja la Administración Tributaria en Bolivia, Colombia y Perú.

²⁰ <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

TABLA No. 2
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	BOLIVIA (Art. 323 Constitución)	COLOMBIA (Art. 363 Constitución)	PERÚ (Art. 74 Constitución)
Legalidad	<i>Legalidad o Reserva de Ley.-</i> Que establece que solo por ley se puede crear, modificar y suprimir tributos, así como definir el hecho generador, la base imponible y designar al sujeto pasivo.	<i>Legalidad.-</i> Derecho ciudadano a no pagar sino los impuestos que sean legalmente establecidos por el Parlamento. No pueden incorporarse tributos, sino en virtud de una norma jurídica que tenga características formales de la ley.	<i>Legalidad o Reserva de Ley.-</i> Que señala que los tributos se crean, modifican, derogan, o exoneran exclusivamente por ley o decreto legislativo, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.
Capacidad contributiva	<i>Capacidad económica o contributiva.-</i> En virtud de la que no puede establecerse tributos, sino es tomando como presupuestos circunstancias que serán reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente.		<i>Capacidad contributiva.-</i> Que implica que es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado ²¹ .
Idad	<i>Igualdad.-</i> Entendida como la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida. Así, si todos son iguales ante la ley, todos deben pagar tributos, y cumplir esa obligación conforme a los mismos criterios de reparto de la carga tributaria.	<i>Igualdad.-</i> Tiene tres aplicaciones: la primera de prohibición de trato discriminatorio, la segunda de obligación de existencia de medidas de equiparación y la tercera de generalidad de la ley. La norma fiscal debe ser obligatoria, general e impersonal.	<i>Igualdad.-</i> Existen tres aspectos fundamentales en este principio, el primero es la imposibilidad de otorgar privilegios personales en materia tributaria, el segundo es la generalidad y/o universalidad de los tributos y el tercero es la uniformidad que supone que la norma tributaria debe estructurarse de forma tal que grave según la capacidad contributiva.
Progresividad	<i>Progresividad.-</i> Que exige que las cargas tributarias deban repartirse de forma más proporcional, atendiendo a la capacidad económica de los contribuyentes. A medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución.	<i>Progresividad.-</i> Mandato para que el diseño de los tributos y el sistema tributario logre que la recaudación de produzca tomando en cuenta las condiciones reales de riqueza y de solvencia económica de los contribuyentes.	
Transparencia	<i>Transparencia.-</i> Implica que el actuar de la Administración se deje ver como a través de un cristal. Se enfoca en permitir que el accionar se encuentre a la vista de todos.		

²¹ <http://www.monografias.com/trabajos93/principios-constitucionales-potestad-sancionadora/principios-constitucionales-potestad-sancionadora.shtml>

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	BOLIVIA (Art. 323 Constitución)	COLOMBIA (Art. 363 Constitución)	PERÚ (Art. 74 Constitución)
Universalidad	<i>Universalidad.-</i> Mediante la cual el ordenamiento constitucional boliviano, se referirá no sólo a los ciudadanos bolivianos, sino también a los extranjeros, así como las personas jurídicas, bolivianas y extranjeras.		
Simplicidad administrativa	<i>Sencillez administrativa.-</i> Que instauro el establecimiento de mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes, relativos a los tributos.		
Suficiencia recaudatoria	<i>Capacidad recaudatoria.-</i> Mediante el cual se garantiza que la recaudación de impuestos debe ser siempre suficiente para solventar los gastos del Estado.		
Equidad		<i>Equidad.-</i> Prohíbe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados. Se refiere a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios, a la luz de ciertos valores constitucionales.	
Eficiencia		<i>Eficiencia.-</i> Implica que el impuesto se recaude con el menor costo posible tanto para el Estado como para el contribuyente. Recurso técnico del sistema tributario dirigido a lograr una mayor recaudación al menor costo social.	<i>Economía en la Recaudación.-</i> Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene ²² .
Irretroactividad		<i>Irretroactividad.-</i> Presencia de prohibición de retroactividad de las leyes. Las leyes tributarias, sus reglamentos y circulares de carácter general rigen exclusivamente para el futuro, pero excepcionalmente tendrán efecto retroactivo si son más favorables para los contribuyentes.	

²² <http://www.monografias.com/trabajos93/principios-constitucionales-potestad-sancionadora/principios-constitucionales-potestad-sancionadora.shtml#principioa>

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	BOLIVIA (Art. 323 Constitución)	COLOMBIA (Art. 363 Constitución)	PERÚ (Art. 74 Constitución)
No confiscatoriedad			<i>No confiscatoriedad.</i> - Este garantiza que el Estado peruano no tenga la posibilidad de atentar contra el derecho de propiedad. Significa que el Impuesto pagado sobre un bien no puede equivaler a todo el precio del bien

Fuente: Constitución de Bolivia, Colombia y Perú. Pagina web de monografías.com.

Elaborado por: Cristina Vilema.

1.2.3 PRINCIPALES IMPUESTOS

Los impuestos que se consideran en el presente análisis, son aquellos administrados por los gobiernos centrales de los países de la CAN, con excepción de Ecuador de quien ya se realizó el estudio previamente.

En Bolivia, Colombia y Perú, el fin principal de los impuestos es financiar el gasto público, de modo que la elección de los tributos que manejará el gobierno central implica la delimitación del nivel de gasto que el sector público va a realizar. Por ello, estos países tienden a evitar impuestos que distorsionen la economía.

A continuación se presentará el cuadro comparativo, que permitirá observar cuáles son los impuestos principales que manejan los países de la CAN mencionados anteriormente.

TABLA No. 3
PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ

PRINCIPALES IMPUESTOS	BOLIVIA	COLOMBIA	PERÚ
Impuestos sobre la Renta, Utilidades y Ganancias de Capital	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas.- Creado mediante la Ley N° 843 (Ley de Reforma Tributaria), grava las utilidades resultantes de los estados financieros de las empresas al cierre de cada gestión anual.	Impuesto sobre la Renta y Complementario de Ganancias Ocasionales.- Creado mediante el Estatuto Tributario colombiano, se considera como un solo impuesto con tres componentes: renta, ganancias ocasionales y remesas. Es un impuesto directo, que grava los ingresos tanto de personas naturales como jurídicas.	Impuesto a la Renta.- Creado mediante el Decreto Legislativo N° 774, es un tributo de periodicidad anual que grava las rentas que provienen del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores siempre que tengan una fuente durable y capaz de generar ingresos periódicos.
	Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado.- Creado mediante la Ley N° 843 (Ley de Reforma Tributaria), grava los ingresos de las personas naturales y sucesiones indivisas, provenientes de la inversión de capital, del trabajo o de ambos factores.		
	Impuesto Directo a los Hidrocarburos.- Creado mediante le Ley de Hidrocarburos N° 3058, su hecho generador es la producción Hidrocarburos en todo el territorio nacional.		
	Impuesto Complementario de la Minería.- Creado mediante la Ley N° 1777 (Código de Minería) en 1997, grava los ingresos por concepto de Prospección, Explotación, Concentración, Fundición y Refinación y Comercialización de Minerales.		Impuesto Especial a la Minería.- Creado mediante la Ley N° 29789 del 28 de septiembre de 2011, es un impuesto que grava la utilidad operativa obtenida por los sujetos de la actividad minera proveniente de las ventas de los recursos minerales metálicos.
			Impuesto Temporal a los Activos Netos.- Creado mediante la Ley N° 28424 del 21 de diciembre de 2004, se encontró vigente hasta el 31 de diciembre de 2006. Se aplicaba sobre el valor de los Activos Netos al 31 de diciembre del año 2012.
			Impuesto a los Juegos de Casinos y Máquinas Tragamonedas.- Creado mediante la Ley N° 27153 del 8 de julio de 1999, grava la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas. La base imponible corresponde a la diferencia entre el ingreso neto mensual y los gastos por mantenimiento de las máquinas tragamonedas.

PRINCIPALES IMPUESTOS	BOLIVIA	COLOMBIA	PERÚ
Impuestos sobre la Propiedad	<i>Impuesto a las Sucesiones y a las Transmisiones Gratuitas de Bienes.-</i> Creado mediante la Ley N° 13.688 (Ley Provincial de Educación), su objeto son las sucesiones hereditarias y los actos jurídicos por los cuales se transfiere gratuitamente la propiedad.	<i>Impuesto al Patrimonio.-</i> Creado mediante la Ley N° 1430 y el Decreto-Ley 4825 del 29 de diciembre de 2010, grava el patrimonio líquido al 1 de enero del año 2011 de personas jurídicas, personas naturales y sociedades de hecho, contribuyentes y declarantes del impuesto sobre la renta, que a esa fecha poseyeran un patrimonio líquido igual o superior a \$ 1.000 millones de pesos (USD 500.000).	
Generales sobre el Consumo	<i>IVA – Impuesto al Valor Agregado.-</i> Creado mediante la Ley N° 843 (Ley de Reforma Tributaria), se genera por la venta de bienes muebles situados en el territorio boliviano, los contratos de obras de prestación de servicios, y las importaciones definitivas cualquiera fuere su naturaleza.	<i>Impuesto al Valor Agregado.-</i> Creado mediante el Estatuto Tributario colombiano. Es un impuesto indirecto nacional sobre la prestación de servicios y venta e importación de bienes. La tarifa general es del 16%, existiendo tarifas diferenciales del 2%, 5%,10%, 20%.	<i>Impuesto General a las Ventas.-</i> Creado mediante el Decreto Legislativo N° 821, es un impuesto que grava el valor agregado en cada transacción realizada en las distintas etapas del ciclo económico. Grava el consumo de bienes y servicios en Perú.
	<i>Impuesto a las Transacciones.-</i> Tiene como objeto el ejercicio en el territorio nacional, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, alquiler de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad - lucrativa o no - cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste.		
Impuestos Selectivos	<i>ICE– Impuesto a los Consumos Específicos.-</i> Creado mediante la Ley N° 843 (Ley de Reforma Tributaria), es el impuesto sobre consumos de productos o servicios específicos como cigarrillos, vehículos, bebidas alcohólicas.	<i>Impuesto Nacional al Consumo.-</i> Creado mediante la Ley N° 1607 del 2012 (Reforma Tributaria), tiene como hecho generador la prestación o la venta al consumidor final, o la importación por parte del consumidor final, de servicios de telefonía móvil, ventas de algunos bienes corporales muebles, de producción doméstica o importados y el servicio de expendio de comidas y bebidas preparadas en restaurantes, cafeterías, autoservicios, heladerías, fruterías, pastelerías y panaderías.	<i>Impuesto Selectivo al Consumo.-</i> Creado mediante el Decreto Supremo N° 055-99-EF, grava la venta en el Perú a nivel de productor, y la importación de bienes como cigarrillos, bebidas alcohólicas, agua gaseosa y mineral, otros artículos de lujo, combustibles, juegos de casino y apuestas.

PRINCIPALES IMPUESTOS	BOLIVIA	COLOMBIA	PERÚ
	<p>Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados.- Creado mediante la Ley N° 1.606 del 22 de diciembre de 1994, cuyo objeto es la comercialización en el mercado interno de hidrocarburos o sus derivados, sean estos producidos internamente o importados.</p>	<p>Impuesto Nacional a la Gasolina y al Aceite Combustible para Motores.- Creado mediante la Ley N° 1607 de 2012, Se causa por la venta, retiro, importación para el consumo propio, o importación para la venta de gasolina y aceite combustible para motores.</p>	
	<p>Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior.- Creado mediante la Ley N° 1141 del 23 de febrero de 1990, el mismo que se genera sobre los viajes de pasajeros desde cualquier punto del país al exterior por medio de transporte aéreo nacional o extranjero, aún cuando los pasajes sean adquiridos en el exterior, siempre que los pasajeros originen su viaje en territorio boliviano.</p>		
			<p>Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.- Creado mediante la Ley N° 27889, su hecho generador es la entrada al territorio nacional de personas naturales, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el Perú, que ingresen voluntariamente al territorio nacional empleando medios de transporte aéreo de tráfico internacional regular y no regular.</p>
<p>Impuestos sobre Transacciones Financieras</p>	<p>Impuesto a las Transacciones Financieras.- Creado mediante la Ley N° 3446 (Ley del Impuesto a las Transacciones Financieras, y sus normas modificatorias), grava los créditos y débitos en cuentas corrientes y cajas de ahorro; los pagos o transferencias de fondos; las transferencias o envíos de dinero, al exterior o interior del país; y las entregas o recepción de fondos propios o de terceros que conforman un sistema de pagos en el país o en el exterior.</p>	<p>Gravamen a los Movimientos Financieros.- Creado mediante el Estatuto Tributario colombiano, grava las transacciones financieras en virtud de las cuales se disponga de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros en cualquier entidad financiera establecida en Colombia, así como en cualquier cuenta de depósito del Banco de la República y los giros de cheques de gerencia.</p>	<p>ITF - Impuesto a las Transacciones Financieras.- Creado por el Decreto Legislativo N° 939 y modificado por la Ley N° 28194 (Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía) fue un impuesto de carácter temporal que gravó las operaciones bancarias en moneda nacional o extranjera. Rigió hasta el 31 de diciembre de 2006, año cuya alícuota fue del 0.06%.</p>
<p>Impuestos sobre el Comercio Exterior</p>	<p>Gravámenes Arancelarios.- Establecidos en la Ley N° 1990 (Ley General de Aduanas) para ser aplicados a las mercaderías que entran o salen al territorio aduanero.</p>	<p>Derechos de aduana.- Establecidos en el Estatuto Aduanero colombiano, son todos los derechos, impuestos, contribuciones, tasas, gravámenes, derechos antidumping o compensatorios y todo pago que se fije o se</p>	<p>Derechos Aduaneros.- Establecidos en la Ley General de Aduanas, son derechos, emolumentos, tributos, contribuciones o tasas que se fijan y exigen a las importaciones de mercancías en Perú. Se aplican en las</p>

PRINCIPALES IMPUESTOS	BOLIVIA	COLOMBIA	PERÚ
		exija, directa o indirectamente por la importación de mercancías al territorio aduanero nacional o en relación con dicha importación.	negociaciones internacionales cuando se realizan recargos de carácter fiscal, que incidan sobre las importaciones y exportaciones.
Otros		<i>Impuesto de Timbre Nacional.-</i> Creado mediante la Ley N° 46 de 1880, es un impuesto que recae sobre ciertos documentos y actuaciones que señala la ley, para personas naturales y jurídicas que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores de documentos públicos o privados.	<i>Nuevo Régimen Único Simplificado.-</i> Creado mediante el Decreto Legislativo N° 937, es un régimen tributario promocional dirigido a las personas naturales y sucesiones indivisas domiciliadas en el país, que exclusivamente obtengan rentas por la realización de actividades empresariales y a las personas naturales no profesionales, domiciliadas en el país, que perciban rentas de cuarta categoría únicamente por actividades de oficios.

Fuente: Página web del CIAT. Páginas web de las Administraciones Tributarias de Bolivia, Colombia y Perú.

Elaborado por: Cristina Vilema.

1.2.4 FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Las Administraciones Tributarias en los países de la CAN requieren contar con un conjunto de facultades, en aras de cumplir con las funciones que les han sido conferidas según la ley. Es importante entonces, realizar un análisis de ellas, ya que serán estas las que delimiten las acciones que puedan ejercer estos organismos de administración y control frente a los contribuyentes.

