

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR SEDE ECUADOR

Área de Derecho

Programa de Maestría en Derecho

Mención Derecho Tributario

**“La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el
Ecuador”**

Autor: Wilson Manolo Rodas B.

2006

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Wilson Manolo Rodas Beltrán.

26 de Febrero del 2007

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR, SEDE

ECUADOR

Área de Derecho.

Programa de Maestría en Derecho.

Mención Derecho Tributario.

**“La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el
Ecuador.”**

Autor: Wilson Manolo Rodas B.

Tutor: Dr. José Vicente Troya Jaramillo.

Azogues - 2006.

Resumen

El presente trabajo de tesis, tiene como objetivo fundamental estudiar las relaciones entre las garantías del debido proceso y la gestión administrativa de los tributos en el Ecuador.

Los tributos resultan esenciales para la continuidad y supervivencia del Estado por esa razón se desarrollan una serie de políticas desde el gobierno tendientes a lograr una eficiente recaudación de los mismos.

Por otra parte los ciudadanos se encuentran obligados jurídica y moralmente a contribuir con el mantenimiento de país y la construcción de una sociedad más justa.

La obligación de contribuir se encuentra regulada por el ordenamiento jurídico sin dejar espacio a la arbitrariedad por parte de los organismos encargados de la gestión de los tributos.

Es en este contexto en el que se desarrolla nuestro trabajo orientado a destacar las garantías del debido proceso establecidas en favor de los contribuyentes frente a la gestión de la administración tributaria.

Trabajamos el tema con una clara orientación hacia los principios constitucionales que pertenecen al ámbito jurídico tributario. Analizamos la materia a la luz del art. 24 de la Constitución Política que consagra las garantías del debido proceso.

Utilizamos también permanentes referencias doctrinales y jurisprudenciales que nos ayudan a solventar nuestros argumentos. El trabajo culmina con el planteamiento de conclusiones y recomendaciones que son el resultado final de este esfuerzo académico.

A mi hijo, la razón principal de mis días.

Mi profundo agradecimiento al Sr. Dr. José V. Troya Jaramillo, preclaro Maestro que con generosidad ha contribuido abnegadamente en la creación de este trabajo. A Tiberio Torres entrañable amigo por su ejemplo y guía.

CONTENIDO

Introducción / 8

Capítulo I

Generalidades / 10

Principios constitucionales en materia tributaria como un medio de defensa del contribuyente / **14**

El principio de legalidad y de reserva de ley / **16**.

El principio de irretroactividad de las leyes fiscales / **20**

El principio de igualdad / **24**

El principio de proporcionalidad / **27**

El principio de generalidad / **29**

El principio de no confiscatoriedad / **31**

El debido proceso / **36**

La relación fisco-contribuyente ¿relación de derecho o de poder? / **40**

Capítulo II

La facultad determinadora de los tributos. / 44

La determinación por el sujeto pasivo: el derecho a la seguridad jurídica como garantía a favor del contribuyente / **48**

La determinación por el sujeto pasivo y el derecho constitucional a no autoincriminarse / **54**

La determinación por la administración tributaria: relación con los derechos del contribuyente y las garantías del debido proceso / **64**

La motivación de los actos administrativos y el derecho a la defensa/ **65**

La facultad de requerir información y el derecho a la intimidad / **69**

La determinación por el sujeto activo y el derecho a ser informado en la lengua materna / **76**

La inviolabilidad del domicilio y las inspecciones de la administración tributaria / **80**

Capítulo III

La facultad recaudadora de los tributos. / 88

La notificación y el derecho a la defensa / **91**

La recaudación coactiva de los tributos y los derechos del contribuyente / **95**

La regla solve et repete y los derechos del contribuyente / **99**

El derecho a la devolución como un medio de equilibrar las relaciones fisco-contribuyente / **103**

Capítulo IV

La facultad sancionadora de la administración y las garantías del contribuyente / 108

Las infracciones tributarias: concepto y clasificación. / **110**

Las contravenciones y las faltas reglamentarias / **112**

La sanción de clausura y el debido proceso / **117**

Conclusiones / 123

Recomendaciones / 125

Bibliografía / 128

Introducción.

El presente trabajo, pretende desentrañar la relación existente entre las garantías del debido proceso, y la gestión administrativa de los tributos en el Ecuador.

Para la realización de este trabajo, hemos explorado el pensamiento de versados doctrinarios, que a lo largo del tiempo se han preocupado por el estudio de los derechos del contribuyente frente al fisco.

Hemos acudido también a la jurisprudencia y a la legislación extranjera, como una forma de solventar las ideas que proponemos sobre este tema, que a pesar de su trascendencia no ha tenido aún el desarrollo debido en la legislación y la doctrina nacional.

En nuestro trabajo, dividido en cuatro capítulos, pretendemos en primer lugar reflexionar sobre los principios constitucionales en materia tributaria, como un medio de defensa del contribuyente en la fase de aplicación de los tributos, y cuyos efectos a nuestro entender no se agotan exclusivamente en la creación de los mismos.

En el segundo capítulo, tratamos la determinación de los tributos por parte de la administración y del propio sujeto pasivo, en sus relaciones con el debido proceso y las garantías del contribuyente. Nos acercamos a la acción de inspección de la administración, la inviolabilidad del domicilio, el derecho a no autoincriminarse penalmente y a la facultad de administración de exigir información como parte del cumplimiento de los deberes formales.

En el tercer capítulo, nos referimos a la facultad recaudadora de la administración, analizada a la luz de los derechos del contribuyente.

En el cuarto capítulo nos aproximamos a la facultad sancionadora de la administración, con una importante referencia a la evolución del pensamiento de los derechos humanos.

Este trabajo es el fruto de las reflexiones surgidas en torno a los tributos los mismos que a nuestro entender rebasan de manera amplia el ámbito exclusivamente jurídico o financiero, para relacionarse de manera directa con aspectos más cercanos a la gente y su vida cotidiana.

Un ejemplo de lo que afirmamos se desarrolla en el ámbito del ejercicio pleno de los derechos de los contribuyentes en la fase administrativa de gestión de los tributos.

La recaudación eficiente de los tributos se relaciona también con valores que rigen el orden social tales como la solidaridad que debe primar entre los miembros de la sociedad en el afán permanente por construir un Estado que procure disminuir las grandes diferencias sociales convirtiéndole a la recaudación de tributos en un instrumento válido que coadyuve a la construcción una sociedad más justa.

La amplitud del tema, y sus estrechas relaciones con distintas ramas del derecho, hacen que de ninguna manera pretendamos agotar en nuestro trabajo el estudio de los problemas propuestos. Sin embargo consideramos cumplido nuestro objetivo, descubriendo las relaciones entre la gestión de los tributos y las garantías del debido proceso, analizando además las carencias o debilidades de la normativa actual y de la actividad gestora de la administración tributaria.

Finalmente nos permitimos plantear algunas conclusiones y recomendaciones, las mismas que son el resultado del camino recorrido en el presente estudio, y nos permiten expresar nuestra opinión sobre la forma y los medios que a nuestro entender, podrían ser utilizados para acercar la actividad de la administración tributaria a la ciudadanía en el afán permanente de equilibrar las actuaciones del fisco frente a los contribuyentes.

CAPITULO I.

I.I Generalidades:

El principal objetivo de nuestro trabajo, consiste en relacionar la gestión administrativa de los tributos con las garantías del contribuyente en general y con las del debido proceso en forma específica.

El Estado ecuatoriano ha encargado la gestión de los principales tributos internos a un organismo especializado de la administración como lo es el Servicio de Rentas Internas, institución que evidentemente ha mejorado la recaudación de los tributos en el país y coadyuvado para que en los ciudadanos se consolide poco a poco la conciencia de que debemos contribuir con el financiamiento del gasto público.

Creemos sin embargo que una vez consolidada la institución gestora de los tributos, surgen nuevas preocupaciones en la ciudadanía; preocupaciones orientadas principalmente a equilibrar las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, en donde por una parte la administración logre recaudar los tributos de una manera eficiente y por otra los derechos de los ciudadanos sean respetados de manera plena, más aún cuando esos derechos, como lo veremos en el presente trabajo, se relacionan con los derechos fundamentales de los individuos.

La preocupación por los derechos de los contribuyentes frente a la administración en el marco de la gestión administrativa de los tributos, se encuentra aún en proceso de formación en nuestro país. Anteriormente indicamos que una vez que se ha consolidado la misión del organismo encargado de gestionar los tributos internos orientada al aumento del volumen de las recaudaciones, surge en los administrados la preocupación respecto a la consolidación del ejercicio pleno de sus derechos en sus relaciones con el órgano gestor de los tributos.

Otros países han dado importantes pasos en el camino tendiente a garantizar el pleno ejercicio de los derechos del contribuyente, en este sentido por ejemplo en España y México

se han dictado leyes específicas que contienen los derechos de los contribuyentes cuando la administración ejerce sus facultades de determinación recaudación y de sanción.¹

En la exposición de motivos del Estatuto del Contribuyente de España, se afirma que dicho instrumento legal “constituye un hito de innegable trascendencia en el proceso de reforzamiento del principio de seguridad jurídica característico de las sociedades democráticas”, esta norma es concebida como un medio que permite “profundizar en la idea de equilibrio de las situaciones jurídicas de la administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”.

La pregunta central, que sirve de aspecto nuclear en nuestro trabajo versa sobre si en el caso del Ecuador se respetan o no las garantías del debido proceso consagradas en favor de los contribuyentes en la gestión de los tributos por parte de la administración tributaria, principalmente en cuanto tiene que ver con las facultades de determinación, recaudación y de sanción que goza la administración tributaria para cumplir con sus objetivos.

En relación con los tributos tenemos necesariamente que distinguir dos momentos; el primero en el cuál el Estado ejerce su potestad tributaria, merced a la cual el Estado está autorizado para generar tributos en forma unilateral y coactiva, o sea, prescindiendo de la voluntad de los obligados².

Es decir que en esta fase la relación entre el Estado y los administrados es desigual, el Estado se encuentra en una situación de superioridad frente a los particulares. A pesar de la superioridad estatal derivada de la soberanía, esa potestad no es arbitraria, debido a que dicha

¹Nos referimos al Estatuto del Contribuyente dictado en España Ley 1/1998,26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes. Y Ley Federal de los Derechos del Contribuyente expedida en México el 23/06/05.

² Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª.ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 2005, p. 226.

facultad de crear tributos se encuentra autolimitada por una serie de principios consagrados en la Constitución Política.

Una vez creados los tributos, comienza una segunda etapa, en la que se desarrolla la relación jurídico tributaria, “que es un modo de explicar al conjunto de mutuos derechos y obligaciones que surgen entre la administración y los particulares, con ocasión de la aplicación de los tributos.”³.

Destacamos que el Estado en esta fase, ya no se encuentra en una situación de superioridad frente a los administrados; es una fase en la que los derechos y obligaciones entre la administración y los administrados son mutuos, podemos afirmar que cesa la superioridad Estatal derivada de la soberanía que le permite al Estado imponer contribuciones para pasar a una relación de aplicación de los tributos ya creados por ese poder soberano, relación de igualdad entre las partes.

Resulta, esencial para la continuidad de nuestro trabajo, entender que las relaciones entre el organismo al que se le ha encomendado la gestión de los tributos y los contribuyentes se desarrolla en condiciones de igualdad, y esa igualdad se explica en la sujeción de ambas partes a la ley.

Se han desarrollado diversas teorías jurídicas, que procuran explicar y caracterizar de manera jurídica el Derecho Tributario, estas teorías han procurado desentrañar la naturaleza jurídica de la materia tributaria.

Esa teorías han sido denominadas por una parte clásicas o estáticas y las otras dinámicas o funcionales.

³ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Material*, Documento entregado por el autor en el curso de de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar. Quito 2005

Para los defensores de la teoría clásica, “con la simple realización del presupuesto establecido, nace la obligación tributaria. La determinación del tributo fija el monto pero de ninguna manera pospone el nacimiento de la obligación”⁴

Por su parte los defensores de la corriente denominada dinámica o moderna, consideran que una vez verificado el hecho generador del tributo no nace de manera inmediata un derecho de crédito a favor del Estado “sino un comportamiento legalmente debido a cargo del contribuyente, impuesto por la ley, que debe calificarse no como una obligación propiamente dicha del administrado sino como un deber jurídico particular frente a la cual no existe un derecho subjetivo del Estado”⁵

Nos adherimos a la corriente doctrinaria considerada como clásica, debido nos ayuda a sostener de mejor manera las tesis planteadas en nuestro estudio, más aun si tomamos en cuenta que desde esta corriente, una vez cumplido el hecho generador, surgen entre la administración y los particulares mutuos derechos y obligaciones lo que los coloca en situación de igualdad ; hacemos nuestras las palabras de Ferreiro Lapatza expresadas en su exposición en las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Cartagena en Octubre de 1995. El mencionado autor hacía referencia a que nadie puede negar los dos logros fundamentales de la teoría obligacional del derecho tributario:

El primer logro consistió en la creación de un lenguaje jurídico claro, preciso y sencillo, que entronca con la más profunda y mejor tradición jurídica occidental [...]

El segundo logro consiste en que la mencionada teoría responde como ninguna otra a la idea de **igualdad** que está en la base del Estado Democrático, colocando el poder en el mismo plano de igualdad que el contribuyente, en cuanto ambos se encuentran por debajo de la ley y sometidos a ella. [...]

⁴ José Vicente Troya Jaramillo, “Derecho tributario Material” documento entregado por el autor como material de lectura obligatoria en el Programa de Maestrías en Derecho, mención tributario UASB Quito. 2005.

⁵ Pérez de Ayala, José Luís y González, *Curso de Derecho Tributario*, Eusebio, citados por José Vicente Troya ob. cit p 18.

I.II Principios constitucionales en materia tributaria como un medio de defensa del contribuyente.-

Es necesario referirnos a los principios constitucionales en materia tributaria como un verdadero medio de defensa del contribuyente, debido a que esos principios no solamente constituyen el marco que autolimita la potestad del Estado para crear tributos, sino por que además esos mismos principios que en un primer momento sirven como medio para evitar la arbitrariedad cuando el Estado en uso del poder de imperio crea tributos; son principios rectores en esa segunda etapa en la que el Estado aplica los tributos a través de la administración tributaria y se constituyen en una suerte de cerco infranqueable para las autoridades administrativas que, en el caso de vulnerar ese límite estarían vulnerando derechos fundamentales de los contribuyentes.

En los principios constitucionales que regulan la materia tributaria, debemos distinguir aquellos principios que son exclusivos del ámbito tributario de aquellos principios que no pertenecen exclusivamente a esta materia pero que sin embargo por regular todo el ordenamiento jurídico se relacionan con ella. Por otra parte existen principios de índole económica que si bien es cierto se encuentran vinculados con los tributos su análisis rebasaría los objetivos de nuestro trabajo enmarcado evidentemente en un contexto de índole jurídico. Es necesario acotar que no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a identificar los principios en materia tributaria; parece existir consenso en torno a varios de ellos (p. ej. el de legalidad).

En nuestro caso trataremos de tomar algunos de esos principios contemplados en la doctrina y los identificaremos en la Constitución Política del la República del Ecuador⁶

⁶ En adelante CP

vigente y en el Código Tributario⁷, evidentemente por lo extenso del tema no podemos detenernos detalladamente en cada uno de ellos, pero es imprescindible referirnos a los mismos, porque resultan la piedra angular que nos ayudará a comprender los derechos y garantías que operan a favor de los contribuyentes. Es necesario indicar además que el aspecto central de nuestro trabajo que vincula las garantías del debido proceso con la fase administrativa de gestión de los tributos nos lleva a tratar con mayor detenimiento algunos aspectos relacionados con el debido proceso considerado como un principio más en materia tributaria

En líneas anteriores señalamos que existen principios que sin ser exclusivos en el ámbito tributario resultan importantes en materia fiscal porque influyen en la creación de los tributos y en la actuación de la administración. Son principios que se incardinan en todo el ordenamiento jurídico del Estado.

Al referirse a los principios constitucionales, el célebre profesor uruguayo Ramón Valdés Costa, afirmaba de manera lúcida y contundente que:

“Es menester brindar un tratamiento unitario a los principios fundamentales consagrados en las Constituciones de los Estados de Derecho que, desde tal atalaya, se proyectan tanto sobre el Derecho Tributario como sobre las restantes ramas del ordenamiento normativo. Ello sin olvidar que si bien son comunes a los más variados campos jurídicos adquieren particular significado en este ámbito del derecho público donde el Estado asume la triple función de creador de la prestación patrimonial coactiva, acreedor de ella, y juez de los conflictos que se presenten con los llamados a sufragarla.”⁸

⁷ En adelante CT.

⁸ Ramón Valdés Costa, *Instituciones del Derecho Tributario*, citado por José Osvaldo Casás en los “Principio del Derecho Tributario” en <http://www.aaef.org.ar>

I.II.I El principio de Legalidad y de Reserva de Ley.