En este sentido se puede decir además, que las facultades serán las que indiquen qué es lo que a las Administraciones Tributarias les está permitido hacer en el ejercicio de sus funciones primordiales y que es lo que no. Dentro de ellas, les será otorgada por ejemplo la potestad de decidir sobre procesos sancionatorios, recursos, reclamos, así como también la realización de inspecciones tributarias y demás tareas de fiscalización, o llevar a cabo la recaudación de los tributos que es el objetivo general sobre el cual se asienta la gestión tributaria que se realiza no solo en los países de la CAN, sino a nivel mundial.

A continuación se mostrará mediante un cuadro comparativo, cuáles son las facultades que poseen las Administraciones Tributarias en Bolivia, Colombia y Perú, lo cual nos permitirán determinar las potestades que tienen estas de ejercer actividades frente a los sujetos pasivos tributarios en cada país.

TABLA No. 4
FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ

FACULTADES	BOLIVIA (Art. 66 Código Tributario)	COLOMBIA (Libro quinto del Estatuto Tributario)	PERÚ (Capítulo II Código Tributario)
Fiscalizadora	<i>Control, comprobación, verificación, fiscalización e investigación.-</i> En virtud de la cual la Administración Tributaria está facultada a controlar, verificar, fiscalizar o investigar, los hechos, actos, datos, elementos, valoraciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible.	<i>Facultad de Fiscalización e Investigación.-</i> La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.	<i>Facultad de Fiscalización.-</i> Incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios.
Determinadora	<i>Determinación de tributos.-</i> Mediante la cual, el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declara la existencia y cuantía de una deuda tributaria o su inexistencia.		<i>Facultad de Determinación.-</i> La misma que permite tanto el deudor, como la Administración Tributaria verifican el hecho generador de la obligación tributaria, señalan la base imponible y la cuantía del tributo.
Recaudatoria	<i>Recaudación.-</i> La misma que faculta a la Administración Tributaria para recaudar las deudas tributarias en todo momento, en ejercicio de su facultad de ejecución tributaria.		<i>Facultad de Recaudación.-</i> Es función de la Administración Tributaria recaudar los tributos. A tal efecto, puede contratar directamente los servicios de las entidades del sistema bancario y financiero para recibir el pago de deudas correspondientes a tributos administrados por aquélla.
Sancionadora	<i>Sanción de contravenciones que no constituyan delitos.-</i> Facultad que permite a la Administración Tributaria acreedora de la deuda, calificar la conducta, imponer y ejecutar sanciones por contravenciones a los sujetos pasivos.		<i>Facultad Sancionadora.-</i> La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de sancionar las infracciones tributarias.
De establecer devoluciones	Aplicar los montos mínimos establecidos mediante reglamento a partir de los cuales las operaciones de devolución impositiva deban ser respaldadas a través de documentos bancarios.	<i>Facultad para fijar trámites de Devolución de Impuestos.-</i> Por medio de la cual la Administración Tributaria puede establecer sistemas de devolución de saldos a favor de los contribuyentes, que opere de oficio, con posterioridad a la presentación de las respectivas declaraciones tributarias.	

FACULTADES	BOLIVIA (Art. 66 Código Tributario)	COLOMBIA (Libro quinto del Estatuto Tributario)	PERÚ (Capítulo II Código Tributario)
Otras facultades	Cálculo de la deuda tributaria.- Que le permite ejecutar todas las tareas necesarias a efectos de lograr el cálculo de la cuantía del tributo así como demás valores requeridos dentro de las actividades propias de gestión tributaria.	Facultad de corrección.- Por medio de la cual la Administración Tributaria, mediante liquidación de corrección, puede corregir los errores aritméticos de las declaraciones tributarias que hayan originado un menor valor a pagar, o un mayor saldo a su favor para compensar o devolver.	
	Ejecución de medidas precautorias.- En base a la que, cuando existan riesgos de que el cobro de la deuda tributaria se vea frustrado o perjudicado, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas precautorias, es decir, medidas que le permitan asegurar el resultado práctico de ejecutar ese cobro.	Facultad de Remisión de las Deudas Tributarias.- En virtud de la que la Administración Tributaria puede suprimir de los registros y cuentas corrientes de los contribuyentes de su jurisdicción, las deudas a cargo de personas que hubieren muerto sin dejar bienes.	
	Ejecución Tributaria.- Facultad que permite a la Administración Tributaria efectuar la ejecución tributaria sobre las deudas que mantengan los sujetos pasivos, incluso de los fallos firmes dictados en la vía judicial.	Facultad para desconocer efectos tributarios de los contratos sobre partes de interés social.- Para efectos tributarios, los contratos sobre partes de interés social, que efectúen las sociedades entre sí, sólo se tendrán en cuenta si con tales actos no se disminuye el monto de los impuestos de los socios.	
	Concesión de prórrogas y facilidades de pago.- Mediante la cual la Administración Tributaria puede disponer fundadamente de prórrogas o facilidades para el pago de los tributos.	Facultad de modificar la liquidación privada.- La Administración de Impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, mediante liquidación de revisión.	
	Revisión extraordinaria de actos administrativos.- Que faculta a la Administración Tributaria y a las superintendencias, a revisar de oficio o a petición de parte los actos administrativos firmes dentro del plazo de 2 años.	Facultad de Registro.- Que le permite a la Administración Tributaria ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente.	

Fuente: Página web del CIAT. Códigos Tributarios de Bolivia y Perú, Libro quinto del Estatuto Tributario de Colombia.

Elaborado por: Cristina Vilema.

1.2.5 DEBERES Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

Dentro de cualquier sociedad organizada, el contribuyente tiene la obligación de cumplir con deberes y obligaciones tributarias, para la generación de recursos públicos que permitan satisfacer las necesidades de la población, mediante la generación de bienes y prestación de servicios públicos.

Pero más allá del cumplimiento en el pago de impuestos, sus deberes no se quedan ahí, ya que el sujeto pasivo tiene un conjunto de obligaciones accesorias y no pecuniarias, las cuales pueden originarse incluso sin la existencia de una obligación tributaria. Entonces, es un reto para las Administraciones Tributarias lograr que los sujetos pasivos cumplan a cabalidad con todos sus deberes, sobre todo si consideramos que su incumplimiento puede conllevar la imposición de sanciones, que pueden ser vistas por contribuyentes con poca cultura tributaria como abusos de poder, que no necesariamente constituyen arbitrariedades de las Administraciones Tributarias.

Considerando esto, es importante que en cada país se cuente con un ordenamiento legal, que posibilite la ejecución de tareas de fiscalización y control a las Administraciones Tributarias, y faciliten sus labores de recaudación y verificación de hechos generadores. En Bolivia, Colombia y Perú este ordenamiento legal comprende los deberes del contribuyente establecidos en sus Códigos, Estatutos Tributarios y normas especiales, que mediante un cuadro comparativo serán mostrados a continuación.

TABLA No. 5
DEBERES Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES EN BOLIVIA, COLOMBIA Y PERÚ

	BOLIVIA (Art. 70 Código Tributario)	COLOMBIA (Título II Libro Quinto Estatuto Tributario)	PERÚ (Art. 87 Código Tributario)
DEBERES FORMALES	Determinar, declarar y pagar correctamente la deuda tributaria, en la forma, medios, plazos y lugares establecidos por la Administración Tributaria, ocurridos los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria.	Presentar las declaraciones de renta, ingresos y patrimonio, ventas y retención, dentro de los plazos que cada año fija el gobierno mediante decreto, en los formularios indicados para tal fin y en los lugares que les corresponda de acuerdo a su jurisdicción y dirección.	
	Inscribirse en los registros habilitados por la Administración Tributaria y aportar los datos que les fueran requeridos comunicando ulteriores modificaciones en su situación tributaria.	Inscribirse en el Registro Único Tributario. (RUT), y Obtener el Número de Identificación Tributaria (NIT). Registrarse como contribuyente del Impuesto de Renta y a las Ventas. Inscribirse como Agente Retenedor. Actualizar el RUT. Informar el cese de actividades.	Inscribirse en los registros de la Administración Tributaria aportando todos los datos necesarios y actualizando los mismos en la forma y dentro de los plazos establecidos por las normas pertinentes. Acreditar la inscripción cuando la Administración Tributaria lo requiera y consignar el número de identificación o inscripción en los documentos respectivos, siempre que las normas tributarias lo exijan.
	Fijar domicilio y comunicar su cambio, caso contrario el domicilio fijado se considerará subsistente, siendo válidas las notificaciones practicadas en el mismo.	Informar hasta dentro de 3 meses cuando existiere cambio de dirección, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales.	Cambiar el domicilio fiscal en los casos previstos
	Demostrar la procedencia y cuantía de los créditos impositivos que considere le corresponden, aunque los mismos se refieran a períodos fiscales prescritos.		
	Facilitar las tareas de control, determinación, comprobación, verificación, fiscalización, investigación y recaudación que realice la Administración Tributaria, observando las obligaciones que le impongan las leyes.		
	Facilitar el acceso a la información de sus estados financieros cursantes en Bancos y otras instituciones financieras.	A más tardar hasta el 30 de junio de cada año, los grupos empresariales, deben remitir en medios magnéticos a la DIAN sus estados financieros consolidados, junto con sus respectivos anexos.	

	BOLIVIA (Art. 70 Código Tributario)	COLOMBIA (Título II Libro Quinto Estatuto Tributario)	PERÚ (Art. 87 Código Tributario)
DEBERES FORMALES	<p>Conservar como mínimo por 7 años, en forma ordenada en el domicilio tributario los libros de contabilidad, registros especiales, declaraciones, informes, comprobantes, medios de almacenamiento, datos de información computarizada, y demás documentos de respaldo de sus actividades.</p>	<p>Las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deben conservar por un período mínimo 5 años, contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando se requiera.</p>	<p>Conservar mientras el tributo no esté prescrito los libros y registros, llevados en sistema manual, mecanizado o electrónico, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionados con ellas. Los plazos de prescripción tributaria son de 4 años en casos de determinación de la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones; y de 6 años en casos en los que no se haya presentado la declaración respectiva.</p>
	<p>Presentar, exhibir y poner a disposición de la Administración Tributaria los documentos detallados anteriormente, en la forma y plazos que ésta lo requiera.</p>		<p>Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos.</p>
	<p>Permitir la utilización de programas y aplicaciones informáticas provistos por la Administración Tributaria, en los equipos y recursos de computación que utilizarán, así como el libre acceso a la información contenida en la base de datos.</p>		<p>Permitir la instalación de los sistemas informáticos, equipos u otros medios utilizados para el control tributario proporcionados por SUNAT con las condiciones o características técnicas establecidas por ésta.</p>
	<p>Constituir garantías globales o especiales mediante boletas de garantía, prenda, hipoteca u otras, cuando así lo requiera la norma.</p>		
	<p>Cumplir con las obligaciones establecidas en el Código Tributario, leyes tributarias especiales y las que defina la Administración Tributaria con carácter de general.</p>	<p>Expedir factura para quienes ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, quienes enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, independientemente de su calidad de contribuyentes o no.</p>	<p>Emitir y otorgar, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a éstos. Asimismo deben portarlos cuando las normas legales así lo establezcan.</p>

DEBERES FORMALES	BOLIVIA (Art. 70 Código Tributario)	COLOMBIA (Título II Libro Quinto Estatuto Tributario)	PERÚ (Art. 87 Código Tributario)
		Llevar contabilidad, y para quienes comercialicen bienes o presten servicios gravados perteneciendo al régimen simplificado, deberán llevar el libro fiscal de registro de operaciones diarias por cada establecimiento.	Llevar los libros de contabilidad u otros libros y registros exigidos por las leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT.
		Responder los requerimientos de información que realice la DIAN.	Proporcionar a la Administración Tributaria la información que ésta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación.
			Concurrir a las oficinas de la Administración Tributaria cuando su presencia sea requerida por ésta para el esclarecimiento de hechos vinculados a obligaciones tributarias.
			En caso de tener la calidad de remitente, entregar el comprobante de pago o guía de remisión correspondiente de acuerdo a las normas sobre la materia para que el traslado de los bienes se realice.
			Sustentar la posesión de los bienes mediante los comprobantes de pago que permitan sustentar costo o gasto, que acrediten su adquisición, cuando la Administración Tributaria lo requiera.
			Guardar absoluta reserva de la información a la que hayan tenido acceso, relacionada a terceros independientes utilizados como comparables por la Administración Tributaria, como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Fuente: Códigos Tributarios de Bolivia y Perú, y Estatuto Tributario de Colombia.

Elaborado por: Cristina Vilema.

CAPÍTULO II

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN BASE AL DESARROLLO CONSTITUCIONAL DE CADA PAÍS MIEMBRO DE LA CAN

Luego de haber analizado el sistema tributario en cada uno de los países de la CAN, el siguiente aspecto importante a considerar en este estudio, es la existencia de derechos del contribuyente en dichos países, y si estos nacen de derechos constitucionales.

Primero es necesario tomar en cuenta que desde el inicio de su existencia, el ser humano ha buscado fórmulas que le permitan desarrollar adecuadas relaciones de cooperación y comunicación con los demás, habiendo desarrollado para ello diversos sistemas de organización política. Uno de estos sistemas, podría decirse el más complejo inclusive, es el sistema de organización constitucional, creado con el fin de proveer a la sociedad los mecanismos esenciales e indispensables para dar solución a sus conflictos naturales dentro de un ambiente de paz y tranquilidad²³; y crear este sistema ha significado mucho trabajo para la sociedad, que lo ha hecho a través de un largo y difícil proceso histórico.

Entonces, el sistema constitucional logrado con gran esfuerzo por diversos países, debe ser completo, y conformar la base de cada uno de sus sistemas jurídicos, que a lo largo del tiempo también han buscado fortalecerse. Con el fin de lograr un robustecimiento e invulnerabilidad de este ordenamiento jurídico, los sistemas jurídicos también han ido evolucionando en el tiempo, sobre todo, en aquello que se refiere a derechos y garantías de los ciudadanos.

²³ <http://www.monografias.com/trabajos89/derecho-constitucional/derecho-constitucional.shtml>

No obstante de aquello, en el libro *“Un enfoque constitucional al derecho tributario”*²⁴, se cita muy acertadamente lo que Dromi manifiesta, al mencionar que no basta la consagración normativa constitucional de los derechos subjetivos, sino que también es indispensable contar con un ordenamiento jurídico procesal, que facilite los medios instrumentales para el efectivo ejercicio de los derechos constitucionalizados, y dentro de ellos, los procedimientos administrativos son la herramienta más idónea en contra de los desbordes del obrar de la Administración.

Desde esta perspectiva, es necesario en primera instancia, que la Constitución de cada país, asegure un adecuado equilibrio entre las potestades de las Administraciones Tributarias y los derechos de los contribuyentes, debido a que, si por una parte se está otorgando al Estado la facultad de verificar el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes, esta facultad no podrá inobservar sus derechos.

Por otra parte, será necesaria también la existencia de procedimientos administrativos, que sean los medios que permitan regular estas potestades públicas frente a los contribuyentes.

Dentro de los procedimientos administrativos que emplean las Administraciones que llevan a cabo la gestión tributaria, deben encontrarse claramente definidos derechos que puedan ser empleados por el contribuyente, a fin de que no exista un abuso de poder dadas las facultades que éstas poseen.

Como ya se había manifestado, existen dos instancias en las que interviene el estado en lo referente a los tributos. La primera, cuando los crea unilateralmente dada su potestad de imperio, y la segunda, cuando los administra a través de un organismo encargado. En

²⁴ Vallejo Sandro, Rivas Andrés, Torres Tiberio, Un enfoque constitucional al Derecho Tributario, III Jornadas Jurídico Tributarias. Publicado por el Servicio de Rentas Internas de Ecuador.

este sentido, la Constitución de cada país, deberá contener dos cosas fundamentales en esta materia. La primera, un conjunto de principios que serán la base sobre la que el Estado podrá crear los tributos, y la segunda, la consagración de un organismo que en base a procedimientos administrativos, se encargue de gestionarlos²⁵.