El principio de legalidad y de reserva de ley han sido tratados de manera conjunta por algunos autores tanto es así que se han llegado a utilizar los dos conceptos como sinónimos, en este sentido por ejemplo Fernando Pérez Royo⁹ afirma que “Es necesaria una Ley formal para el establecimiento de los tributos. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad [...] No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos.”

Otros autores plantean la necesidad de distinguir de manera clara el principio de legalidad y el de reserva de ley por ser conceptos jurídicos si bien relacionados en el ámbito tributario, distintos en su contenido.

Sobre este aspecto César Montaña¹⁰ afirma “somos de la idea que es necesario y útil diferenciar el principio de legalidad del de reserva de ley en el ámbito tributario”.

Participa también del criterio tendiente a diferenciar el principio de legalidad de de reserva de ley Eugenio Simón Acosta¹¹ quien dice al respecto “El principio de legalidad debe ser hoy en día diferenciado netamente del principio de reserva de ley, que es el que, desde mi punto de vista, expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo”.

Nos sumamos al criterio que estudia de manera separada el principio de legalidad y el de reserva de ley puesto que consideramos adecuado definir de manera clara los perfiles de uno y otro principio jurídico con el fin de evitar posibles confusiones de orden conceptual, por lo tanto en primer lugar vamos a referirnos al principio de legalidad y en un segundo momento al de reserva de ley.

⁹ Fernando Pérez Royo, citado por César Montaña Galarza, *La obligación de contribuir y los principios en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina*, Universidad de Guadalajara 2004.

¹⁰ César Montaña Galarza, ob. cit. P. 217

¹¹ Eugenio Simón Acosta, *El principio de legalidad o reserva de ley tributaria*, Principios Constitucionales Tributarios, Eusebio Gonzáles comp. Universidad de Sinaloa México, 1993.

El principio de legalidad es el que “establece las relaciones entre la norma general y el acto singular o acto administrativo, entre norma y administración”.¹².

El significado del principio de legalidad se expresa en que los actos que emanan de la administración deben fundarse en una norma de carácter general que los autorice, el principio significa que no existe espacio para la arbitrariedad en las actuaciones de la administración puesto que sus actos deben ceñirse al marco establecido por la ley.

El principio de legalidad se formula en dos versiones diferentes el de “vinculación negativa de la administración que significa que ¹³ “la administración puede emanar libremente actos administrativos en cualquier materia que no esté prohibida por la norma general [...] y el principio de de vinculación positiva por el que se entiende que la administración sólo puede actuar en materias para las que cuenta con autorización específica de la ley es decir, todo acto administrativo debe tener amparo de una norma general que autorice su emanación”.

El principio de legalidad se convierte en una garantía que opera a favor de los ciudadanos si consideramos que su efecto consiste en limitar las actuaciones de la administración y las posibles arbitrariedades que pueden derivarse del ejercicio de sus funciones. En virtud de este principio el ciudadano se encuentra protegido en sus relaciones con la administración tributaria.

Relacionado con el principio de legalidad la CP del Ecuador en su artículo 20 establece que “Las instituciones del Estado, sus delegatarios y concesionarios, estarán obligados a indemnizar a los particulares por los perjuicios que les irroguen como consecuencia de la prestación deficiente de los servicios públicos o de los actos de sus funcionarios y empleados en el desempeño de sus cargos”.

¹² Eugenio Simón Acosta, ob. cit. P 149.

¹³ Eugenio Simón Acosta, ob. cit. p. 149.

Por lo tanto se crea la responsabilidad de los funcionarios y empleados de las instituciones del Estado que irroguen perjuicio a los particulares con sus actos en el desempeño de sus funciones; quienes ejercen acciones exorbitantes en contra de los particulares por irrespetar por ejemplo el principio de legalidad incurrirían en el supuesto previsto por la norma constitucional.

El principio de reserva de ley, se enuncia en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*. Los orígenes de este principio se remontan a los albores de la Baja Edad Media. Se establece de forma general por parte de los estudiosos en la materia su origen en la Carta Magna del 15 de junio de 1215, arrancada por los barones de Inglaterra al Rey Juan Sin Tierra.

Sin embargo, no todos los autores coinciden con ubicar el origen de este principio con la expedición de la Carta Magna de 1215 en este sentido por ejemplo Eugenio Simón Acosta, afirma luego de una interesante disertación que no puede ubicarse el principio de reserva de ley en la Baja Edad Media las razones para fundamentar su posición se resumen en que dicho principio sólo puede ser concebido ¹⁴“en el esquema jurídico-político constitucional liberal, donde se reconoce por un lado , el derecho a la libertad y la propiedad y, por otro, se impone la idea de que la ley es la expresión de la voluntad popular”. Evidentemente la concepción del Estado Liberal es posterior al otorgamiento de la Carta Magna de 1215 más bien lo podemos situar en el siglo hacia finales del siglo XVIII vinculado directamente con la Revolución Francesa de 1789 y la consolidación de los principios sostenidos por la Ilustración¹⁵, por esta razón el precitado autor afirma: “la reserva de ley sólo es imaginable en el contexto del Estado constitucional que reconoce como principio básicos el derecho a la propiedad y la

¹⁴ Eugenio Simón Acosta, ob. cit. p. 154

¹⁵ Siglo de las Luces o Ilustración, término utilizado para describir las tendencias en el pensamiento y la literatura en Europa y en toda América durante el siglo XVIII previas a la Revolución Francesa. La frase fue empleada con mucha frecuencia por los propios escritores de este periodo, convencidos de que emergían de siglos de oscuridad e ignorancia a una nueva edad iluminada por la razón, la ciencia y el respeto a la humanidad.

libertad individual, y que establece que la ley es el máximo instrumento de expresión de voluntad general, única voluntad habilitada para regular esos derechos que se consideran fundamentales”.

Más allá de esta interesante visión doctrinaria, debemos referirnos a que el principio de reserva de ley que en nuestro país se encuentra regulado en el Artículo 257 de la CP, “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos”

El principio de reserva de ley se refiere a que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse sobre la base de la existencia de una ley formal que lo disponga, pero, además que, dicha ley establezca como lo indica el artículo 4 del CT “el objeto imponible, los sujetos activos y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y las deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas [...]”

Si bien el principio de reserva de ley se refiere a la creación de tributos, en la fase de aplicación de los mismos el principio de reserva de ley constituye también un medio de protección de los derechos del contribuyente, en virtud que impide que la administración o cualquier autoridad, a través de normas de jerarquía inferior a la ley regule aspectos sustanciales de los tributos o se creen nuevos impuestos.¹⁶.

Sí, es verdad que la administración tributaria posee facultades legales que le permiten expedir normas de carácter general, las resoluciones emitidas por la administración tributaria, no pueden colisionar con el principio de reserva de ley, no pueden ser exorbitantes y traspasar los límites impuestos por dicho principio.

¹⁶ Por ejemplo el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 161, determina que la base imponible por la prestación de servicios de telecomunicaciones es “el valor facturado por los servicios prestados por la respectiva empresa al usuario final” El reglamento en este caso proporciona la base imponible del impuesto (un aspecto a todas luces sustancial) aspecto sobre el cuál nada dice la Ley de Régimen Tributario Interno., y sobre el cuál evidentemente el principio de reserva de ley debería desplegar todos sus efectos.

En nuestro país por expresa autorización constitucional, se permite a los órganos del régimen seccional autónomo (Gobiernos Provinciales y Municipales) crear tributos, limitándose dicha facultad a la creación de tasas y de contribuciones especiales Art. (257 CP).

Dicha autorización, no significa una excepción al principio de reserva de ley, porque la autorización a los gobiernos locales que les permite la creación de los Tributos se deriva del propio mandato constitucional y se consagra en la Ley de Régimen Municipal.

I. II.II. Principio de Irretroactividad de las Leyes fiscales.-

Junto con el principio de irretroactividad de las normas tributarias, es necesario referirnos también a los principios de *certeza y seguridad jurídica*, debido a que dichos principios se encuentran directamente vinculados con el de irretroactividad. El Art. 257 de la CP dice: “No se dictarán Leyes Tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”. Similar texto se encuentra consagrado en el artículo 3 del CT y en el artículo 7 del CC.

El primer comentario que nos merece el artículo 257 de la CP es la condición que se expresa al consagrar la irretroactividad de las leyes fiscales, en el sentido de que no se dictarán si ellas causan un “perjuicio” a los contribuyentes; de lo que colegimos que existe la posibilidad de dictar normas con carácter retroactivo cuando sean “beneficiosas” para los contribuyentes, nos parece que dicha posibilidad también riñe con el principio de seguridad jurídica.