En este capítulo, se realizará un análisis de la Constitución de cada uno de los países miembros de la CAN, con el fin de determinar la existencia de derechos básicos ciudadanos, los mismos, que posteriormente serán comparados con los derechos del contribuyente existentes en cada país, lo que permitirá verificar si el sistema tributario está cumpliendo con las garantías consagradas en las bases constitucionales existentes.

2.1 ANÁLISIS DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN ECUADOR

Uno de los principios para la aplicación de los derechos constitucionales en el Ecuador, señala que el Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para el pleno reconocimiento y ejercicio de los mismos, siendo inconstitucional, cualquier acción u omisión, que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de éstos. Se establece también, que el más alto deber del Estado, consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución²⁶.

Desde esta perspectiva, cualquier procedimiento administrativo deberá observar los derechos constitucionales de los ciudadanos, y sobre esa base, establecer cualquier tipo de prerrogativa, para generar una gestión pública mucho más eficiente y justa.

²⁵ Vallejo Sandro, Rivas Andrés, Torres Tiberio, Un enfoque constitucional al Derecho Tributario, III Jornadas Jurídico Tributarias. Publicado por el Servicio de Rentas Internas de Ecuador.

²⁶ Numeral 8 Artículo 11. Constitución de la República del Ecuador.

En el ámbito tributario, el contribuyente tiene dos eficaces medios de defensa; por una parte tiene al Código Tributario expedido el 23 de diciembre de 1975, el mismo que establece los principios que deberán observar los procedimientos tributarios, además de los deberes de los funcionarios de la Administración Tributaria²⁷; y por otra parte, tiene a la Constitución, que manifiesta, que los derechos y garantías establecidos, serán de aplicación directa e inmediata por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio, o a petición de parte²⁸.

Existen además derechos del contribuyente que fueron incluidos en la Constitución de Montecristi, que hacen referencia a beneficios o exenciones tributarias para grupos de atención prioritaria en el Ecuador. Una de las exenciones, se encuentra contemplada en el numeral 4 del artículo 57, e indica que las tierras comunitarias de las comunidades, pueblos, y nacionalidades indígenas, el pueblo afro ecuatoriano, el pueblo montubio y las comunas, se encuentran exentas del pago de tasa e impuestos. Se garantiza además exenciones del régimen tributario a los adultos mayores y a las personas con discapacidad, denotando con ello un claro interés de brindar beneficios a estos contribuyentes.

A más de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y leyes de la República, el SRI, organismo encargado de la administración de los impuestos internos en Ecuador creado mediante la Ley N° 41 del 2 de diciembre de 1997, ha establecido un conjunto de derechos que tienen por objeto promover, difundir y salvaguardar a los contribuyentes. A continuación analizaremos los derechos constitucionales que tienen relación con los mencionados derechos del contribuyente, los mismos que han sido tomados del catálogo de derechos del contribuyente establecido mediante Resolución N°.

²⁷ Artículo 101 del Código Tributario ecuatoriano.

²⁸ Numeral 3 Artículo 11. Constitución de la República del Ecuador.

NAC-DGER2007-0304, emitida por la Administración Tributaria, con miras a incrementar su celeridad y eficacia.

- ***Derecho a ser tratado con respeto, consideración y cortesía.***

El numeral 2 del artículo 11 de la Constitución ecuatoriana, establece que todas las personas son iguales y por lo tanto gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. Además, que nadie podrá ser discriminado por razones de etnia, lugar de nacimiento, edad, sexo, identidad de género, identidad cultural, estado civil, idioma, religión, ideología, filiación política, pasado judicial, condición socio-económica, condición migratoria, orientación sexual, estado de salud, por ser portador de VIH, tener discapacidad, diferencia física; ni por cualquier otra distinción tenga por objeto o resultado menoscabar o anular el reconocimiento, goce o ejercicio de los derechos.

Por otra parte, el artículo 341 del mismo cuerpo normativo pone de manifiesto, que el Estado deberá generar las condiciones para la protección integral de sus habitantes a lo largo de sus vidas, que aseguren los derechos y principios reconocidos en la Constitución, en particular la igualdad en la diversidad y la no discriminación, y priorizará su acción hacia aquellos grupos que requieran consideración especial por la persistencia de desigualdades, exclusión, discriminación o violencia, o en virtud de su condición etaria, de salud o de discapacidad.

En este sentido, este derecho del contribuyente se basa en el postulado de equidad e inclusión consagrado en la Constitución de la República, que garantiza, que independientemente de la identidad, condición, o preferencias del contribuyente, el ser tratado con respeto, consideración y cortesía es uno de sus derechos; de manera que, en

cualquier etapa de relación que éste lleve con la Administración Tributaria, los funcionarios deberán tratarlo con la debida educación, atención y comedimiento.

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

Acceder libremente a información generada en entidades públicas es uno de los derechos establecidos para los ciudadanos en el numeral 2 del artículo 18 de la Constitución. Precisamente, al ser los derechos del contribuyente en su conjunto información generada por un organismo público, la Constitución garantiza el libre acceso a ellos, y no solo a estos, sino a demás información de carácter público con excepción únicamente de aquellos casos que se encuentren previstos por la ley.

Desde esta perspectiva, podemos ver primero la aplicación del derecho constitucional una vez que el SRI ha colocado a disposición de la ciudadanía, el catálogo de derechos del contribuyente para su conocimiento y difusión, y en segunda instancia la aplicación misma de lo que constituye este derecho establecido en la Constitución, plasmado en el derecho del contribuyente objeto de análisis.

El derecho a ser informado, implica que el SRI haga los esfuerzos necesarios para difundir información de interés para los sujetos pasivos y los asista para que se puedan llevar a cabo de manera plena el cumplimiento de sus obligaciones ante el Estado. Por ello no solo cuenta con medios de información como la página web, sino que asiste al sujeto pasivo mediante un conjunto de mecanismos de difusión de información, que van desde capacitación a la ciudadanía de manera general mediante cursos impartidos en las agencias

del SRI, hasta comerciales de televisión que tienden a proporcionar información que facilita el cumplimiento de sus obligaciones.

- ***Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.***

La participación y transparencia es uno de los nuevos aspectos contemplados en la Constitución de la República, es así, que en su capítulo quinto hace referencia a la Función de Transparencia y Control Social en el Ecuador. Se establece que esta Función promoverá e impulsará el control de las entidades y organismos del sector público, y de las personas naturales o jurídicas del sector privado que presten servicios o desarrollen actividades de interés público, para que los realicen con responsabilidad, transparencia y equidad.

Entonces, en vista de la importancia de este aspecto, y que incluso se ha creado esta nueva Función en el país para garantizarlo, la Administración Tributaria no podía más que incorporarse a este lineamiento y crear un derecho del contribuyente orientado a la transparencia de la entidad, entendiéndose que la propia Constitución ha otorgado al pueblo la calidad del mandante y primer fiscalizador del poder público, haciendo posible que el sujeto pasivo pueda exigir que las actuaciones del SRI sean ejecutadas con transparencia en cualquier instancia de los procesos administrativos.

Por otra parte, este derecho del contribuyente que manifiesta también que la Administración Tributaria debe ser eficiente, tiene como base lo establecido en el artículo 227 del la Carta Magna, donde se indica que la administración pública en general se regirá

por principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.

Otro aspecto importante al que hace referencia este derecho del contribuyente y que se encuentra sentado sobre bases constitucionales es la simplicidad administrativa. Tanto el artículo 169 como el 300 de la Constitución, hacen hincapié en que los procesos llevados a cabo por las instituciones del Estado (en este caso en particular por la Administración Tributaria) sean desarrollados con apego a principios de simplificación, celeridad y eficiencia, es así, que la sencillez y economía generada en los procesos, tenderá a la eliminación de formalidades que muchas veces pueden resultar innecesarias para el contribuyente.

- ***Derecho a conocer la identidad de los funcionarios.***

El derecho constitucional más cercano a este derecho del contribuyente, es el que manifiesta que el derecho de toda persona a la defensa incluye el ser informada, de forma previa y detallada, en su lengua propia y en lenguaje sencillo de las acciones y procedimientos formulados en su contra, y de la identidad de la autoridad responsable de la acción o procedimiento, establecido en el literal a) del numeral 7 del artículo 77.

Este derecho del contribuyente concuerda con el derecho constitucional, ya que cualquier acción o procedimiento iniciado por el sujeto pasivo al ser interpuesto ante la Administración Tributaria, es decir, ante la autoridad responsable, requiere que la identidad de los funcionarios sea dada a conocer. Esto, no solo para garantizar que el contribuyente conozca la persona ante la cual presentó cualquier solicitud o es la encargada de llevar a cabo su proceso, sino también le otorga la posibilidad de presentar quejas o reconocimientos en concordancia con uno de los derechos que se analizará mas adelante.

- ***Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la administración tributaria de conformidad con la ley.***

La Constitución de la República, establece en su artículo 173 que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado pueden ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial. Esto implica que la Administración Tributaria pueda rectificar sus propios actos cuando estos contengan errores o sean deficientes, entonces, el reclamo es precisamente el recurso administrativo fundamental que tiene el contribuyente para su defensa.

No obstante de aquello, la legislación ecuatoriana contempla además los aspectos relevantes con respecto al Reclamo Administrativo. El artículo 67 del Código Tributario, señala dentro de las facultades de la Administración Tributaria, la de resolver reclamos y recursos administrativos, por lo que este derecho del contribuyente ratifica lo ya señalado en la normativa vigente, y brinda al sujeto pasivo la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique, y cuando corresponda, corrija los actos que contengan errores.

Es entonces esta oportunidad de generar y entregar pruebas mediante la interposición de reclamos, una herramienta que permite al contribuyente hacer efectivo el respeto de sus derechos, reclamos que además, luego del análisis respectivo, deberán evidenciar el espíritu mismo de la normativa, y permitirán el descubrimiento de la verdad de los hechos que es lo que en realidad buscan los contribuyentes.

- ***Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución dentro de los plazos establecidos.***

Las bases constitucionales sobre las cuales se asienta este derecho del contribuyente se encuentran detalladas en el literal m) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, en el que se indica que en todo proceso en el que se estén determinando derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el debido proceso, el mismo que entre otras garantías, establece la de recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.

De esta manera, y tal como se indica el libro “*Un enfoque constitucional al derecho tributario*”²⁹, frente a las impugnaciones de los contribuyentes, las resoluciones administrativas podrán causar como efecto la revocatoria del acto administrativo recurrido, la atenuación o disminución de sus efectos, o su confirmación.

Por su parte, el Código Tributario en su artículo 69 señala 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, lo que también constituye la base legal sobre la cual se asienta este derecho del contribuyente.

- ***Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente.***

Con respecto a la motivación de los actos administrativos, es importante mencionar que pueden existir ante ello cierto nivel de discrecionalidad, esto, debido a la existencia de obscuridad normativa, falta de certeza o conceptos indeterminados, frente a lo cual Alejandro Altamirano³⁰ señala, que esta discrecionalidad conlleva la libertad de elección

²⁹ Vallejo S. y otros, Un enfoque constitucional al Derecho Tributario, III Jornadas Jurídico Tributarias. SRI.

³⁰ Alejandro Altamirano, La Discrecionalidad Administrativa y la Motivación del Acto Administrativo de Determinación Tributaria, ponencia en las I Jornadas de Derecho Tributario realizadas por la Universidad Austral, Buenos Aires, 2001.

entre dos o más soluciones igualmente justas, por lo que al haberse escogido una, es deber de la Administración justificar el por qué de tal elección, y el de la eliminación de otras.

En tal virtud, literal l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución y el artículo 81 del Código Tributario, señalan que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas, y que no habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho, además, que los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos; por lo que ello se ha visto reflejado además en este derecho del contribuyente que manifiesta que sus peticiones o reclamos deben ser resueltos motivadamente.

- ***Derecho a obtener certificaciones.***
- ***Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos.***

Estos dos derechos del contribuyente han sido agrupados en un solo tema de análisis, ya que los mismos tratan de información generada y entregada, de la cual el sujeto pasivo haya sido parte, y de la que además tiene derecho al acceso y certificación entre otros aspectos.

Entonces es importante indicar, que el numeral 1 del artículo 18 de la Constitución de la República entre otros aspectos establece el hecho de que toda persona tiene derecho a producir e intercambiar información veraz; en este sentido, las declaraciones y documentación presentadas por el sujeto pasivo constituyen información que genera y entrega a la Administración Tributaria, y desde ese momento, esa información pasa a ser

también propiedad de esta institución pública, a la cual la Constitución posteriormente garantizará su acceso.

Hablando de la misma información, el numeral 2 del artículo citado anteriormente establece que las personas además tienen derecho a acceder libremente a la información generada en entidades públicas, información que en este caso corresponde las declaraciones y documentos presentados, garantía que se ve plasmada en el derecho del contribuyente de obtener certificación y copia de sus declaraciones, así como de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones en las cuales fue parte.

- ***Derecho a que la información personal, sea utilizada únicamente por la administración tributaria.***

El derecho del contribuyente de que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, se encuentra en concordancia con el numeral 20 del artículo 66 de la Constitución, que hace referencia al derecho a la intimidad personal y familiar, así como con la acción de hábeas data establecida en el artículo 92 del mismo cuerpo normativo, la misma que establece que toda persona, por sus propios derechos o como representante legitimado para el efecto, tiene derecho a conocer de la existencia y a acceder a los documentos, datos genéticos, bancos o archivos de datos personales e informes que sobre sí misma o sobre sus bienes, que consten en entidades públicas o privadas, en soporte material o electrónico.

Esta acción de hábeas data, la misma que como se indicó anteriormente concuerda con los derechos del contribuyente objeto de estudio, manifiesta también que la persona titular de los datos podrá solicitar al responsable el acceso sin costo al archivo, así como la

actualización de sus datos, su rectificación, eliminación o anulación; y, en el caso de datos sensibles, cuyo archivo deberá estar autorizado por la ley o por la persona titular, se exigirá la adopción de las medidas de seguridad necesarias. Por ello, la Administración Tributaria para salvaguardar este derecho del contribuyente y garantía constitucional, cuenta con procedimientos que le permiten de manera confiable otorgar certificaciones y copias de los documentos presentados por el sujeto pasivo y de los procesos de los cuales éste haya sido parte, previa la validación de la solicitud e identidad del contribuyente.

Respecto de este mismo derecho del contribuyente, la Constitución establece además en el numeral 19 del artículo 66, que toda persona tiene derecho a la protección de datos de carácter personal, que incluye el acceso y la decisión sobre información y datos de este carácter, así como su correspondiente protección, aspecto que se encuentra reflejado dentro del catálogo de derechos del contribuyente.

- ***Derecho al debido proceso en sus relaciones con la administración tributaria.***

El debido proceso, está garantizado en el artículo 76 de la Constitución de la República, y dentro de este se incluyen aspectos que son tomados en cuenta por la Administración Tributaria como se cita a continuación.

Se garantiza el derecho al cumplimiento de las normas y derechos de las partes³¹, ante lo cual el SRI actúa con apego a la legislación ecuatoriana vigente en lo relacionado con el ámbito tributario y demás aspectos relevantes en su accionar, ello con base también en el principio constitucional de legalidad que regula el régimen tributario.

³¹ Numeral 1 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

La presunción de inocencia mientras no se declare la responsabilidad de los contribuyentes mediante resolución³², es un aspecto importante tomado en cuenta por la Administración Tributaria, por ello, en los procesos que se inician donde sea posible la determinación de responsabilidades de los sujetos pasivos, se concede a los mismos la oportunidad de que en ejercicio de su derecho a la defensa, presenten las pruebas de descargo que consideren pertinentes para justificar las presunciones de la Administración.