El perjuicio o beneficio que puede derivar para los particulares de una norma tributaria con efecto retroactivo se relaciona a nuestro entender con las percepciones subjetivas de tal manera que un mismo hecho puede resultar beneficioso para un sector y perjudicial para otro.

Por otra parte es negativo dictar normas retroactivas por el “beneficio” que importan a los contribuyentes porque con esas normas se puede desalentar a esos amplios sectores de la población que cumplieron en forma oportuna con su deber de contribuir, un ejemplo de lo que afirmamos sería el dictar una ley que condone las deudas de quienes incurrieron en mora con el fin de que regularicen en el futuro sus relaciones con la administración tributaria. Una norma de esas características evidentemente beneficiosa para quienes no cumplieron con sus obligaciones causa al mismo tiempo un perjuicio a quienes en forma oportuna dieron cumplimiento a su deber de contribuir, nos parece que la posibilidad colisiona con la garantía de la seguridad jurídica que nos ampara a los ciudadanos.

Creemos que el principio de irretroactividad de las leyes en materia tributaria pretende precisamente garantizar transparencia en el orden normativo. Se trata de lograr un régimen tributario claro y de otorgar estabilidad en el orden tributario con el fin de favorecer por una parte la inversión nacional y extranjera, mientras que al mismo tiempo se benefician los contribuyentes a nivel interno al tener un sistema tributario confiable y estable.

La certeza que va de la mano de este principio “impone un orden racional a fin de que las normas tributarias sean claras, completas y precisas, como forma de extirpar la confusión y el desorden muchas veces exacerbado por la proclividad fiscalista de los órganos encargados de la aplicación de la Ley”¹⁷.

En su desarrollo histórico la certeza en materia fiscal ha sido preocupación principal de los clásicos de la economía. Por ejemplo Adam Smith¹⁸ decía que la certeza de lo que cada uno debe pagar “es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy

¹⁷Asorey, *Legalidad, certeza e irretroactividad fiscal*, “L.L.” del 29/8/88 citado por Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1991, p. 225.

¹⁸ Adam Smith recogió, en el año 1776, en la 2ª parte del Libro V de su *“Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones”*.

considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre”.

Por otra parte la seguridad jurídica es uno de los requisitos fundamentales para la existencia misma del Estado de Derecho. La CP recoge este principio en el Art. 23 num. 26.

Según el profesor Geraldo Ataliba¹⁹, el Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada.

En materia tributaria el principio de seguridad jurídica puede definirse como “la pretensión de todo contribuyente o responsable de saber a qué atenerse en su relación con el Fisco”²⁰.

Este principio constituye uno de los principales medios de defensa del contribuyente ante los gobernantes de manera general y ante el fisco de manera particular. El principio implica “la estabilidad de las normas, la determinación del ordenamiento aplicable en un caso y momento determinados y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición de los contribuyentes”²¹.

Decimos que este es uno de los principales medios de defensa frente a la administración tributaria, permanentemente es invocado por los contribuyentes. Es un medio idóneo para alcanzar el equilibrio en las relaciones porque implica el sometimiento del organismo fiscal al marco jurídico impuesto por el derecho.

Definitivamente nos encontramos en un mundo en el que el fenómeno de la globalización resulta irreversible, en el que se maneja un discurso orientado a lograr una

¹⁹ Gerardo Ataliba, autor citado por: José Osvaldo Casás. “*Los principios del Derecho Tributario*” en <http://www.aef.org.ar>

²⁰ Osvaldo H. Soler. *Derechos y defensas de los contribuyentes frente al Fisco*, Buenos Aires, La Ley, 2001, p. 10

²¹ Pérez de Ayala, José L González, Eusebio, “*Curso de Derecho Tributario*”, Madrid. Ed. Derecho Financiero, 1991, t. I, p. 29

mayor apertura a las inversiones extranjeras. Los países en vías de desarrollo despliegan una incesante batalla para atraer a los inversionistas hacia sus respectivos territorios. En ese contexto el tema tributario es uno de los factores que evalúan los inversionistas antes de trasladar sus capitales hacia un determinado lugar. Sin embargo si bien el sistema tributario en su conjunto es importante en el momento de trasladar los capitales, hoy en día se exige cada vez más la consolidación del principio de seguridad jurídica a más de una eficiente administración de justicia, son temas que van a tener una marcada influencia en la decisión de los inversionistas de llevar sus capitales a los países que les otorguen mejores condiciones.

Consideramos en este punto de nuestro trabajo realizar una necesaria digresión y señalar que debido a diferentes factores resulta difícil el sostener la vigencia plena del principio de seguridad jurídica en nuestro país. No es nuestro objetivo profundizar en las causas de la profunda crisis institucional y la endeble estabilidad política del Ecuador, sin embargo consideramos que esta referencia es necesaria, porque nos resulta imposible hablar de seguridad jurídica, de certeza, de irretroactividad de las leyes cuando, la realidad en muchas ocasiones supera el contenido de las normas, de los principios o los aportes de la doctrina.

Los principios constitucionales de índole tributaria no pueden ser estudiados separados de la realidad nacional, la materia tributaria no es independiente o ajena de lo que acontece en nuestro país. El tema que tratamos se refiere fundamentalmente a las garantías del contribuyente en el Estado de Derecho, decimos que los tributos deben ser considerados como parte de un todo en el que en diversas oportunidades podemos incurrir en reflexiones de carácter metajurídico necesarias en todo caso para entender que el principio de seguridad jurídica ha sido socavado en distintos ámbitos que no excluyen el tributario.

I.II.III El principio de Igualdad.-

Este principio se relaciona en primer lugar, con la declaratoria contenida en el num. 3 del art. 23 de la CP: “La igualdad ante la Ley. Todas las personas serán consideradas iguales y gozarán de los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación en razón de nacimiento, edad, sexo, etnia, color, origen social, idioma [...]”

Es ²²“un derecho natural del individuo, como lo son la libertad, la vida, y la propiedad; es toda una institución del sistema constitucional. Este principio goza de aura axiológica y se relaciona muy de cerca con la no discriminación, la equidad, y la eliminación de los privilegios y castas”

En razón de este principio sería un absoluto despropósito que se fije un impuesto, por ejemplo por el color de la piel o la orientación sexual.²³

En materia tributaria el principio tiene sus características particulares, José Osvaldo Casás²⁴ diferencia este principio en el de igualdad ante la ley que tiene su origen en la Revolución Francesa que prohíbe la discriminación por factores inherentes a la persona; de la igualdad en la ley que “en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas”

Es decir la igualdad en la concepción aristotélica²⁵ que consistía en tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, en materia tributaria se trata de que las personas que se

²² César Montaña Galarza, ob. cit. p. 223.

²³ A pesar de la claridad de este principio, en nuestro país se fijan tasas diferenciadas para el ingreso al parque Nacional Galápagos siendo el factor nacionalidad el que influye para marcar la diferencia.

²⁴ José Osvaldo Casás. “*Los principios del Derecho Tributario*” en <http://www.aaf.org.ar>

²⁵ Aristóteles (384-322 a.C.), filósofo y científico griego, considerado, junto a Platón y Sócrates, como uno de los pensadores más destacados de la antigua filosofía griega y posiblemente el más influyente en el conjunto de toda la filosofía occidental.

Microsoft ® Encarta ® 2007. © 1993-2006 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

encuentren en iguales condiciones, relevantes desde el punto de vista tributario, han de recibir el mismo trato.

En este sentido se encuentra enunciado el principio en el art. 256 de la CP que regula el régimen tributario y, en el art. 5 del CT.

Nuestra CP consagra en el art. 256 que “los tributos además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica en general”.

Los fines extrafiscales de los tributos, permiten que ellos dejen de ser sólo un medio para financiar gasto público y se convierten en instrumento de política económica, más aún entre nosotros que carecemos de política monetaria, debido a la adopción del dólar como moneda; la política fiscal y los fines extrafiscales pasan a convertirse en uno de los principales instrumentos para el manejo económico del país.

Sobre el manejo con fines extrafiscales de la tributación el profesor Alberto Tarsitano²⁶ considera que “la utilización del impuesto con fines extrafiscales debe ser ponderada con cuidado, y en ello cuenta, no perder de vista el respeto a la esencia del instituto jurídico-financiero, que podrá ser atenuado pero nunca desnaturalizado”.