Por otra parte, la garantía constitucional de que nadie puede ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza³³, es acatada por la Administración Tributaria, en el sentido en el que previo el inicio de procesos sancionatorios, se analiza la base legal que se encontraba vigente en el momento del cometimiento de la infracción, con el fin de determinar si en aquel instante esa inobservancia de encontraba tipificada como infracción según lo señalado en el artículo 314 del Código Tributario y si es pertinente iniciar el proceso sancionatorio.

En lo referente al derecho de las personas a la defensa³⁴, se incluyen ciertas garantías que ciertamente son aplicadas por la Administración Tributaria. Dentro de estas se establece, que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento, y además, el contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa; en este sentido, la Administración Tributaria otorga al sujeto pasivo de acuerdo al proceso al que se esté llevando a cabo, el plazo necesario para presentar pruebas o documentos que le permitan hacer uso de esta garantía fijada en la Constitución.

³² Numeral 2 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

³³ Numeral 3 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

³⁴ Numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

El derecho al debido proceso, también incluye las garantías de presentar en forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que el individuo se crea asistido, y de que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas³⁵, aspectos que ya se trataron en puntos anteriores.

- ***Derecho a interponer los medios de defensa.***

Con respecto a este derecho del contribuyente, la Constitución establece en los literales a) y b) del numeral 7 del artículo 76, que nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento, además que todas las personas podrán contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.

Es así que el SRI en los procesos que realiza, en cumplimiento con lo establecido en la Carta Magna otorga al contribuyente la posibilidad de ejercer su derecho a la defensa y presentar las pruebas o documentos que sustenten las aseveraciones que hace éste, frente a las que realiza la Administración Tributaria.

- ***Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria.***

El artículo 300 de la Constitución, establece que el régimen tributario se regirá entre otros principios, por el principio de simplicidad administrativa. Este principio hace referencia a que la Administración Tributaria debe establecer mecanismos de fácil comprensión y acceso para los contribuyentes, de forma tal que se logre reducir al máximo la presión fiscal indirecta, producto de egresos adicionales ocasionados por el sujeto pasivo para cumplir con el pago de sus tributos³⁶.

³⁵ Literales h) y l) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.

³⁶ <https://cef.sri.gob.ec/virtualcef/mod/book/view.php?id=1127&chapterid=759>

En este sentido, para lograr cumplir con este principio, la Administración Tributaria ha considerado necesario contar con un derecho del contribuyente que le permita acceder a capacitaciones de manera gratuita, con el fin de lograr una mejor comprensión de sus obligaciones, que le ayude al cumplimiento de sus deberes formales, y se reduzca así la presión fiscal indirecta.

- ***Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones.***

El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas, se encuentra establecido en el numeral 23 del artículo 66 de la constitución, es así, que la Administración Tributaria cuenta con el Departamento de Derechos del Contribuyente a través del cual, los sujetos pueden presentar sus quejas o expresiones de descontento, sus sugerencias o iniciativas encaminadas a mejorar la calidad de los servicios, y sus expresiones de reconocimiento por el buen desempeño de los funcionarios o buenas prácticas administrativas.

- ***Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la administración tributaria.***

El derecho a acceder a bienes y servicios públicos y privados de calidad, con eficiencia, eficacia y buen trato, así como a recibir información adecuada y veraz sobre su contenido y características, es un derecho constitucional establecido en el numeral 25 del artículo 66 de la Constitución, el mismo que sienta la base para la creación de este derecho del contribuyente por parte de la Administración Tributaria.

Este derecho además se halla fundamentado en el numeral 8 del artículo 3 de la Constitución de la República, el mismo que establece como deber primordial del Estado el

de garantizar a sus habitantes el derecho a una cultura de paz, a la seguridad integral y a vivir en una sociedad democrática y libre de corrupción. Adicional a este, el artículo 83 establece como deber y responsabilidad de las ecuatorianas y ecuatorianos, el administrar honradamente y con apego irrestricto a la ley el patrimonio público, y denunciar y combatir los actos de corrupción.

De esta manera, el contribuyente tiene el derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria, denuncia que será recibida y canalizada para su atención por parte del Departamento de Derechos del Contribuyente, el mismo que fue creado el 17 de marzo de 2006, con el objetivo de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes.³⁷

Como se ha podido apreciar, el Ecuador cuenta con un conjunto de derechos del contribuyente que se encuentran sustentados en principios constitucionales. No obstante de aquello, se debe reconocer que aunque la Administración Tributaria muestre su intención de impulsar los derechos del contribuyente, esta intención es en la mayoría de los casos meramente declarativa, puesto que sus actuaciones en la realidad transgreden los derechos de los administrados, respecto de lo cual se citarán algunos ejemplos.

✓ ***Determinación tributaria***

En los procesos de determinación tributaria, el SRI en algunos casos ha inobservado los derechos del contribuyente, ya sea dentro de la fase de ejecución, o dentro del plazo posterior a la lectura del Acta de Determinación Borrador. Esto debido a que en ciertas ocasiones no admite la totalidad de la documentación entregada por el contribuyente, en

³⁷ Dillon María Eliza. Curso de Derechos del Contribuyente. Servicio de Rentas Internas, Edición 2012.

cumplimiento a los requerimientos de información efectuados o a las diligencias de inspección contables realizadas.

El contribuyente con el fin de sustentar sus registros contables, entregará las pruebas del caso a la Administración Tributaria, quien realizará las verificaciones pertinentes y estimará si la información permite definir los hechos económicos suscitados. Aunque la documentación sea receptada, en algunas ocasiones la Administración admite como prueba solo aquello que ayude a corroborar los valores por ella determinados, cuando lo correcto sería que la información revele la realidad de las transacciones, aunque las mismas no resulten en un incremento de la recaudación para el fisco.

Lo mismo sucede dentro de los 20 días posteriores a la lectura del Acta de Determinación Borrador, plazo durante el cual el contribuyente puede ingresar información de descargo, la misma que de no ser considerada por la Administración Tributaria como completa o altamente explicativa, se la desechará aunque el contribuyente haya tenido razón en las diferencias que estaba comunicado al SRI.

✓ *Devoluciones de impuestos*

En un proceso de devolución de impuestos, la Administración Tributaria muestra cierto nivel de inflexibilidad que transgrede los derechos de los contribuyentes. Esto se da básicamente en la revisión que efectúa sobre los comprobantes de venta o retención que sustentan dicho proceso.

Los artículos 122 y 123 del Código Tributario, establecen que los sujetos pasivos pueden solicitar la devolución de los valores que fueron pagados indebidamente o en exceso a la Administración Tributaria; para ello, ingresan una solicitud de devolución de impuestos a la que adjuntan originales o copias de los comprobantes de venta o retención que respalden de dicha solicitud. Dentro del proceso de revisión, los funcionarios de la Administración

Tributaria verifican que los documentos autorizados sean válidos, utilizando los medios de consulta de los que disponen, y verificando que los comprobantes cumplan además con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios.

Los comprobantes que no cumplen con los requisitos establecidos son rechazados, y por consiguiente, se procede a devolver únicamente los valores sustentados en comprobantes de venta o retención válidos.

Puede darse el caso, sin embargo, de que un contribuyente se encuentre solicitando la devolución de un impuesto, cuyo comprobante haya sido dado de baja con posterioridad a su emisión, o que contenga errores de impresión. Esto por supuesto, es una situación que se escapa de las manos del sujeto pasivo, quien posiblemente tomó todas las medidas del caso para asegurarse de su validez cuando lo recibió, haciendo uso inclusive de los medios de consulta propios del SRI, y de la información que le es posible conocer.

En este caso, la Administración Tributaria realizará un proceso tendiente a determinar la existencia de una infracción tributaria, y sancionará al emisor si se presentan las condiciones para ello; no obstante, si el emisor no solicita que el comprobante sea activado nuevamente, el mismo seguirá siendo inválido y la Administración podrá seguir negando ese valor al que tiene derecho el contribuyente, que en algunos casos puede llegar a ser materialmente significativo. Lo mismo se da en el caso de comprobantes con errores de impresión (por ejemplo la nomenclatura de la dirección del establecimiento del emisor) que sin ser un error provocado por el contribuyente que solicita la devolución, produce que ese valor retenido no sea devuelto cuando el sujeto pasivo tiene todo el derecho sobre él.

✓ ***Infracciones Tributarias***

En el caso de infracciones tributarias se observa una clara transgresión de los derechos del contribuyente. Si bien literal i) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución establece que nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa, la Administración Tributaria inobserva este derecho sancionando al contribuyente por un mismo tipo de infracción varias veces.

Por ejemplo, existen casos de comprobantes de venta o retención rechazados en el proceso de devolución de impuestos antes mencionado, emitidos por un mismo sujeto pasivo, que llegan al Área de Infracciones para que se inicie el proceso sancionatorio. Una vez que llegan los documentos, se revisa la información y se determina el número de comprobantes que motivan la sanción. Esto por supuesto inobservando el derecho constitucional anteriormente citado, puesto que no se acumulan los comprobantes emitidos por un mismo sujeto pasivo dentro de un solo proceso sancionatorio con una sola multa, sino que el monto de la sanción se emite por cada comprobante mal emitido de manera individual.

Así por ejemplo, para un contribuyente que emitió 100 comprobantes de retención con el mismo error de llenado, la sanción no se la efectuará dentro de un mismo proceso, sancionando la conducta como sería lógico con una sola multa, sino que se abrirán tantos procesos sean necesarios a fin de que todos los comprobantes mal emitidos sean objeto de sanción, tomando en cuenta únicamente que cada proceso sancionatorio no puede sobrepasar el valor de USD 1,000.00 para faltas reglamentarias y USD 1,500.00 para contravenciones. Es decir, si a cada comprobante le corresponde una multa por falta reglamentaria de USD 333.00, se abrirá un proceso por tres comprobantes, y una vez que se finalice éste se iniciará el siguiente, y así sucesivamente hasta que se terminen de sancionar los 100 comprobantes, cuando lo correcto sería como lo establece la normativa, sancionar

una conducta infractora única, sobre todo si consideramos que el valor de la multa no guarda relación alguna con el valor del impuesto pagado o retenido.

✓ ***Medidas precautelatorias***

En el ámbito de las acciones coactivas, la ejecución de medidas precautelatorias por parte de la Administración Tributaria constituye una inobservancia de los derechos del contribuyente. El Código Tributario establece en su artículo 154, que el ejecutor del auto de pago puede ordenar el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes, acciones que servirán para garantizar que la deuda tributaria sea pagada.

No obstante de aquello, esta ejecución constituye una transgresión de derechos del contribuyente, ya que para el establecimiento de estas medidas precautelatorias la Administración Tributaria no considera que el monto de la deuda en muchas ocasiones puede ser bastante inferior a los bienes secuestrados o embargados, de manera que se está privando al contribuyente la tenencia y administración de esos bienes que podrían estar generándole rentas con las que pudo haber cancelado la deuda.

Lo mismo sucede en el caso de la prohibición de salida del país, donde por deudas tributarias que en muchas ocasiones no son representativas, se coloca al contribuyente en esta difícil situación, que a decir verdad en la mayoría de casos no tiene razón de ser, sobre todo si consideramos que la cantidad o el monto de la deuda no constituiría un motivo para que el contribuyente desee ausentarse del país, dado que el establecimiento permanente de sus negocios y el centro de sus intereses vitales se encuentran aquí.

✓ ***Figura del recargo y la fianza***

El hecho de que para entablar acciones contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución, y en general actos y procedimientos en los que se

persiga la determinación o recaudación de tributos, el contribuyente deba afianzar el 10% de la obligación, constituye una clara violación de sus derechos.

Si bien es cierto, en algunos casos los sujetos pasivos pueden presentar demandas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal con el fin de alargar los procesos de pago, en otros pueden existir contribuyentes que efectivamente cuenten con fundamentos de hecho y de derecho para demandar a la Administración Tributaria, a quienes se les estaría negando el libre acceso al sistema de justicia si estos no tiene la capacidad de afianzar el valor exigido, que podrían llegar a ser sumas significativas.

Por otro lado, la figura del recargo puede ser considerada también como vulneración de derechos del contribuyente. Si bien el artículo 90 del Código Tributario establece que cuando la obligación tributaria sea calculada por el sujeto activo causará un recargo del 20% sobre la obligación principal, esto puede resultar en vulneración de derechos ya que como se mencionó anteriormente la Administración Tributaria en ciertos casos puede no admitir el 100% de las pruebas que el contribuyente consideró como fundamentos de su determinación, y resultarán valores a favor de ella.

Sin embargo, considero que en ciertos casos esta medida también es adecuadamente aplicada, puesto que si el contribuyente no determinó sus los valores correctos por voluntad propia, el recargo tendría un tinte sancionatorio que generaría riesgo futuro sobre los valores que por el sean declarados. Además, en los procesos de determinación de diferencias, la Administración Tributaria suele dar al contribuyente el plazo de 20 días para que presente pruebas de descargo o corrija su declaración, que de no ser efectuada genera el recargo, pero si el contribuyente cumple con los ajustes necesarios no se lo aplica.

✓ ***Cálculo de intereses***

En los procesos de determinación tributaria, se puede observar un quebrantamiento de los derechos del contribuyente al calcular el valor de los intereses causados desde la fecha de exigibilidad de las obligaciones. Es necesario considerar para ello, que los procesos de determinación suelen ser programados por la Administración Tributaria en la mayoría de los casos 2 años después de haber vencido dicha fecha.

Entonces, la ineficiencia de la autoridad tributaria de no ejecutar la determinación de manera oportuna, genera que el contribuyente pague intereses sobre la obligación tributaria desde la fecha de exigibilidad y no desde que fue comunicada el Acta de Determinación. En este caso, se deberían cobrar intereses y multas, desde el vencimiento del plazo de pago del Acta de Determinación.

✓ ***Sanciones sobre retenciones***

Se conoce que no efectuar la retención de impuestos constituye una infracción tributaria tipificada como contravención, cuya multa según lo establecido en el artículo 349 del Código Tributario va de 30.00 a 1,500.00 dólares. El mismo artículo en su tercer inciso menciona también, que los límites referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas; por ello, el SRI para el cálculo de la sanción a los sujetos pasivos que no efectuaron la correspondiente retención en la fuente de impuestos, aplica lo establecido en el numeral 1 del artículo 40 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo que indica que la sanción para esta infracción es el valor total de las retenciones que debiendo hacérselas no se efectuaron, más el 100% de recargo y los intereses respectivos, es decir, el contribuyente debe pagar el doble de los valores que no fueron entregados al fisco. De esta manera, si un contribuyente no efectuó una retención por 5,000.00 dólares, el valor final a pagar será de 10,000.00

cuando según lo dispuesto por el Código Tributario el valor de la multa podría ser máximo de 1,500.00 dólares.

Esto claramente no contraviene lo que dispone la propia normativa, pero se interpretaría como una inobservancia de los derechos del contribuyente, puesto que podría considerarse lo que establece el numeral 5 del artículo 76 de la Constitución, que dispone que en caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplen sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, y en caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora, siendo la sanción de 1,500.00 dólares la más favorable para los sujetos pasivos en este caso.

2.2 ANÁLISIS DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN BOLIVIA

Bolivia al igual que Ecuador, cuenta con un conjunto de derechos del contribuyente que conducen a lograr un equilibrio entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos tributarios.