Por lo tanto, si bien se permite por mandato constitucional que los tributos sean utilizados con fines distintos a la exclusiva obtención de recursos para financiar el gasto público, esa posibilidad no debe ser tomada como un medio para que los gobiernos de turno irrespeten los principios constitucionales que regulan la materia, debido a que los mismos fines extrafiscales de los tributos tienen que seguir los lineamientos de la política económica trazada en el texto constitucional.

²⁶ Alberto Tarsitano, “El Principio de Capacidad Contributiva: un enfoque dogmático”, en *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres cord. “*Estudios de Derecho tributario Constitucional e Internacional*”, Buenos Aires, Ábaco, 2005. p.418

Respecto de los fines extrafiscales nos parece oportuno el comentario que al respecto realiza Yebra Martul-Ortega²⁷ quien asegura que “no existen impuestos fiscales químicamente puros lo que significa que todo tributo, de alguna manera, proyecta fines extrafiscales.”

El principio de igualdad implica también, la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, en aquella segunda fase a la que nos hemos referido anteriormente, en la que el fisco y los contribuyentes desarrollan sus relaciones en igualdad de condiciones.

En la fase de aplicación de los tributos la igualdad se entiende como el sometimiento de ambas partes al marco legal, y en los mutuos derechos y obligaciones que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

Esta idea nos ayuda a romper con el paradigma tradicional, que concebía a la relación jurídico tributaria como una relación de poder y el contribuyente considerado como súbdito. Por lo tanto mal puede la administración tributaria desplegar sus actividades, partiendo de la premisa que se encuentra en una situación de superioridad frente al contribuyente. Si bien es cierto que por mandato legal se le confiere una serie de prerrogativas para que cumpla con su deber de gestión de los tributos, sin embargo es la misma ley la que impone los límites los cuáles no pueden ser rebasados por la administración tributaria.

Sobre este tema el Profesor Osvaldo Cásas nos dice lo siguiente:

“Vista la obligación desde el punto de vista creditorio, y agotado el poder tributario en el momento mismo de la aprobación de la ley que instituye las obligaciones, ello conduce en el Estado de Derecho -en que Gobierno y Administración se encuentran sometidos a la ley-, a una esencial igualdad del Fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones [...]

²⁷ Yebra Martul Ortega, en José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Material*, op.cit.p. 4

I.II.IV El principio de Proporcionalidad.-

Principio enunciado en el Art. 256 de la CP y en el Art. 5 de CT, este principio se refiere a que las contribuciones deben hacerse en proporción a las singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

Sobre el principio de proporcionalidad Lewin Figueroa²⁸ afirma que “la proporcionalidad como derecho de propiedad significa que la carga impositiva sobre la riqueza debe cuidar-según la naturaleza de la riqueza y características del tributo- una cierta medida que, para ser justa, no excederá lo que aconseje un buena prudencia”.

Encontramos enunciada en nuestra legislación el principio de proporcionalidad sin que se haga una referencia directa al principio de progresividad que también se aplica en nuestro país.

Sobre la progresividad hacemos nuestras la palabras de César Montaña²⁹ cuando dice “Este principio refleja una característica del sistema impositivo y no sólo de determinado tributo [...] según la progresividad, a medida que aumenta la riqueza de de cada sujeto, incrementa la contribución.”

La progresividad por lo tanto permite diferenciar la tarifa del impuesto a medida que se incrementa la base imponible, por el contrario la proporcionalidad aplica la misma tarifa sin importar cuál es la base tributaria.

“Los tributos a la renta permiten la aplicación de tarifas progresivas y en la práctica, no se pueden aplicar a otros tributos como los arancelarios, el impuesto a las ventas, los impuestos al consumo y otro similares”³⁰.

Proporcionalidad y progresividad no son conceptos excluyentes en la actualidad, a pesar de que nuestra legislación consagra el principio de proporcionalidad, ello no significa que el

²⁸ Lewin Figueroa en César Montaña Galarza, op. Cit. p. 237

²⁹ César Montaña Galarza, op. Cit. p. 237

³⁰ José Vicente Troya, “*Tributación y Derechos humanos*”, en Foro, Revista de Derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2004, p. 30.

de progresividad esté prohibido. En torno a este tema el profesor Héctor Villegas³¹, nos explica que la proporcionalidad no significa prohibir la progresividad en el impuesto, concepto que ha evolucionado en la doctrina tributaria.

El impuesto progresivo según lo entiende la Corte Suprema Argentina es legítimo porque se fundamenta en la solidaridad social.

La Corte Suprema Argentina ha entendido la proporcionalidad no como una proporcionalidad rígida sino graduada esa graduación se funda en el propósito de de lograr la igualdad de sacrificios de los contribuyentes. [...] el impuesto progresivo ha sido aceptado como legítimo porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación a quien posee menos, porque supone que el rico puede sufragarlo si mayor sacrificio de su situación personal (Fallos, 195: 270)

En relación con el fallo de la Corte Suprema Argentina que considera que la progresividad es legítima porque se funda sobre la base de la solidaridad en el sentido de exigir más a los que más tienen encontramos importantes criterios que disienten con la justificación del principio de progresividad en la solidaridad social para situar más bien la razón de ser de la progresividad en su estrecha relación con el principio de igualdad en este sentido se pronuncia César Montaña³² “la progresividad y la distribución de las rentas tienen estrecho vínculo con la igualdad como valor y como principio constitucional; así se puede asegurar que la igualdad se identifique perfectamente con la progresividad del impuesto”.

También Lejeune Valcárcel³³ se pronuncia en este sentido cuando afirma:

³¹ Héctor B. Villegas op. cit. p. 275

³² César Montaña Galarza, op. Cit. p. 239

³³ Lejeune Valcárcel, citado en César Montaña, op. cit. p. 239

“...si la progresividad es una exigencia de igualdad ya no es preciso fundamentarla en la justicia social, configurarla como un principio ético, considerarla como un instrumento de redistribución de riqueza y, como consecuencia de todo esto, como un requisito para que pueda hablarse de un sistema tributario justo”

I.II.V El Principio de Generalidad.-

Recogido en el Art. 256 de la CP y en el Art. 5 del CT, en virtud del principio de generalidad, cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir, debe tributar, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, etc.

Originariamente el principio de generalidad procuró eliminar los privilegios de algunos sectores de la sociedad que por razones de clase, linaje o casta se encontraban en una situación de privilegio frente al resto de la sociedad.

El principio de generalidad se refiere más a un aspecto³⁴ “negativo que positivo, no se trata de que todos deban pagar sino más bien que nadie debe ser eximido por privilegios personales”.

El principio de generalidad, se complementa con el principio de igualdad, analizado en líneas anteriores, por ello en materia tributaria resulta esencial que los principios sean analizados como un todo, que permite orientar las actuaciones de la Administración tributaria.

El límite al principio de generalidad lo constituyen las exenciones y beneficios tributarios, exenciones que se encuentra a su vez limitadas por el principio de reserva de ley, su establecimiento se puede realizar exclusivamente a través de normas con jerarquía de leyes y se fundamentan en razones de orden económico, social o político pero no en razón de privilegiar a determinado sector por su pertenencia a una clase social determinada.

Como hacíamos referencia en líneas anteriores cuando tratamos el principio de igualdad debido a los fines extrafiscales de los tributos constitucionalmente reconocidos se han

³⁴ Héctor B. Villegas, op. cit, p. 264

utilizado frecuentemente beneficios tributarios a favor de determinados sectores de la economía para conseguir objetivos que van más allá de la obtención de recursos para el financiamiento del gasto público.

Los estímulos y el uso de los tributos como medios para atraer las inversiones o lograr el desarrollo han sido defendidos por empresarios y políticos, convencidos de que este es un medio eficaz para consolidar el desarrollo en el país. Sin embargo el debate sobre los resultados alcanzados con esos medios como una forma de atraer inversiones, a nuestro entender sigue vigente. No siempre la aplicación de estas formulas, han sido la gran panacea, y más bien por el contrario has servido en diversas ocasiones, para favorecer a ciertos sectores, en detrimento del fisco y los intereses de la nación.

Más allá de la breve digresión que nos hemos permitido, el principio de generalidad significa también que se pueden establecer ciertas exenciones y beneficios tributarios para obtener beneficios en materia de política económica, pero esas exenciones no se pueden realizar tomando en consideración factores inherentes a la persona como el sexo, el estado civil, la religión, la orientación sexual. Por lo tanto el principio de generalidad, también se complementa con el de igualdad.

Héctor Villegas³⁵ afirma que modernamente el principio de generalidad implica también el reconocer un mínimo vital lo que significa en palabras del autor que “nadie puede desconocer de que deben quedar excluidos de la tributación los niveles de pobreza en los que no hay bienes ni ingresos para una existencia digna”.