De la misma manera en la que se realizó el análisis comparativo entre los derechos del contribuyente existentes en el Ecuador y la Constitución, se realizará el análisis de los derechos del contribuyente en Bolivia, al amparo de su Constitución vigente desde el año 2008. Para ello se empleará un cuadro comparativo, que nos permitirá apreciar con mayor facilidad la base constitucional, y demás normativa legal sobre la cual se elaboraron los derechos del contribuyente con que cuenta dicho Estado Plurinacional.

En el cuadro que se presenta a continuación, se enumeran uno a uno los derechos del contribuyente en la parte derecha, mientras que en los casilleros colocados junto a cada descripción en la parte izquierda, se detallarán el artículo o artículos de la Constitución o la ley con el cual cada derecho del contribuyente tiene relación.

Los derechos del contribuyente que se describen, se encuentran detallados en el artículo 68° del Código Tributario Boliviano, cuya expedición se dio de acuerdo al Decreto Supremo N° 9.298 de 1970, sustituido inicialmente por el Código expedido por la Ley N° 1.340 de 1992, y finalmente por el actual Código Tributario adoptado por la Ley N° 2.492 del 2 de agosto de 2003.

CUADRO N° 1
CUADRO COMPARATIVO DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA BASE
CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE BOLIVIA

No.	Derecho del Contribuyente	N° Art.	Base Constitucional y Legal
1	A ser informado y asistido en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y en el ejercicio de sus derechos.	# 6 Art. 21 Constitución	A acceder a la información, interpretarla, analizarla y comunicarla libremente, de manera individual o colectiva.
		Art. 106 Constitución	El Estado garantiza el derecho a la comunicación y el derecho a la información.
2	A que la Administración Tributaria resuelva expresamente las cuestiones planteadas en los procedimientos previstos por el Código Tributario y disposiciones reglamentarias, dentro de los plazos establecidos.	Art. 24 Constitución	Toda persona tiene derecho a la petición de manera individual o colectiva, sea oral o escrita, y a la obtención de respuesta formal y pronta. Para el ejercicio de este derecho no se exigirá más requisito que la identificación del peticionario.
3	A solicitar certificación y copia de sus declaraciones juradas presentadas.	Art. 129 Código Tributario	El sujeto pasivo o tercero responsable deba acreditar el cumplimiento de sus obligaciones formales tributarias, podrá solicitar un certificado a la Administración Tributaria, cuya autoridad competente deberá expedirlo en un plazo no mayor a quince (15) días, bajo responsabilidad funcionaria y conforme lo que reglamentariamente de establezca.

No.	Derecho del Contribuyente	N° Art.	Base Constitucional y Legal
4	A la reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes que obtenga la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, quedando las autoridades, funcionarios, u otras personas a su servicio, obligados a guardar estricta reserva y confidencialidad, bajo responsabilidad funcionaria, con excepción de lo establecido en el Artículo 67° del presente Código.	Art. 237 Constitución	Son obligaciones para el ejercicio de la función pública: 1. Inventariar y custodiar en oficinas públicas los documentos propios de la función pública, sin que puedan sustraerlos ni destruirlos. La ley regulará el manejo de los archivos y las condiciones de destrucción de los documentos públicos. 2. Guardar secreto respecto a las informaciones reservadas, que no podrán ser comunicadas incluso después de haber cesado en las funciones. El procedimiento de calificación de la información reservada estará previsto en la ley.
		Art. 67 Código Tributario	Las declaraciones tendrán carácter reservado, y solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o procedimientos cuya gestión tenga encomendada y no podrán ser informados, cedidos o comunicados a terceros salvo mediante orden judicial fundamentada, o solicitud de información de conformidad con lo establecido en el Artículo 70 de la Constitución Política del Estado.
5	A ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal que desempeña funciones en la Administración Tributaria.	Art. 8 Constitución	El Estado se sustenta en los valores de unidad, igualdad, inclusión, dignidad, libertad, solidaridad, reciprocidad, respeto, complementariedad, armonía, transparencia, equilibrio, igualdad de oportunidades, equidad social y de género en la participación, bienestar común, responsabilidad, justicia social, distribución y redistribución de los productos y bienes sociales, para vivir bien.
		Art. 232 Constitución	La Administración Pública se rige por los principios de legitimidad, legalidad, imparcialidad, publicidad, compromiso e interés social, ética, transparencia, igualdad, competencia, eficiencia, calidad, calidez, honestidad, responsabilidad y resultados.
6	Al debido proceso y a conocer el estado de la tramitación de los procesos tributarios en los que sea parte interesada a través del libre acceso a las	Art. 115 Constitución	El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.

No.	Derecho del Contribuyente	N° Art.	Base Constitucional y Legal
		Art. 75 Código Tributario	I. Los interesados podrán actuar personalmente o por medio de sus representantes mediante instrumento público, conforme a los que reglamentariamente se establezca. II. Los interesados o sus representantes y sus abogados, tendrán acceso a las actuaciones administrativas y podrán consultarles sin más exigencia que la demostración de su identidad, excepto cuando la Administración Tributaria requiera la reserva temporal de sus actuaciones, dada la naturaleza de algunos procedimientos.
7	A formular y aportar, en la forma y plazos previstos en este Código, todo tipo de pruebas y alegatos que deberán ser tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente Resolución.	Art. 76 Código Tributario	En los procedimientos tributarios administrativos y jurisdiccionales quien pretenda hacer valer sus derechos deberá probar los hechos constitutivos de los mismos. Se entiende por ofrecida y presentada la prueba por el sujeto pasivo o tercero responsable cuando estos señalen expresamente que se encuentra en poder de la Administración Tributaria.
8	A ser informado al inicio y conclusión de la fiscalización tributaria acerca de la naturaleza y alcance de la misma, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.	Art. 104 Código Tributario	Solo en casos en los que la Administración, además de ejercer su facultad de control, verificación, e investigación efectúe un proceso de fiscalización, el procedimiento se iniciará con Orden de Fiscalización emitida por autoridad competente a la Administración Tributaria, estableciéndose su alcance, tributos y períodos a ser fiscalizados, la identificación del sujeto pasivo, así como la identificación del o los funcionarios actuantes, conforme lo dispuesto en normad reglamentarias que a este efecto se emitan.
9	A la Acción de Repetición conforme lo establece el presente Código.	Art. 121 Código Tributario	Acción de repetición es aquella que pueden utilizar los sujetos pasivos y/o directos interesados para reclamar a la Administración Tributaria la restitución de pagos indebidos o en exceso efectuados por cualquier concepto tributario.
10	A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16° de la Constitución Política del Estado.	Art. 117 Constitución	I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.

No.	Derecho del Contribuyente	N° Art.	Base Constitucional y Legal
			<p>II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena.</p> <p>III. No se impondrá sanción privativa de libertad por deudas u obligaciones patrimoniales, excepto en los casos establecidos por la ley.</p>
10	A ser oído o juzgado de conformidad a lo establecido en el Artículo 16° de la Constitución Política del Estado.	Art. 120 Constitución	I. Toda persona tiene derecho a ser oída por una autoridad jurisdiccional competente, independiente e imparcial, y no podrá ser juzgada por comisiones especiales ni sometida a otras autoridades jurisdiccionales que las establecidas con anterioridad al hecho de la causa.

Fuente: Constitución y Código Tributario de Bolivia.

Elaborado por: Cristina Vilema.

De esta manera se ha podido determinar (aunque no en todos los casos) la existencia de principios constitucionales de los que se derivan los derechos del contribuyente en Bolivia. A pesar de que no todos los derechos constitucionales expresan detalladamente lo que los derechos del contribuyente indican, sí muestran de manera general cual es el derecho de cualquier ciudadano en el país, y como hacer uso de éste en las situaciones que se puedan presentar en sus relaciones, sean con la sociedad o con el estado.

2.3 ANÁLISIS DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN COLOMBIA

En Colombia, el organismo encargado de la protección de los derechos del contribuyente es la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, organismo creado mediante la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998³⁸. Este organismo promueve el

³⁸ <http://www.defensoriadian.gov.co/funciones.html>

respeto de los derechos, la adopción de mejores prácticas en la prestación del servicio fiscal, y el fortalecimiento de relaciones armónicas entre los ciudadanos y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia, constituida como Unidad Administrativa Especial, mediante Decreto 2117 de 1992³⁹.

A continuación se realizará la comparación entre los derechos del contribuyente colombiano recogidos del catálogo de derechos del contribuyente emitido por la DEFECON, y su Carta Magna; a fin de determinar la existencia de bases constitucionales que garanticen la aplicación efectiva de los derechos otorgados a los sujetos pasivos.

CUADRO N° 2
CUADRO COMPARATIVO DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA BASE CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE COLOMBIA

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
1	Derecho a ser atendido de manera respetuosa y ágil por los servidores de la contribución.	Art. 365 Constitución	Los servicios públicos son inherentes a la finalidad social del Estado. Es deber del Estado asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional.
		Art. 123 Constitución	(...) Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento. (...).
2	Derecho a que sus solicitudes, trámites y peticiones sean resueltas por los servidores de la contribución, a la luz de los principios de economía, justicia, equidad, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad, contradicción y transparencia.	Art. 23 Constitución	Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales.
		Art. 209 Constitución	La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones.
		Art. 363 Constitución	El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad.

³⁹ <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
		Art. 683 Estatuto Tributario	Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a la (sic) cargas públicas de la Nación.
3	Derecho al carácter reservado de la información, salvo en los casos previstos por la ley.	Art. 15 Constitución	Todas las personas tienen derecho a su intimidad personal y familiar y a su buen nombre, y el Estado debe respetarlos y hacerlos respetar. De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas.
		Art. 583 Estatuto Tributario	La información tributaria respecto de las bases gravables y la determinación privada de los impuestos que figuren en las declaraciones tributarias, tendrá el carácter de información reservada; por consiguiente, los funcionarios de la Dirección General de Impuesto Nacionales sólo podrán utilizarla para el control, recaudo, determinación, discusión y administración de los impuestos y para efectos de informaciones impersonales de estadística.
		Art. 693 Estatuto Tributario	Las informaciones tributarias respecto de la determinación oficial del impuesto tendrán el carácter de reservadas en los términos señalados en el artículo 583.
4	Derecho a representarse a sí mismo o a ser representado a través de apoderado especial o general.	Art. 14 Constitución	Toda persona tiene derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica.
		Art. 555 Estatuto Tributario	Los contribuyentes pueden actuar ante la Administración Tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados.
		Art. 556 Estatuto Tributario	La representación legal de las personas jurídicas será ejercida por el Presidente, el Gerente o cualquiera de sus suplentes, en su orden de acuerdo con lo establecido en los artículos 372, 440, 441 y 442 del Código de Comercio, o por la persona señalada en los estatutos de la sociedad, si no se tiene la denominación de Presidente o Gerente.

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
5	Derecho a que se observe el debido proceso en todas las actuaciones de la DIAN.	Art. 29 Constitución	El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. (...).
6	Derecho a recibir orientación efectiva e información actualizada sobre los procedimientos y cambios en la normatividad de la DIAN.	Art. 20 Constitución	Se garantiza a toda persona la libertad de expresar y difundir su pensamiento y opiniones, la de informar y recibir información veraz e imparcial, y la de fundar medios masivos de comunicación.
		Art. 84 Decreto 1643 de 1991 (anterior art. 907 del Estatuto Tributario)	Son funciones de la División Jurídica: a) Difundir las normas tributarias, así como organizar y prestar el servicio de atención y orientación al contribuyente; b) Programar seminarios, mesas redondas, conferencias y demás reuniones, necesarias para la difusión y explicación de las normas tributarias entre los contribuyentes y funcionarios;(…).
7	Derecho a obtener en cualquier momento, información confiable y clara sobre el estado de su situación tributaria, aduanera y cambiaria por parte de la DIAN.	Art. 74 Constitución	Todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley.
		Art. 15 Constitución	(…) De igual modo, tienen derecho a conocer, actualizar y rectificar las informaciones que se hayan recogido sobre ellas en bancos de datos y en archivos de entidades públicas y privadas. (...).
8	Derecho a obtener respuesta escrita clara, oportuna y eficaz a las consultas formuladas por el contribuyente.	Art. 23 Constitución	Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución.
		Art. 60 Decreto 1643 de 1991 (anterior art. 890 del Estatuto Tributario)	De acuerdo con las políticas e instrucciones del Subdirector General, son funciones de la Subdirección Jurídica, para ejercerlas directamente o a través de sus divisiones, las siguientes: i) Absolver las consultas escritas que formulen los funcionarios, particulares y gremios, organismos y las entidades públicas o privadas, relacionadas con la interpretación y aplicación general de las normas tributarias relativas a los impuestos administrados por la DIAN y a los demás impuestos de los distintos órdenes territoriales;(…)
9	Derecho a que la DIAN facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras y cambiarias.	Art. 123 Constitución	(…) Los servidores públicos están al servicio del Estado y de la comunidad; ejercerán sus funciones en la forma prevista por la Constitución, la ley y el reglamento. (...).

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
		Art. 13 Decreto 1643 de 1991 (anterior art. 890 del Estatuto Tributario)	Son funciones de la DIAN: g) Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones. (...)
10	Derecho a recibir todos los beneficios consagrados por la ley.	Art. 2 Constitución	Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución;(…).

Fuente: Constitución, Decreto 1643 de 1991 y Estatuto de Colombia.

Elaborado por: Cristina Vilema.

En este caso se ha podido observar, aunque no taxativamente, la existencia en todos los casos de derechos constitucionales de los que se derivan los derechos del contribuyente otorgados a los sujetos pasivos colombianos, a fin de que con éstos se genere una mejor relación con la Administración Tributaria en el país.

2.4 ANÁLISIS DE LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DEL CONTRIBUYENTE EN PERÚ

En Perú, el organismo encargado de la protección de los derechos del contribuyente es la Defensoría del Contribuyente, organismo creado mediante la Duodécima Disposición Final del Decreto Legislativo N° 953 de 2004. Es una entidad pública adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, cuya función principal es la de garantizar los derechos de los contribuyentes en las actuaciones que realicen, o en las gestiones que efectúen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal⁴⁰. Si bien la DEFCON se encuentra adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, cuenta con independencia funcional, es decir, que no forma parte de la Administración Tributaria ni del Tribunal Fiscal⁴¹.

En el caso del Perú, aunque la mayoría de derechos del contribuyente cuentan con bases fundamentales establecidas en la Constitución, existen algunos que encuentran concordancia con lo establecido en la normativa tributaria del país. De hecho los derechos del contribuyente que se analizan a continuación, se encuentran detallados en el artículo 92° del Código Tributario del Perú.

**CUADRO N° 3
CUADRO COMPARATIVO DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA BASE
CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE PERÚ**

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
1	Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria.	Literal h) #24, Art. 2 Constitución	Nadie debe ser víctima de violencia moral, psíquica o física, ni sometido a tortura o a tratos inhumanos o humillantes.
		Art. 39 Constitución	Todos los funcionarios y trabajadores públicos están al servicio de la Nación.

⁴⁰ http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=481&Itemid=101057&lang=es

⁴¹ http://www.mef.gob.pe/index.php?view=items&cid=13%3Adefensoria-del-contribuyente&id=49%3A2-ila-defcon-forma-parte-de-la-administracion-tributaria&option=com_quickfaq&Itemid=100006&lang=es

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
2	Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.	Art. 38 Código Tributario	Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, el cual no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN) publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del año anterior, multiplicado por un factor de 1,20, en el período comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva. (...).
3	Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas.	Cuarto inciso del artículo 88 del Código Tributario	La declaración referida a la determinación de la obligación tributaria podrá ser sustituida dentro del plazo de presentación de la misma. Vencido éste, la declaración podrá ser rectificadora, dentro del plazo de prescripción, presentando para tal efecto la declaración rectificatoria respectiva. Transcurrido el plazo de prescripción no podrá presentarse declaración rectificatoria alguna.
4	Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio.	#20 Art. 2 Constitución	A formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.
		Art. 148 Constitución	Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.
		Art. 132 del Código Tributario	Los deudores tributarios directamente afectados por actos de la Administración Tributaria podrán interponer reclamación.
		Art. 144 del Código Tributario	<p>Cuando se formule una reclamación ante la Administración Tributaria y ésta no notifique su decisión en los plazos establecidos para el efecto; el interesado puede considerar desestimada la reclamación, pudiendo hacer uso de los recursos siguientes:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Interponer apelación ante el superior jerárquico, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano sometido a jerarquía. 2. Interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, si se trata de una reclamación y la decisión debía ser adoptada por un órgano respecto del cual puede recurrirse directamente al Tribunal Fiscal.

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
5	Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos.	#5 Art. 2 Constitución	Solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.
6	Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal.	#5 Art. 139 Constitución	La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.
		Art. 153 del Código Tributario	Contra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa. No obstante, el Tribunal podrá corregir errores materiales o numéricos, ampliar su fallo sobre puntos omitidos o aclarar algún concepto dudoso de la resolución, de oficio o a solicitud de parte, formulada por la Administración Tributaria o por el deudor tributario, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles contados a partir del día siguiente de efectuada la notificación de la resolución.
7	Solicitar la no aplicación de intereses y sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio.	#11 Art. 139 Constitución	La aplicación de la ley más favorable al procesado en caso de duda o de conflicto entre leyes penales.
		Art. 170 del Código Tributario	No procede la aplicación de intereses ni sanciones si: 1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. 2. La Administración Tributaria haya tenido duplicidad de criterio en la aplicación de la norma y sólo respecto de los hechos producidos, mientras el criterio anterior estuvo vigente.
8	Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el Código Tributario.	#20 Art. 2 Constitución	A formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también por escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
		Art. 155 del Código Tributario	<p>El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; debiendo ser resuelto por:</p> <p>a. El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.</p> <p>b. El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de recursos contra el Tribunal Fiscal.</p>
9	Formular consulta a través de las entidades representativas y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias.	Art. 93 del Código Tributario	<p>Las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias.</p> <p>Las Consultas que no se ajusten a lo establecido en el párrafo precedente serán devueltas no pudiendo originar respuesta del órgano administrador ni a título informativo.</p>
10	La confidencialidad de la información proporcionada a la Administración Tributaria.	#5 Art. 2 Constitución	<p>Solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.</p> <p>El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del Juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.</p>
		#6 Art. 2 Constitución	A que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren informaciones que afecten la intimidad personal y familiar.
		#10 Art. 2 Constitución	Al secreto y a la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados.
		Art. 85 del Código Tributario	Tendrá carácter de información reservada, y únicamente podrá ser utilizada por la Administración Tributaria, para sus fines propios, la cuantía y la fuente de las rentas, los gastos, la base imponible o, cualesquiera otros datos relativos a ellos, cuando estén contenidos en las declaraciones e informaciones que obtenga por cualquier medio de los contribuyentes, responsables o terceros, así como la tramitación de las denuncias a que se refiere el Artículo 192.

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
11	Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Administración Tributaria.	N/A	No existe base legal relacionada con este derecho del contribuyente
12	No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.	N/A	No existe base legal relacionada con este derecho del contribuyente
13	Contar con asesoramiento particular, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.	#14 y 15 art. 139 Constitución	14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad. 15. El principio de que toda persona debe ser informada, inmediatamente y por escrito, de las causas o razones de su detención.
14	Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.	Art. 36 del Código Tributario	En casos particulares; la Administración Tributaria está facultada a conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de la deuda tributaria al deudor tributario que lo solicite, siempre que éste cumpla con los requerimientos o garantías que aquella establezca mediante Resolución de Superintendencia o norma de rango similar y con los siguientes requisitos: a. Que las deudas tributarias estén suficientemente garantizadas por carta fianza bancaria, hipoteca u otra garantía a juicio de la Administración Tributaria. De ser el caso la Administración podrá conceder aplazamiento y/o fraccionamiento sin exigir garantías; y b. Que las deudas tributarias no hayan sido materia de aplazamiento y/o fraccionamiento.
15	Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.	#13 Art. 139 Constitución	La prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada. La amnistía, el indulto, el sobreseimiento definitivo y la prescripción producen los efectos de cosa juzgada.
		Art. 43 del Código Tributario	La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los cuatro (4) años, y a los seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva. Dichas acciones prescriben a los diez (10) años cuando el Agente de retención o percepción no ha pagado el tributo retenido o percibido. La acción para solicitar o efectuar la compensación, así como para solicitar la devolución prescribe a los cuatro (4) años.”

No.	Derecho del Contribuyente	Base Constitucional y Legal	
16	Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Art. 84 del Código Tributario	La Administración Tributaria proporcionará orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

Fuente: Constitución y Código Tributario Peruano.

Elaborado por: Cristina Vilema.

El estudio comparativo de los derechos del contribuyente en Perú frente a su Constitución, ha permitido constatar la carencia en algunos casos de principios constitucionales o legales, sobre los cuales se han elaborado las garantías que brinda la Defensoría del Contribuyente a los usuarios tributarios peruanos.

De manera general entonces, se puede establecer que en este capítulo se ha constatado la existencia de derechos constitucionales, de los cuales se derivan los derechos del contribuyente que brindan las Administraciones Tributarias en los países de la CAN.

CAPÍTULO III

ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS MECANISMOS DE PROTECCIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA CAN

Ahora bien, luego de haber realizado el estudio de las bases constitucionales de las cuales nacen algunos derechos del contribuyente en los países miembros de la CAN, y haber determinado cual es la estructura tributaria en cada uno de estos países, es necesario realizar el análisis de los mecanismos de protección con que cuentan los sujetos pasivos en Ecuador, Bolivia, Colombia y Perú.

Primero, es importante indicar que los derechos del contribuyente pueden ser garantizados o aplicados por dos organismos de Administración Pública en los países miembros de la CAN. Uno de ellos es la propia Administración Tributaria de cada país, la que velará por los derechos del contribuyente hasta el ámbito de sus funciones, pero que al ser juez y parte en asuntos en los que el contribuyente tenga quejas contra el obrar administrativo, la resolución de los hechos puede ser un tanto parcializada; mientras que el otro organismo de defensa del contribuyente lo constituyen las Defensorías del Contribuyente, entidades completamente independientes a las Administraciones Tributarias, que actuarán de manera imparcial al momento de dirimir asuntos que atañen a los dos sujetos de la relación jurídico tributaria.

A continuación se analizarán los mecanismos administrativos, jurisdiccionales e instancias públicas de defensoría ciudadana en cada país de la CAN.

3.1 MECANISMOS ADMINISTRATIVOS EN DEFENSA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN CADA PAÍS DE LA CAN

Las Administraciones Tributarias más allá de las facultades con las que se encuentran dotadas, tienen el deber de rectificar sus acciones cuando éstas hayan sido erradas o sean deficientes. Es así, que el contribuyente tiene la facultad de interponer por vías administrativas, lo que supone que es una pretensión por destruir sus derechos, sea mediante reclamos o recursos a los actos administrativos o quejas sobre las actuaciones de las Administraciones Tributarias, previa la resolución de diferencias por vía judicial.

En el libro *“Un enfoque constitucional al derecho tributario”*⁴² se menciona que varios autores concuerdan en que las instancias de impugnación administrativa no implican la potestad jurisdiccional, pues la jurisdicción supone neutralidad e independencia en los órganos que la imparten y fuerza de cosa juzgada, elementos de los cuales no se encuentran dotadas las Administraciones Tributarias; sin embargo, ahí se afirma que tanto la tutela jurisdiccional y la administrativa son tutelas efectivas de derechos de los administrados.

Es por eso importante tener en cuenta, que las instancias Administrativas a las cuales tienen acceso los contribuyentes son importantes por dos aspectos principalmente: el primero, porque permiten el perfeccionamiento de los actos administrativos, evitando de esta manera la innecesaria tutela jurisdiccional por errores que pudieran ser solucionados en la misma instancia administrativa; y segundo, por el ofrecimiento y la producción de pruebas en esta instancia, que en otras instancias son escuetos y no garantizan plenamente el derecho a la defensa.

⁴² Vallejo Sandro, Rivas Andrés, Torres Tiberio, Un enfoque constitucional al Derecho Tributario, III Jornadas Jurídico Tributarias. Publicado por el Servicio de Rentas Internas de Ecuador.

3.1.1 MECANISMOS ADMINISTRATIVOS EN ECUADOR

En Ecuador el principal tutor de los derechos del contribuyente es la Administración Tributaria. Ésta en el año 2006 creó el Departamento de Derechos del Contribuyente, con el objetivo de promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes. Los funcionarios a cargo de este departamento, son designados por la propia Administración Tributaria, generándose una suerte de dependencia funcional al encontrarse esta unidad adscrita al SRI.

A través de este departamento, el SRI busca garantizar el respeto a los derechos fundamentales de las personas, como lo establecen la Constitución y las leyes de la República, auspiciando un servicio de excelencia, con tiempos de respuesta óptimos y uso eficiente de recursos. A través de este departamento se ha logrado además un mayor contacto con los ciudadanos y ha facilitado el ejercicio de sus derechos con sistemas, servicios y tácticas encaminadas a una atención eficaz y eficiente.

Este departamento se encuentra en un constante proceso de evaluación, con el fin de determinar la efectividad de su gestión y la cantidad de casos resueltos. Tal es así que en el periodo comprendido entre enero y septiembre de 2013, la dependencia Derechos del Contribuyente ha receptado la siguiente información relacionada con sus funciones:

QUEJAS	SUGERENCIAS	FELICITACIONES
<ul style="list-style-type: none">• FÍSICAS<ul style="list-style-type: none">• 1185• EN LÍNEA<ul style="list-style-type: none">• 891	<ul style="list-style-type: none">• FÍSICAS<ul style="list-style-type: none">• 220• EN LÍNEA<ul style="list-style-type: none">• 327	<ul style="list-style-type: none">• FÍSICAS<ul style="list-style-type: none">• 382• EN LÍNEA<ul style="list-style-type: none">• 72

Fuente: Bases internas del Departamento de Derechos del Contribuyente del Servicio de Rentas Internas
Elaborado por: Gabriela Armijos

Dentro de esta instancia administrativa de protección de sus derechos, el contribuyente puede interponer quejas o expresiones de descontento, disgusto o insatisfacción hacia los servicios o procesos prestados, sugerencias o iniciativas encaminadas a mejorar la calidad de los servicios, felicitaciones o expresiones de reconocimiento por el buen desempeño de los funcionarios, o a su vez, interponer denuncias administrativas referentes a actos de corrupción o actuaciones indebidas de los funcionarios, o denuncias relativas al cometimiento de infracciones tributarias por parte de sujetos pasivos.

Además vía administrativa, los contribuyentes pueden interponer reclamos administrativos cuando 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; o interponer un recurso de revisión, cuando se haya producido cualquiera de las causales establecidas en el artículo 143 del Código Tributario.

3.1.2 MECANISMOS ADMINISTRATIVOS EN BOLIVIA

En Bolivia el Servicio de Impuestos Nacionales cuenta con la Unidad de Transparencia SIN, que tiene por objetivo promover una cultura de transparencia y de lucha frontal contra la corrupción dentro de la Administración Tributaria. Sus funcionarios son designados por la propia Administración Tributaria al ser una unidad adscrita a ella.

Esta unidad constituye una vía administrativa de defensa de los derechos del contribuyente, ya que por medio de ella se promueve la ética de los servidores públicos al interior del SIN; la vigencia, respeto y pleno ejercicio de los derechos y garantías constitucionales de los contribuyentes; se receptan denuncias sobre posibles hechos de

corrupción o falta de transparencia que se susciten al interior del SIN; se solicita y recopila toda la información necesaria para esclarecer las denuncias; entre otros aspectos.

La Administración Tributaria en Bolivia, como mecanismos de defensa del contribuyente ejecutados por vía administrativa, contempla además la posibilidad de que el contribuyente pueda interponer recursos administrativos en observancia a lo que establece su Código Tributario, con el fin de que éste pueda impugnar por esta vía, los actos administrativos en los que se haya sentido afectado.

El organismo competente para conocer estas impugnaciones administrativas, es la Superintendencia Tributaria, que tiene competencia para conocer y resolver los Recursos de Alzada y Jerárquico, que interpongan los contribuyentes contra los actos definitivos de la Administración Tributaria. Una vez que se agotaron los recursos administrativos, si el contribuyente aún no se encuentra de acuerdo con lo resuelto vía administrativa, puede acudir a instancias judiciales para tratar de resolver las diferencias.

3.1.3 MECANISMOS ADMINISTRATIVOS EN COLOMBIA

En Colombia la defensa de los derechos del contribuyente se ejecuta por vía administrativa a través de la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, organismo que no se encuentra adscrito a la Administración Tributaria y que actúa con independencia en la solución de conflictos surgidos entre la DIAN y los sujetos pasivos tributarios. Su propósito es garantizar que la entidad cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiaria. Sus funcionarios no son designados por la Administración Tributaria, lo que garantiza su independencia funcional. El Defensor del Contribuyente es nombrado directamente por el Presidente de la República.

No obstante la Administración Tributaria garantiza la defensa del contribuyente por vía administrativa por medio de las reclamaciones de los sujetos pasivos, acciones contempladas en su Estatuto Tributario. Por medio de ellas, los contribuyentes proponen ante la propia administración sus impugnaciones en contra de los actos administrativos tributarios, principalmente de aquellos que contienen determinaciones de obligaciones tributarias.

Mediante el reclamo, además, el contribuyente puede solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, así como pedirse que se reconozca que la obligación tributaria se encuentra extinguida por pago, prescripción, compensación u otros medios idóneos al efecto. Puede requerirse también a la Administración Tributaria, que dé de baja los títulos de crédito por haber sido mal emitidos, se puede proponer consultas sobre la aplicación de las normas en el campo aduanero, y se puede requerir facilidades para el pago.

Existe también el recurso de reconsideración como medio de defensa consagrado en el Estatuto Tributario a favor del contribuyente, con el fin de que proceda en contra de las liquidaciones oficiales, las resoluciones que imponga sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la DIAN.

3.1.4 MECANISMOS ADMINISTRATIVOS EN PERÚ

En mayo del 2001, la SUNAT puso en marcha en Perú, la Gerencia de Defensoría del Contribuyente, cuyo fin fue implementar mecanismos para atender las quejas y sugerencias de los contribuyentes.

La Gerencia de Defensoría del Contribuyente es un órgano directamente dependiente de la Intendencia Nacional de Servicios al Contribuyente, y se encarga de procesar los factores que determinan una insatisfacción o iniciativa, relacionados con el actuar de la Administración Tributaria, para garantizar el respeto de los derechos que asisten a los contribuyentes.

Esta unidad dependiente de la Administración Tributaria tiene entre sus funciones la de recibir y tramitar los reclamos, quejas y sugerencias; la de identificar los problemas que afectan los procesos y sistemas, así como las mejoras que requieren implementación; la de fomentar la adopción de decisiones, acciones o acuerdos relativos a la materia objeto de los reclamos, quejas o sugerencias; y la de retroalimentar respecto de estos a las Áreas de la SUNAT. El funcionario o gerente a cargo de esta unidad, es designado mediante resolución de la propia SUNAT, lo permite evidenciar la dependencia funcional de esta gerencia a la Administración Tributaria.