En nuestros países existen situaciones que se excluyen del principio de generalidad, exclusión que se orienta a los sectores de la sociedad que tienen un nivel de ingresos inferior y necesitan de una renta para desarrollar condiciones mínimas de vida digna y cubrir gastos vitales.

³⁵ Héctor B. Villegas, p. cit. p. 266

I.II.VI. El principio de no Confiscatoriedad.-

Este principio no se encuentra señalado de manera expresa en las disposiciones constitucionales que recogen los principios tributarios, ni en el CT.

El principio de no confiscatoriedad, profusamente difundido por los estudiosos en materia de Derecho Constitucional Tributario es de suma importancia como medio para garantizar la realización del programa constitucional.

En nuestra legislación, a pesar de que la no confiscatoriedad no esté enunciada como un principio tributario, tiene plena vigencia, debido a que la CP garantiza la propiedad privada y prohíbe de manera expresa la confiscación tal como queda establecido en los siguientes artículos:

Art. 23 num. 3 Sin Perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado garantizará a las personas los derechos siguientes [...]

23 El derecho a la propiedad en los términos que señala la Ley.

Art. 30 “La propiedad en cualquiera de sus formas mientras y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía”

Art. 33 [...] “se prohíbe toda forma de Confiscación”.

Las disposiciones de la CP en materia de garantizar la propiedad y prohibir la confiscación de bienes, nos conducen a formular algunas conclusiones.

En primer lugar, si bien el Estado ecuatoriano garantiza la plena vigencia de la propiedad privada, evidentemente el ejercicio de ese derecho tiene algunos límites que se derivan de la propia CP y de las leyes. La propiedad debe en el marco del Estado social de Derecho cumplir una función social. El derecho a la propiedad no es absoluto debido a que está limitado por el interés de la colectividad y el sometimiento al derecho.

En segundo lugar, todos los ecuatorianos tenemos la obligación de contribuir con una parte de nuestros ingresos a la obtención de recursos por parte del Estado. Esta obligación de contribuir es un límite constitucional y legal al derecho de propiedad que no opera de forma absoluta.

La obligación de pagar tributos, encuentra un límite de carácter cuantitativo, en virtud del principio de no confiscatoriedad. Los tributos exigidos por parte del Estado a los particulares, no pueden privarle de su legítimo derecho a la propiedad, la prohibición constitucional de no confiscatoriedad, alcanza evidentemente a los tributos. No tendría ningún sentido que se garantice la propiedad privada, si por la vía de los impuestos se vaciara de contenido efectivo a la disposición constitucional.

En tercer lugar nos referimos a un aspecto central, relacionado con la no confiscatoriedad en materia tributaria, formulamos la inquietud que se refiere al problema ¿Desde cuando un impuesto es confiscatorio?

Resulta difícil establecer el límite a partir del cuál un tributo es o no confiscatorio, porque ello va a depender de los niveles de ingresos de la población, de la realidad económica de cada país, las tarifas aplicadas en los países de mayor desarrollo económico que aplicadas en países en vías de desarrollo como el nuestro, resultarían confiscatorias.

Si bien la realidad económica y social de un país va a ser determinante a la hora de establecer si un tributo es o no confiscatorio, existen esfuerzos doctrinarios y jurisprudenciales por plantear criterios de aplicación general, que nos permitan identificar un tributo que vulnere el principio de no confiscatoriedad.

En este sentido Rodolfo Spisso³⁶ nos indica que la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación, ha expresado que un impuesto es confiscatorio, y, por ende, incompatible con el

³⁶ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Depalma, Buenos Aires, 1991, p. 251

derecho de propiedad, *cuando de la prueba rendida surja la absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o capital gravado*”

Por otra parte la Corte Suprema Argentina en numerosos fallos ha considerado confiscatorios los tributos que rebasen una tarifa superior al 33%³⁷ “El establecimiento de un límite cuantitativo a los impuestos, superado el cual resultan confiscatorios, debe responder a un criterio de razonabilidad. Así lo ha decidido la Corte al determinar con especial referencia al impuesto territorial y a la transmisión gratuita de bienes, que el tributo no puede absorber más del 33% de la riqueza gravada”

El aporte jurisprudencial en la Argentina ha fijado como límite el 33% como lo afirmamos en líneas anteriores el límite que determine si un tributo es o no confiscatorio va a depender de la realidad económica y social de cada país. Consideramos importante destacar la idea de razonabilidad expuesta por el profesor Spisso la razonabilidad debe insertarse en todo el ordenamiento tributario.

Para comprender de mejor manera cuando nos referimos a la razonabilidad de las leyes tomamos el concepto que formula Juan Francisco Linares³⁸

“... El principio de razonabilidad de la leyes, entendido como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto”

³⁷ Rodolfo Spisso, op. cit. p. 272

³⁸ Juan Francisco Linares, citado por Rodolfo Spisso, op. cit. p. 282

Se trata por lo tanto de que las normas deben responder a los principios filosóficos, morales, políticos, jurídicos vigentes en la sociedad en una determinada época y lugar la razonabilidad en palabras de Rodolfo Spisso, rompe con el paradigma positivista y la formulación Kelseniana para quienes ³⁹“sólo debe entenderse por derecho las normas jurídicas que integran el derecho positivo, siendo la moral y la política conceptos metajurídicos que no forman parte de aquél”.

Aplicar el principio de no confiscatoriedad y de razonabilidad de las normas en materia tributaria significa la protección del derecho a la propiedad consagrado en la CP.

El Dr. Jesús Ruiz Huerta⁴⁰, afirma que el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria es “un criterio limitador de la acción del Estado y su expresión constitucional puede servir para restringir la voracidad recaudadora de los sistemas tributarios actuales”.

El principio de no confiscatoriedad limita por una parte la potestad de crear tributos que pueden ser confiscatorios y por la otra en la fase de aplicación como un medio de defensa del contribuyente, frente a aquellos tributos que afectan un parte sustancial de su renta o de su capital.

El principio de no confiscatoriedad, delimita a nuestro entender, el deber de colaboración del contribuyente con la administración. La no confiscatoriedad en esta fase implica también, que no pueden exigirse cargas excesivas al contribuyente justificadas en el deber de colaboración.

Se ha señalado como excesivo el gravamen que “exija la liquidación total o parcial del patrimonio como consecuencia de la configuración técnica del tributo a la hora de de su

³⁹ Rodolfo Spisso, op. cit. p 278

⁴⁰ Jesús Ruiz Huerta. “*Vigencia y Operatividad del Principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento Español*” en Eusebio González García, com., Principios Constitucionales Tributarios, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1996, p. 211

aplicación carácter general. El impuesto sería confiscatorio al imposibilitar, en este caso, el mantenimiento en el mismo nivel de la capacidad productiva del sujeto pasivo”⁴¹.

Se afirma también que la confiscatoriedad de un impuesto, puede provenir de la aplicación acumulada de gravámenes, cuando concurren dos o más impuestos sobre una misma manifestación económica, o en los casos de sobreimposición que se produce principalmente en los estados federales. En nuestro país la doble imposición tiene más bien una connotación internacional.

Hemos tratado de realizar una sucinta aproximación a los principios que en materia tributaria se encuentran recogidos en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, y que constituyen principios rectores, que irradian todos sus efectos en el sistema tributario

Nos hemos referido también a algunos principios que si bien no están expresamente señalados como principios constitucionales en materia tributaria en la CP, ni en el CT, se encuentran plenamente vigentes, pudiendo llegar hasta ellos si interpretamos el espíritu contenido en nuestra Constitución y en normas que nos son directamente tributarias pero tienen una relación esencial con la materia.

Ahora bien, nuestra intención al realizar esta aproximación a los principios en materia tributaria es el marcar su conexión con nuestro tema de estudio, debido a que estos principios, cuya enumeración no es exhaustiva, no solamente regulan la fase de creación de los tributos por parte del órgano legislativo. Muy por el contrario creemos que los principios que en un primer momento despliegan sus efectos como autolimitantes del poder tributario del Estado; en un segundo momento despliegan también sus efectos plenos como verdaderos medios de defensa del contribuyente frente al fisco.

⁴¹ J .L. Pérez Ayala, citado por Jesús Ruiz Huerta, en Eusebio Gonzáles García com., ob. Cit. P. 223.

I. III. El Debido proceso

Creemos que las garantías del debido proceso, constituyen uno de los más importantes principios aplicables en materia tributaria, si bien es cierto las garantías del debido proceso desde sus orígenes han tenido una sólida raigambre penal, hoy en día se reconocen de manera plena sus efectos en los distintos ámbitos del quehacer jurídico del país incluyendo dentro de esa esfera de influencia al derecho tributario.