En lo referente a procesos contencioso tributarios dentro de la instancia administrativa, el contribuyente cuenta con la facultad de interponer reclamaciones por actos de la Administración Tributaria en los que se hubiere visto afectado directamente. El órgano competente para resolver estas reclamaciones es la misma SUNAT, que de no emitir una resolución con la que el contribuyente se encuentre satisfecho, podrá dar paso a la interposición de apelaciones o quejas ante el Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa.

3.2 MECANISMOS JURISDICCIONALES EN DEFENSA DE LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN CADA PAÍS DE LA CAN.

Muchas veces las diferencias surgidas entre las Administraciones Tributarias y los contribuyente no pueden ser resueltas por vía administrativa, de manera que la instancia judicial es el mecanismo utilizado para la solución de controversias. En este sentido los juzgados y tribunales de los países miembros de la CAN cumplen una doble función; por una parte, la de ser competentes para conocer y resolver juicios, y por otra, la de ser instancias de protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

De allí, los Estados deben tener dentro de sus funciones esenciales la obligación de prever un sistema de solución de conflictos que implica la existencia de funcionarios dedicados a esta tarea (tribunales que ejercen la función jurisdiccional), y normas que señalen la forma cómo deben ser llevados los juicios para encontrar soluciones conforme al ordenamiento jurídico existente.

A continuación se analizarán los mecanismos jurisdiccionales a los cuales tienen acceso los contribuyentes de los países miembros de la CAN, y en que instancias se puede aplicar este mecanismo de solución de conflictos.

3.2.1 MECANISMOS JURISDICCIONALES EN ECUADOR

En Ecuador, el artículo 173 de la Constitución establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado pueden ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial; de la misma manera, el Código Tributario establece en su libro tercero, los lineamientos referentes a la jurisdicción en materia tributaria. Para tales efectos, la jurisdicción es considerada como la potestad

pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes; y en este sentido, mediante este mecanismo se logrará garantizar a los contribuyentes el efectivo goce de sus derechos.

Este mecanismo puede ser utilizado por los contribuyentes en Ecuador de manera directa, es decir, sin la necesidad de haber agotado las posibilidades de discusión en instancias administrativas. De manera que si un contribuyente se sintiere afectado por un acto administrativo y contara con fundamentos de hecho y de derecho, podrá recurrir a los mecanismos judiciales directamente, si considera que sus esfuerzos serán vanos en el momento de llevar sus inquietudes o desacuerdos a controversia en instancias administrativas.

El organismo jurisdiccional competente para conocer y resolver de las acciones de impugnación propuestas por los contribuyentes en Ecuador es el Tribunal Distrital de lo Fiscal. Estas acciones de impugnación pueden ser formuladas por el sujeto pasivo contra reglamentos, resoluciones o circulares de carácter general dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes; contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes; contra actos administrativos, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados; contra decisiones administrativas dictadas en recursos de revisión; contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales; y contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso.

No obstante de aquello, jurisdiccionalmente el contribuyente también puede interponer la acción de protección establecida en la Constitución, cuando existiere una

vulneración de sus derechos constitucionales por actos u omisiones cometidas por parte de la Administración Tributaria.

3.2.2 MECANISMOS JURISDICCIONALES EN BOLIVIA

Se había mencionado ya, que en Bolivia el contribuyente puede interponer ante la Superintendencia Tributaria el Recurso de Alzada establecido en el artículo 131 de su Código Tributario, cuando no se encuentre de acuerdo con la resoluciones (determinativas, sancionatorias, que nieguen solicitudes de exención o devolución de impuestos, que exijan restitución de lo debidamente devuelto, entre otras) emitidas por la Administración Tributaria, y que además de este Recurso de Alzada, el contribuyente cuenta con un Recuso Jerárquico en caso de no encontrarse a la vez de acuerdo con lo resuelto en el Recurso de Alzada. Pero todo esto es ejecutado por vía administrativa, por un organismo del que jerárquicamente depende la Administración Tributaria en Bolivia.

Sin embargo, se da lugar al proceso contencioso administrativo cuando el contribuyente sintiera que sus derechos fueron afectados por resoluciones que resuelvan Recursos Jerárquicos, ante lo cual, jurisdiccionalmente el contribuyente puede acudir ante la Corte Suprema de Justicia, cuya sala competente resolverá las controversias suscitadas.

Entonces, en Bolivia es necesario agotar en primera instancia las vías administrativas de discusión, para poder tener acceso a la vía judicial, la misma que garantizará la protección de los derechos del contribuyente cuando por ejemplo, la autoridad que emitió la resolución que resuelve el Recurso Jerárquico carezca de competencia en razón de la materia o territorio, cuando en el trámite administrativo se hubiera omitido alguna formalidad esencial

dispuesta por la ley, cuando la resolución contuviera disposiciones contradictorias, o cuando en la apreciación de pruebas se hubiere incurrido en errores de hecho o de derecho.

3.2.3 MECANISMOS JURISDICCIONALES EN COLOMBIA

Es importante mencionar primero, que en Colombia el recurso de reconsideración contenido en el artículo 720 del Estatuto Tributario, está revestido de especial importancia, toda vez que da fin a la vía administrativa, dando paso a instancias judiciales. No obstante, si la DIAN inadmitió el recurso de reconsideración que daría fin a la vía gubernativa, y lo hizo en derecho, no es posible que el contribuyente recurra a la jurisdicción contencioso administrativa. Si ello ocurrió, lo primero que debe hacer el contribuyente, es demandar la legalidad de dicha inadmisión.

En este país, una vez que los recursos fueron agotados en vía administrativa ante la DIAN, el contribuyente tiene la posibilidad de recurrir a la jurisdicción contencioso administrativa. Esta jurisdicción contencioso administrativa ejerce un control externo sobre la Administración Tributaria, ya que es ejecutada por órganos distintos e independientes a ella, dentro de los cuales se encuentra el Consejo del Estado, los Tribunales Administrativos y los Juzgados Administrativos.

Está instituida para juzgar las controversias y litigios administrativos. Los jueces de esta jurisdicción están llamados a solucionar los conflictos que se presentan entre particulares y el Estado. El órgano máximo y de cierre jurisprudencial de esta jurisdicción es el Consejo de Estado que tiene como funciones conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno que no sean de competencia de la Corte Constitucional, es decir, los Actos Administrativos principalmente.

3.2.4 MECANISMOS JURISDICCIONALES EN PERÚ

En Perú, las resoluciones del Tribunal Fiscal (órgano adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas) referentes a las apelaciones efectuadas por los contribuyentes, agotan la vía administrativa. Sin embargo, si luego de la emisión de dichas resoluciones el contribuyente se siente afectado en sus derechos, puede impugnar las mismas mediante el Proceso Contencioso Administrativo, el cual se rige por las normas contenidas en el Código Tributario peruano y la ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

En este país, rige el principio de unicidad y exclusividad de la administración justicia concentrada en el Poder Judicial, de allí que los actos administrativos son susceptibles de revisión ante dicho órgano. Es por ello, que en caso de controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, las demandas se presentan ante la Sala Contencioso Administrativa de la Corte Superior de Justicia respectiva.

Este mecanismo jurisdiccional de protección de los derechos del contribuyente, tiene como finalidad lograr una tutela efectiva de sus derechos, garantizar la constitucionalidad y legalidad de la actuación de la administración pública frente a los administrados, y evitar el abuso de poder de los funcionarios públicos.

En Perú, la Ley No. 27584 es la que regula el proceso contencioso administrativo, y dispone que la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148° de la Constitución peruana tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

3.3 INSTANCIAS PÚBLICAS DE DEFENSORÍA CIUDADANA EN CADA PAÍS DE LA CAN.

Como ya se había indicado anteriormente, en los países miembros de la Comunidad Andina existen instancias administrativas y jurisdiccionales para la defensa de los derechos del contribuyente. No obstante de aquello, en ocasiones suele ser necesaria la intervención de organismos de mediación, que logren un acercamiento entre los sujetos pasivos y las Administraciones Tributarias, a fin de evitar que estos lleguen a instancias judiciales para la solución de sus conflictos, que lo que generan es una sobrecarga de procesos en el sistema judicial y retrasan las labores los sujetos. Desde esta perspectiva, las defensorías serían otro mecanismo idóneo para la defensa de los derechos de los contribuyentes.

En la mayoría de países, no solo en los países miembros de la CAN, los antecedentes de los órganos encargados de la defensa de los derechos del contribuyente, nacen de la institución del Defensor del Pueblo, y los de este, de la figura del *ombudsman*, que tendría como característica particular, encontrarse al frente de un órgano colegiado encargado de manera general, de tutelar los derechos de los contribuyentes.

Las funciones de las defensorías del contribuyente o ciudadanas, serían entonces las de intervenir en las situaciones en las que las Administraciones Tributarias no hayan podido resolver los conflictos generados con los contribuyentes por la vía administrativa, en los casos en los que los ciudadanos hayan considerado que sus derechos fundamentales fueron vulnerados. Así, a continuación se verificará si los países objeto de estudio, cuentan con instancias de defensoría ciudadana de los derechos de los contribuyentes.

3.3.1 INSTANCIAS PÚBLICAS DE DEFENSORÍA EN ECUADOR

En Ecuador no existe una Defensoría del Contribuyente como tal, pero existe la Defensoría del Pueblo, institución que fue incluida en el aparataje institucional del Estado ecuatoriano desde agosto de 1998. Ésta tiene como funciones la protección y tutela de los derechos de los habitantes del Ecuador, y la defensa de los derechos de las ecuatorianas y ecuatorianos que están fuera del país.

La Defensoría del Pueblo es una Institución Nacional de Derechos Humanos que promueve, divulga y protege los derechos de las personas, comunidades, pueblos, nacionalidades y colectivos que habitan en el país, de las ecuatorianas y ecuatorianos en el exterior, y de los derechos de la naturaleza⁴³; pero en el ámbito tributario no tiene mayor labor que la de formular recomendaciones u orientar al contribuyente en caso de haberse observado que algún derecho ciudadano de manera general fue transgredido.

Información estadística contenida en la página web de la Defensoría del Pueblo Ecuador, muestra que no existen quejas presentadas ante el Defensor del Pueblo por aspectos tributarios, información que ha sido corroborada por la señora Jazmín Vélez, Delegada Provincial de Pichincha de la Defensoría del Pueblo, quien indicó que la Defensoría en su mayor parte trata asuntos de quejas de consumidores. Manifestó que en caso de que los ciudadanos entablen juicios aduciendo que sus derechos fueron transgredidos o que se los dejó en la indefensión por ejemplo, la Defensoría podría entrar a defender al ciudadano contra el estado, pero que cuando las quejas presentadas son por denuncias a contribuyentes, se direcciona la gestión a la Administración Tributaria.

⁴³ Página web de la Defensoría del Pueblo de Ecuador.

Por ello los contribuyentes pueden recurrir a instancias administrativas para presentar quejas sobre servicios, o reclamos y recursos sobre aspectos tributarios, o a instancias judiciales en caso de no haberse llegado a acuerdos entre las partes, sin que la Defensoría del Pueblo tenga mayor injerencia dentro estas controversias.

3.3.2 INSTANCIAS PÚBLICAS DE DEFENSORÍA EN BOLIVIA

En Bolivia al igual que en Ecuador, no existe una defensoría del contribuyente revestida de autoridad para dirimir en asuntos de índole tributaria, pero se cuenta con la Defensoría del Pueblo que actúa en función de la protección de los derechos ciudadanos.

Es entonces la Defensoría del Pueblo, una institución pública al servicio del pueblo boliviano, referente a los derechos humanos que contribuyen a la construcción de su Estado Plurinacional. Velará por la vigencia, promoción, difusión y cumplimiento de los derechos humanos, individuales y colectivos, que se establecen en la Constitución boliviana, las leyes, y los instrumentos internacionales⁴⁴.

La función de la Defensoría alcanza a la actividad administrativa de todo el sector público, pero no podrá llegar más allá que a la formulación de recomendaciones y sugerencias para la adopción de correctivos y medidas por parte de los órganos e instituciones del Estado.

3.3.3 INSTANCIAS PÚBLICAS DE DEFENSORÍA EN COLOMBIA

Si bien en Colombia existe la Defensoría del Pueblo como institución responsable de impulsar la efectividad de los derechos humanos de sus habitantes, también existe un órgano defensor de los derechos del contribuyente propiamente dicho. La Defensoría del

⁴⁴ Página web de la Defensoría del Pueblo de Bolivia.

Contribuyente y del Usuario Aduanero es un Órgano Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cuyo propósito es garantizar que la entidad cumpla con lo establecido en las leyes tributarias, aduaneras y cambiarias; velando por que la administración no imponga cargas que no establece la ley, y procurando que los ciudadanos reciban un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso.

Sus funciones son la de formular recomendaciones al Director General de la DIAN para asegurar una adecuada prestación del servicio fiscal; la de realizar seguimiento a los procesos de fiscalización a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso; la de participar como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y velar porque una vez producida la respectiva corrección las mismas sean respetadas por los funcionarios de la DIAN; la de velar porque las actuaciones de la DIAN se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales; y la de canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN⁴⁵.

3.3.4 INSTANCIAS PÚBLICAS DE DEFENSORÍA EN PERÚ

En Perú, la Defensoría del Pueblo fue creada por la Constitución Política de 1993 como un organismo autónomo, para defender los derechos fundamentales y supervisar el cumplimiento tanto de los deberes de la administración estatal, como la eficiente prestación de los servicios públicos en todo el territorio peruano⁴⁶.

No obstante de aquello, la Defensoría del Pueblo en Perú no trata asuntos tributarios, debido a que existe en este país la Defensoría del Contribuyente, como entidad pública

⁴⁵ Página web de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Colombia.

⁴⁶ <http://www.defensoria.gob.pe/defensoria.php>

adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas, cuya función principal es la de garantizar los derechos de los contribuyentes en las actuaciones que realicen, o en las gestiones que efectúen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal⁴⁷.

La DEFCON cuenta con independencia funcional en sus actuaciones, y no forma parte de la Administración Tributaria, ni del Tribunal Fiscal; además, no resuelve ni constituye instancia dentro del procedimiento contencioso tributario.

Su misión es atender oportunamente las quejas y sugerencias formuladas por los contribuyentes y usuarios aduaneros contra Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, procurando que se corrijan aquellas acciones o conductas que afecten sus derechos; mientras que su misión es ser una institución reconocida por todos los partícipes en el sistema tributario como garante de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros, en las actuaciones y gestiones que realicen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal.

3.4 MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES DE LA CAN.

Luego de haber realizado una investigación de la legislación tributaria vigente en los países miembros de la CAN, no se ha llegado a determinar la existencia de métodos alternativos de solución de conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes; sin embargo, se hará mención a algunos de esos métodos utilizados a nivel general en estos países, con el fin de conocer cuáles son ellos.

⁴⁷ Página web del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.

Uno de estos métodos alternativos para la solución de conflictos es la Conciliación, por medio de la cual dos o más personas gestionan por sí mismos la solución de sus diferencias, con la ayuda de un tercero neutral y calificado denominado conciliador. Para Roque Caivano⁴⁸ la conciliación implica la colaboración de un tercero neutral a quien las partes ceden cierto control sobre el proceso pero sin delegar en él la solución. La función del conciliador es asistir a las partes para que ellas mismas acuerden la solución, guiándolos para clarificar y delimitar los puntos conflictivos.

Otro de los métodos alternativos de solución de conflictos es el Arbitraje, en virtud del cual las partes acuerdan someter la solución de determinados conflictos que hayan surgido o puedan surgir entre ellas respecto a una determinada relación jurídica, a la decisión de uno o varios terceros (arbitro) cuyo nombramiento es acordado también por las partes. Para Rofolfo Nápoli⁴⁹ el arbitraje es toda decisión dictada por un tercero, con autoridad para ello, en una cuestión o asunto que las partes han sometido su decisión y que tiene que cumplirse obligatoriamente.