El debido proceso en armonía con los principios constitucionales analizados en líneas anteriores, es un medio de defensa efectivo y quizá el más importante a favor del contribuyente en sus relaciones con el fisco.

Algunos conceptos nos ayudan a precisar que debemos entender por debido proceso.

“El Debido proceso es el conjunto de derechos propios de las personas y anteriores al Estado, de carácter sustantivo y procesal, reconocidos por la Constitución, que busca precautelar la libertad y procurar que quienes sean sometidos a juicio gocen de las garantías para ejercer su derecho a la defensa y obtener de los órganos judiciales y administrativos un proceso justo pronto y transparente⁴²”.

“Es debido proceso aquel que satisface todos los requerimientos, condiciones y exigencias necesarios para garantizar la efectividad del derecho material. Se llama debido porque se le debe a toda persona como parte de las justas, y exigibles que tiene por su propia subjetividad jurídica”⁴³.

La evolución de las garantías del derecho al debido proceso transita junto con la evolución misma del Estado de Derecho. Sus orígenes se remontan a la Revolución Francesa y a las luchas por la independencia de los Estados Unidos.

⁴² Fabián Corral B. *Perspectivas Legales*, en el Comercio, Quito, 9 de noviembre 2006, p. A-5.

⁴³ Miguel Hernández Terán, *El Debido proceso en el Marco de la nueva Constitución Política*, opúsculo, *Debido proceso y razonamiento Judicial* p. 19, citado por Eduardo Bermúdez Coronel, *Debido proceso: Prisión Preventiva y Amparo de la Libertad en el Contexto de los Derechos humanos*, Cuenca, Projusticia, 2001, p. 17

Desde su nacimiento, las garantías del debido proceso están íntimamente vinculadas al derecho penal, como un medio que buscaba poner fin a los permanentes abusos por quienes en la época detentaban el poder.

En nuestros días, si bien es cierto se mantiene la orientación hacia el Derecho Penal de las garantías del debido proceso, resulta indiscutible su validez y vigencia plena en todos los procesos en los que se discutan los derechos o las obligaciones de los miembros de la colectividad, por lo que en materia administrativa de modo general y tributaria de forma específica, las garantías del debido proceso se convierten en el eje regulador de las actuaciones de la administración tributaria, frente a los contribuyentes.

Si bien, la administración goza de amplias facultades para la consecución de sus fines, no es posible que esa administración, bajo ninguna circunstancia rebase esos límites que el debido proceso le impone en favor de los contribuyentes y los vulnere en sus actuaciones frente a los contribuyentes.

Las garantías del debido proceso tienen rango constitucional, y se establecen además en distintos instrumentos internacionales, que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico.⁴⁴

Las garantías del debido proceso, a diferencia de los principios analizados anteriormente, despliegan sus efectos plenos, exclusivamente en la fase de aplicación de los tributos, una vez que los tributos ya han sido creados, y van a ser aplicados por parte del organismo al que el Estado le ha encomendado la gestión de los mismos.

Los demás principios, como lo analizamos en su momento cumplen una doble función, la de limitar la fase de creación, así como la de aplicación de los tributos.

La actual CP ha sido considerada como progresista y avanzada⁴⁵, en cuanto se refiere protección de los derechos humanos, lo que se confirma si tomamos en cuenta lo establecido

⁴⁴ Nos referimos al Art. 10 de la Declaración Universal de los Derechos humanos, el art. 8 de la Convención Americana sobre derechos humanos o Pacto de San José de Costa Rica, al art. 14 del Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos y a los arts. XXV y XXVI de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.

en el art. 16 de la CP que establece que “El más alto deber del Estado consiste en respetar los derechos humanos garantizados en esta Constitución”

El artículo 17 de la CP proclama: “El Estado garantizará a sus habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio y el goce de los derechos humanos establecidos en esta Constitución y en las declaraciones, pactos convenios y más instrumentos internacionales vigentes [...].

El artículo 18 de la CP por su parte señala “Los derechos y garantías determinados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier juez, tribunal o autoridad [...].”

En el num. 27 del art. 23 dice: “El estado reconoce y garantiza a las personas los derechos siguientes [...] 27. El derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones”

El art. 24 de la CP establece las garantías del debido proceso, en sus 17 numerales, garantías que las analizaremos, conforme avancemos en nuestro trabajo, y cuya defensa a la luz del artículo 16, constituyen el más alto deber del Estado ecuatoriano, la aplicabilidad de esas garantías en materia tributaria se extiende tanto en el campo administrativo cuanto en la fase judicial.

El debido proceso es por lo tanto uno de los principales principios en materia tributaria, con vigencia plena en la gestión de los tributos por parte de la administración, especialmente en cuanto tiene que ver con las facultades determinadora, recaudadora y sancionadora, que el Estado le ha confiado.

⁴⁵ En este sentido se expresa por ejemplo María Elena Moreira, *Derechos Humanos en la Nueva Constitución Ecuatoriana*, Ediciones Abya-Yala, Quito, 2001 quien concluye en su trabajo que “Luego de examinar estos significativos avances constitucionales en materia de derechos humanos, podemos concluir que el Ecuador se encuentra en una etapa única de transformación legal sin precedentes, que debe ser propicia para que el Estado, en colaboración con la sociedad entera, promuevan el efectivo goce de los derechos individuales y colectivos que se han consagrado, en el fin de que el país ingrese en el nuevo milenio con mejores perspectivas para lograr el verdadero "desarrollo humano" al que todos aspiramos.”

No es suficiente con que el Estado garantice el acceso al órgano judicial independiente para que dirima las controversias surgidas en la gestión de los tributos entre la administración y los contribuyentes. Por el contrario en todos los procesos administrativos se deben respetar fidedignamente las garantías fundamentales del debido proceso, en todo cuanto sean aplicables en el accionar administrativo.

Mal haríamos en justificar cualquier tipo de atropello a las garantías del debido proceso y por lo tanto a los contribuyentes por parte de la administración, en la posterior tutela jurisdiccional a la que tiene derecho el contribuyente.

El organismo jurisdiccional, no debe ser pensado como una autentica “purificadora” de los excesos cometidos en la fase administrativa, por lo menos no en un Estado Social de Derecho como el ecuatoriano.

Creemos que el alto grado de conflictividad en materia tributaria disminuiría considerablemente si en la fase administrativa de gestión de los tributos, se respetasen tanto los principios constitucionales cuanto las garantías del debido proceso.

Dichos principios y garantías no pueden constreñirse en la fase administrativa de aplicación de los tributos, y formular la aplicación y vigencia plena de esos principios y garantías en la jurisdicción contenciosa tributaria.

Coincidimos plenamente con el criterio del profesor Gabriel Casado Ollero⁴⁶ quien al referirse la necesidad de que las garantías y derechos del contribuyente operen de manera clara en la fase de administrativa de gestión de los tributos afirma : “Las decisiones judiciales se producen *ex post Facto*, cuando la administración ya ha decidido y en la mayoría de los casos ejecutado sus pretensiones, de manera que la revisión jurisdiccional *a posteriori* no es ni en el orden lógico ni en el cronológico la primera garantía útil para preservar la posición jurídica del contribuyente”

⁴⁶ Gabriel Casado Ollero *Tutela Jurídica y Garantías de Contribuyente en el Procedimiento Tributario*, en *Principios Constitucionales Tributarios*, Eusebio Gonzáles García com. México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1993, p. 92

I. IV- La relación fisco- contribuyente, ¿relación de derecho o de poder?

Hemos esbozado de alguna manera nuestro criterio sobre esta interrogante; al señalar que la relación entre el fisco y los contribuyentes no es una relación de poder, sino una relación de derecho, en la que a una institución estatal se le ha encomendado la tarea de recaudar los principales tributos que sirven como una de las principales fuentes para el financiamiento del gasto público.

Evidentemente ha quedado superada la etapa en la que el deber de contribuir por parte del ciudadano, era consecuencia de la sujeción del súbdito al soberano.

Las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes se desarrollan en el marco de la igualdad, pero las relaciones de igualdad, no las podemos entender como se entienden las relaciones en el derecho privado.

En materia tributaria, la igualdad se deriva del sometimiento de las partes a la ley, son relaciones en las que, el Estado el a través de las leyes le otorga amplias facultades a la administración tributaria para que cumpla con su principal objetivo, el de recaudar tributos.

El accionar de la administración tiene un límite infranqueable, constituido por los derechos fundamentales, el respeto a los principios constitucionales que regulan la materia, y el sometimiento de la administración al ordenamiento jurídico vigente.