Como métodos alternativos de solución de conflictos tenemos también a la negociación, que es el proceso por el cual las partes interesadas resuelven conflictos, acuerdan líneas de conducta, buscan ventajas y procuran obtener resultados que sirvan a sus intereses mutuos. Según Pinkas Flint Blank⁵⁰, la negociación es un proceso de comunicación dinámico, en virtud del cual dos o más partes tratan de resolver sus diferencias e intereses en forma directa a fin de lograr con ello una solución que genere mutua satisfacción de intereses.

⁴⁸ Caivano Roque J. Negociación, Conciliación y Arbitraje: Mecanismos Alternativos para la Resolución de Conflictos. Editorial APENAC, Lima 1998.

⁴⁹ Nápoli Rodolfo A. Conciliación y Arbitraje. Enciclopedia Jurídica Omelm. Editorial Driskill. Buenos Aires, año 1992.

⁵⁰ Flint Pinkas. Negociaciones Eficaces. Ediciones de El Comercio. Lima 2001.

Por su parte, el mismo autor menciona también sobre la mediación como método alternativo de solución de conflictos, que constituye una variante del proceso de negociación, ya que si bien se aplica a ésta las mismas reglas generales, difiere de la negociación en que entra en escena un tercero denominado mediador. El rol del mediador es el de un facilitador, quien recoge inquietudes, traduce estados de ánimo y ayuda a las partes a confrontar sus pedidos con la realidad.

En lo que refiere a métodos alternativos de solución de conflictos en los países objetos de estudio, en Colombia existe el Programa Nacional de Conciliación, que tiene como objetivo el fortalecimiento e institucionalización de la conciliación en Colombia; en Perú por otra parte, existe la Dirección de Conciliación Extrajudicial y Medios Alternativos de Solución de Conflictos, que es el órgano encargado de ejecutar la función de conciliación extrajudicial; mientras que en Bolivia existe incluso la Ley de Arbitraje y Conciliación No. 1770, sin embargo, ninguno de estos órganos o normativa tiene competencias en el ámbito tributario.

En Ecuador, la Constitución en su artículo 190 indica que se reconoce el arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos para la solución de conflictos. Estos procedimientos se aplicarán con sujeción a la ley, en materias en las que por su naturaleza se pueda transigir. En el ámbito tributario debería crearse entonces, un organismo de mediación entre el contribuyente y la Administración Tributaria.

El arbitraje y la mediación podrían presentarse en casos en los que entre contribuyentes no se encuentren de acuerdo en la interpretación y aplicación de la ley que haga cada uno de ellos. Por ejemplo en casos en los que tengan diferentes conceptos de una actividad económica sobre la cual haya que aplicar un porcentaje de retención. Aquí el árbitro o mediador lo constituiría un tercero no relacionado, que podría ser mencionado por

el organismo de mediación cuya creación se sugirió, quien analizará la naturaleza misma del hecho, y en base a la normativa emitirá una decisión que deberá ser aplicada por las partes, siempre que la materia sometida a discusión resulte transigible, lo que implicará que no sean alterados los contenidos materiales de la obligación.

De la misma manera, en conflictos entre contribuyentes y la Administración Tributaria, el organismo de mediación sugerido podría actuar por ejemplo sobre el tema de denuncias o quejas contra funcionarios, determinando cual es el motivo de dicha queja y estableciendo soluciones que beneficien a ambas partes.

Como se ha podido ver en este capítulo, los mecanismos de defensa de los derechos del contribuyente van desde instancias administrativas a organismos jurisdiccionales, sin olvidarnos que a pesar de la existencia de métodos alternativos de solución de conflictos, en última instancia estos se resolverán vía judicial.

CONCLUSIONES

1. El estudio de los derechos del contribuyente en los países miembros de la Comunidad Andina, permitió observar las similitudes que existen en ellos, que posibilitaron la verificación de la existencia de bases sólidas sobre las cuales fueron elaboradas estas garantías entregadas a los sujetos pasivos de la obligación tributaria.
2. Se determinó que tanto en Ecuador como en Bolivia, Colombia y Perú, la mayoría de los derechos del contribuyente tienen base constitucional, que si bien no se encuentran expresados taxativamente en dichas constituciones, si contienen manifestaciones respecto de los derechos de los ciudadanos de manera general, que pueden ser llevados al ámbito tributario en la mayoría de los casos.
3. Se determinó también que no todos los derechos del contribuyente tienen directa explicitación constitucional, sino que a partir de derechos generales son otorgados por las propias Administraciones Tributarias con el afán de brindar un servicio de calidad al usuario.
4. Los derechos del contribuyente en Ecuador y Colombia se encuentran respaldados por un conjunto de garantías que nacen de las propias Administraciones Tributarias en sujeción al ordenamiento constitucional y legal, y son ellas quienes las observan una vez activadas por los sujetos pasivos, mientras que en Bolivia y Perú, los derechos se encuentran

establecidos en sus Códigos Tributarios y son de aplicación obligatoria para las partes.

5. Los sistemas tributarios en los países miembros de la CAN tienen algunas similitudes, entre ellas los principios bajo los cuales rige el derecho tributario. En estos países, los principios objetivados son los de legalidad, progresividad, capacidad contributiva, igualdad, transparencia, simplicidad administrativa, eficiencia recaudatoria, e irretroactividad.
6. En lo que se refiere a impuestos, se pretende que los impuestos directos tengan más representatividad que los indirectos. Lo que en el Ecuador conocemos como Impuesto a la Renta, se aplica en todos los países de la CAN, aunque en Bolivia este impuesto tiene una variante, ya que es reconocido como Régimen Complementario al Impuesto al Valor Agregado. En lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales, son aplicados también en la totalidad de los países de la CAN, aunque se los puede reconocer con estos nombres, o con los nombres de Impuesto a las Ventas, e Impuesto a los Consumos Selectivos o Específicos.
7. Las Facultades de las Administraciones Tributarias por su parte, se encuentran recogidas en los Códigos Tributarios en los casos de Ecuador, Bolivia y Perú, y en el Estatuto Tributario en el caso de Colombia. Entre ellas, las activadas en los países objeto de estudio son las facultades de fiscalización y de determinación, de recaudación, de resolución de reclamos y recursos y la facultad sancionatoria.
8. Por otra parte, se estableció también que los contribuyentes de estos países no solo cuentan con un catálogo de derechos, sino que además cuentan con un

conjunto de obligaciones que tienden a facilitar las tareas de las Administraciones Tributarias.

9. Existen por un lado derechos del contribuyente reconocidos por las propias Administraciones Tributarias con el fin de garantizar servicios de excelencia, de manera que el sujeto pasivo pueda interponer quejas o reclamos por malos servicios por parte servidores públicos, o denuncias en casos de corrupción detectados; pero por otro lado existen derechos incluidos en las propias legislaciones de cada país, que definen cómo los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden interponer reclamos o recursos en caso de estar en desacuerdo por las acciones efectuadas por las Administraciones Tributarias en temas netamente tributarios.
10. Los cuatro países miembros de la CAN cuentan con mecanismos de defensa de derechos del contribuyente que pueden ser ejercidos por vía administrativa. En Ecuador y Perú, existen dentro de las Administraciones Tributarias unidades especiales encargadas de la protección de estos derechos, a través de las cuales los contribuyentes pueden interponer quejas, sugerencias, felicitaciones o denuncias relacionadas con los servicios de las Administraciones Tributarias, no obstante, en todos los países de la CAN los contribuyentes pueden además impugnar ante las Administraciones Tributarias los actos administrativos en los que no se encuentren de acuerdo.
11. En Ecuador, Bolivia y Perú, las unidades encargadas de garantizar los derechos del contribuyente por la vía administrativa (el Departamento de Derechos del Contribuyente, la Unidad de Transparencia SIN, y la Gerencia de Defensoría del Contribuyente, respectivamente), se encuentran adscritas a

las propias Administraciones Tributarias quienes nombran sus funcionarios, no así el caso de Colombia, donde la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero tiene independencia funcional de la Administración Tributaria, siendo el Defensor del Contribuyente nombrado directamente por el Presidente de la República.

12. Los mecanismos de defensa del contribuyente ejercidos por la vía jurisdiccional son garantizados para los sujetos pasivos en la totalidad de países de la CAN, pero en ellos, a excepción de Ecuador, primero debe ser agotada la vía administrativa. En Ecuador no es necesario, dado que se puede accionar directamente ante la justicia contencioso tributaria.
13. En Colombia y Perú existen las Defensorías del Contribuyente como entidades especializadas de defensoría en temas tributarios, pero mientras en Colombia ésta es un órgano especial e independiente de la DIAN, en Perú es un organismo dependiente de la SUNAT. En Ecuador y Bolivia no existen Defensorías del Contribuyente pero existe Defensorías del Pueblo, a través de las cuales se pueden canalizar recomendaciones a las Administraciones Tributarias, pero no van más allá de ello.
14. Finalmente en lo que se refiere a Métodos Alternativos para la Solución de Conflictos, en Colombia y Perú existen organismos encargados de ejecutar funciones de conciliación de manera extrajudicial, y en Bolivia existe incluso ley para manejar este tema, pero en ningún caso se utilizan estos métodos para arreglar situaciones en el ámbito Tributario.

RECOMENDACIONES

Este estudio comparativo de los Derechos del Contribuyente en los países miembros de la Comunidad Andina, permite plantear la posibilidad de efectuar ciertas recomendaciones en base a los resultados encontrados en la investigación.

Ello obviamente no limita la posibilidad de encontrar y formular más sugerencias, ya que la enumeración de las que se realizan a continuación puede resultar incompleta, y siempre el campo de aplicación en este tema puede resultar muy amplio. Las recomendaciones realizadas en base a los resultados obtenidos son:

1. En los casos de Ecuador y Colombia, lo óptimo sería que los derechos del contribuyente se encontraran establecidos en el propio Código o Estatuto Tributario, de manera que si el contribuyente desea reclamar la no aplicación de cualquiera de ellos, lo pueda hacer con fundamentos de inaplicación de bases legales, y no con manifestaciones realizadas por parte de las Administraciones Tributarias.
2. Sería importante que en Ecuador y Bolivia se creen Defensorías del Contribuyente como organismos independientes a las Administraciones Tributarias, con el fin de garantizar que las quejas y reclamaciones sean atendidas administrativamente por entidades autónomas e imparciales, de manera que se logre un efectivo goce de derechos por parte de los contribuyentes; porque puede darse el caso de que estas quejas o reclamaciones al ser atendidas por las propias Administraciones Tributarias, generan para ellas una situación de juez y parte lo que puede parcializar de cierta manera los procesos a favor del sujeto activo.

3. En Perú lo más recomendable sería que la Gerencia de Defensoría del Contribuyente, sea un organismo totalmente independiente de la Administración Tributaria, para garantizar que de igual manera las quejas y reclamaciones sean atendidas administrativamente de manera autónoma e imparcial.
4. La Defensoría del Contribuyente en Colombia, debería ser un organismo completamente independiente a la Administración Tributaria, de manera que se garantice lo que anteriormente se recomendó acerca de la imparcialidad en la aplicación de los derechos del contribuyente.
5. A pesar de que en Bolivia, Colombia y Perú sea necesario agotar la vía administrativa para poder tener acceso a la vía jurisdiccional, en Ecuador el mecanismo de acceso directo debería seguirse manteniendo. Esto dado que en la mayoría de casos por la vía administrativa el contribuyente no logra conseguir mucho sino mas bien se retrasa el proceso, debido a que la Administración Tributaria suele defender siempre lo actuado, a pesar de que lo reclamado por el contribuyente sea lo correcto.
6. Aunque resulta un tanto complicado llegar a un acuerdo en aspectos de administración tributaria interna, sería importante que los países miembros de la CAN evalúen la oportunidad de expedir algún acuerdo o decisión conjunta, donde se estandaricen los conceptos de derechos del contribuyente aplicados en cada uno de estos países, a fin que los contribuyentes puedan conocer que estos derechos no son solo aplicados en sus naciones, sino que también son buenas prácticas garantizadas por países vecinos, que generaría una seguridad del contribuyente de que este contará con garantías que permitan hacer

efectivos los derechos si se encuentra en calidad de sujeto pasivo en cualquiera de estos Estados.

BIBLIOGRAFÍA

- ALTAMIRANO, Alejandro. La Discrecionalidad Administrativa y la Motivación del Acto Administrativo de Determinación Tributaria, ponencia en las I Jornadas de Derecho Tributario realizadas por la Universidad Austral, Buenos Aires, 2001.
- CAIVANO, Roque J. Negociación, Conciliación y Arbitraje: Mecanismos Alternativos para la Resolución de Conflictos. Editorial APENAC, Lima 1998.
- CASADO OLLERO, Gabriel, Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario. Compilación de Eusebio González García, México 1993.
- FLINT, Pinkas. Negociaciones Eficaces. Ediciones de El Comercio. Lima 2001.
- GARCÍA CARACUEL, María. Las prestaciones tributarias a cuenta: perspectivas de reforma, Editorial de la Universidad de Granada, 2004.
- LOPEZ GUERRERO, Luis. Derechos de los Contribuyentes. Cámara de Diputados, LVIII Legislatura, Universidad Nacional Autónoma de México, año 2000.
- NÁPOLI, Rodolfo A. Conciliación y Arbitraje. Enciclopedia Jurídica Omelm. Editorial Driskill. Buenos Aires, 1992.
- NEUMARK, Fritz. Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1974.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El Principio de Legalidad o Reserva de Ley Tributaria, Universidad Autónoma de Sinaloa y Universidad de Salamanca, España, México, 1993.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, Foro de Tributación y Derechos Humanos, Revista de Derecho No. 2 de la Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2004.
- VALLEJO Sandro, RIVAS Andrés, TORRES Tiberio. Un enfoque constitucional al Derecho Tributario, III Jornadas Jurídico Tributarias. Publicado por el SRI de Ecuador.

Normativa

- Codificación del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), del 25 de junio de 2003. Capítulo IV.
- Constitución de la República del Ecuador, vigente al año 2013.
- Constitución Política del Estado de Bolivia, vigente al año 2013.
- Constitución de la República de Colombia, vigente al año 2013.
- Constitución Política del Perú, vigente al año 2013.
- Código Tributario del Ecuador, vigente al año 2013.
- Ley 2492 (Código Tributario) de Bolivia, vigente al año 2013.
- Estatuto Tributario de la República de Colombia, vigente al año 2013.
- Código Tributario del Perú, vigente al año 2013.

Información en internet

- Página web del Comité Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Página web del SRI (SRI) de Ecuador.

- Página web del Servicio de Impuestos Internos (SIN) de Bolivia.
- Página web de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) de Colombia.
- Página web de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) de Perú.
- Página web de la Defensoría del Pueblo de Ecuador.
- Página web de la Defensoría del Pueblo de Bolivia.
- Página web de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Colombia.
- Página web del Ministerio de Economía y Finanzas del Perú.
- http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=481&Itemid=101057&lang=es
- <http://www.sri.gob.ec/web/guest/67>
- <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>
- <http://www.monografias.com/trabajos93/principios-constitucionales-potestad-sancionadora/principios-constitucionales-potestad-sancionadora.shtml>
- <http://www.monografias.com/trabajos93/principios-constitucionales-potestad-sancionadora/principios-constitucionales-potestad-sancionadora.shtml#principioa>
- http://es.wikipedia.org/wiki/Comunidad_Andina