Según algunos autores la vigencia de la teoría contractualista como la forma de explicar el esquema que impone el deber de contribuir, también se encuentra en crisis y por lo tanto la idea de la autoimposición en la que la ley tributaria es el espejo de la voluntad del pueblo, representada en el parlamento, es decir que el mismo pueblo que crea los impuestos se los aplica.

Esos autores afirman que “la realidad contemporánea ha desmentido esa autotributación, y la sociología más reciente destaca que detrás de la voluntad general (justa e

indiscutible) aparece una red de diferentes aspectos de intereses individuales que falsean sus presupuestos y que a la vez someten a los contribuyentes a múltiples injusticias al servicio de los intereses de la voluntad popular y del Estado.⁴⁷

Nosotros, creemos que en verdad, por razones que van mucho más allá de lo jurídico la teoría contractualista ha entrado en crisis no sólo en el ámbito tributario sino más bien en general como un modo de explicar la dinámica de la sociedad actual.

Existe por lo menos, en nuestros países latinoamericanos, un profundo desgaste al sistema de los partidos y la representatividad, por diversos factores. La mayoría de los ciudadanos no se identifican con las autoridades que los representan, y lo que es peor el ciudadano no se identifica con el Estado

Las causas y las consecuencias de este fenómeno nos pueden conducir por el derrotero de un inagotable trabajo y debate, que en este caso no es nuestro objetivo.

Sin embargo, vinculado con el aspecto de los tributos creemos que no se pueden justificar abusos aduciendo la defensa de un falso interés colectivo.

El verdadero interés colectivo prevalece ante el individual, cuando la Constitución Política y las leyes que se derivan del mandato constitucional lo disponen. Sin embargo no se puede utilizar el interés colectivo como premisa que justifique abusos por parte de la administración.

Además de que el interés individual y el interés particular no son conceptos excluyentes, por el contrario creemos que son ideas complementarias.

La vigencia plena del Estado de Derecho depende también de la defensa de los intereses de los ciudadanos y en este caso de contribuyentes frente al fisco, de equilibrar las relaciones entre las partes, de cumplir con la obligación jurídica y moral de pagar los tributos por parte de los ciudadanos, y de recaudar los mismos respetando la normativa vigente y los derechos de los contribuyentes por parte de la administración tributaria.

⁴⁷ Es la posición por ejemplo de Diogo Leite de Campos, *El Estatuto Jurídico de la Persona y los Impuestos*, en Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres cord. "Estudios de Derecho tributario Constitucional e Internacional", Buenos Aires, Ábaco, 2005. p.231

Ahora bien, es oportuno indicar que la relación entre el fisco y los contribuyentes no siempre se desarrolla de una manera armónica, sino más bien es una relación de desconfianza mutua, en la que se encuentran opuestos el interés del fisco por aumentar el volumen de las recaudaciones, frente al interés de los particulares por encontrar los medios para pagar menor cantidad de impuestos, por esta razón el nivel de conflictividad que se presenta en materia de recaudación de impuestos es elevado⁴⁸.

Debido a la desconfianza en la que se desarrolla esta relación, resulta fundamental fijar de manera nítida los límites que no pueden ser franqueados por las administraciones tributarias, en su afán de recaudar los tributos y la obligación de los ciudadanos de pagar los tributos que la ley establezca.

Es evidente que los ciudadanos tenemos la obligación jurídica y moral de contribuir al sostén de gasto público no solamente por los beneficios que se reciben por la prestación de servicios públicos por parte del Estado sino por un principio básico de solidaridad con aquellos amplios sectores de la población que por una u otra razón se mantienen empobrecidos.

Por otra parte subyace también la obligación moral que tiene el Estado de prestar servicios públicos eficientes y de aumentar el bienestar de la población haciendo uso adecuado de los recursos que recauda.

Los derechos y garantías del contribuyente y la obligación de contribuir son a nuestro entender el anverso y el reverso de una misma medalla.

⁴⁸ Por ejemplo sólo en la ciudad de Guayaquil reposan en el Tribunal Fiscal 3.500 juicios pertenecientes al SRI. Hasta septiembre del 2006 reposan en esta dependencia judicial 403 impugnaciones. Los datos han sido de *El SRI se disputa 84 millones de dólares en los Tribunales en el Comercio*, Quito, 14 de noviembre de 2006, p. A-10.

En nuestro país, debemos reconocer la importante labor desempeñada por el Servicio de Rentas Internas⁴⁹, que desde su creación ha realizado un eficiente trabajo en su afán de aumentar la recaudación de los tributos, funcionando como una institución moderna y bien organizada, cuya consolidación ha sido percibida por la ciudadanía como un avance hacia la modernización del país, y el fortalecimiento de las instituciones.

Sin embargo, una vez consolidada la administración tributaria en su objetivo principal de recaudar los tributos cuya gestión le han sido encomendados, es imperioso que se desarrolle un nuevo proceso, tendiente a consolidar los derechos y garantías que gozan los contribuyentes frente al fisco como un medio de desterrar de manera definitiva los posibles abusos que se podrían dar por parte del ente recaudador.

En lo que se tiene que poner énfasis es en la difusión de la igualdad de la que gozan los contribuyentes frente al fisco en el contexto del sometimiento de las partes a la ley eliminándose cualquier idea de poder o sometimiento en esta relación, porque el sometimiento tanto del contribuyente cuando de la administración como lo hemos venido sosteniendo, es frente a la ley en la vigencia del Estado social de derecho.

⁴⁹ El Servicio de Rentas Internas (SRI) fue creado por la Ley No. 41 publicada en el Registro Oficial, el 2 de diciembre de 1997, como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios.

CAPITULO II.

II.I. La Facultad determinadora de los tributos.

El CT en el Art. 9 señala que la Gestión Tributaria “corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos así como la resolución de reclamaciones y la absolución de consultas tributarias”.

El legislador adopta la diferenciación que se realiza entre el derecho material tributario y el derecho formal tributario. El Derecho Material Tributario consiste en el “conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias”; mientras que el Derecho Formal Tributario consiste en “el conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa del que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y los particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad”⁵⁰.

Partimos de la necesaria distinción entre el Derecho Tributario Material y el Derecho Tributario Formal para situar la facultad determinadora de la administración dentro de lo que consideramos Derecho Tributario Formal porque la etapa de aplicación de los tributos, hace surgir entre el fisco y los contribuyentes una serie de relaciones jurídicas que tienen que ser definidas con anterioridad por la norma legal

. En nuestro estudio hacemos referencia a la facultad de determinación ejercida por el Servicio de Rentas Internas, quienes por ley son los encargados de recaudar los principales tributos, Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados.

⁵⁰ Dino Jarach, citado por Juan Martín Queralt, y otros. “Curso de Derecho Financiero y Tributario”, Madrid, Tecnos, 2002, p. 307.

También a los organismos del régimen seccional autónomo-Consejos Provinciales y Municipios-, así como a la Corporación Aduanera Ecuatoriana, les corresponde la gestión y la consecuente determinación de los tributos que por ley le han sido encomendados.

Los tributos cuya gestión se le ha encomendado al Servicio de Rentas Internas, son aquellos que tienen mayor impacto en el volumen de las recaudaciones⁵¹.

Excluimos voluntariamente en nuestro análisis la actividad desplegada por los gobiernos locales y la Corporación Aduanera debido a que rebasaríamos los objetivos y los parámetros del presente trabajo, sin embargo, huelga decir que las garantías consagradas en favor del contribuyente en general y las del debido proceso en forma específica tienen plena vigencia también en las actividades de gestión tributaria desplegadas por los organismos recién mencionados, y por todos aquellos a los que el Estado les encomiende la gestión de los tributos.

La facultad de determinación de los tributos y la determinación reciben en nuestra legislación las siguientes definiciones:

El artículo 67 del Código Tributario define las facultades de la administración tributaria “de aplicación de la ley, la determinadora de la obligación tributaria, la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones a la ley tributaria y sus reglamentos y la de recaudación de los tributos”.

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

⁵¹ En el año 2005 el total neto de las recaudaciones de los tributos cuya gestión ha sido encomendada al SRI, alcanzó los aproximadamente tres mil trescientos millones de dólares (3,929,001.0.) en <http://www.sri.gov.ec>.

Art. 87 La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y de la cuantía del tributo.

La complejidad que han alcanzado las relaciones económicas contemporáneas, tienen incidencia directa en los distintos sistemas tributarios. En la actualidad se exige por parte de la administración a los particulares una variada actividad de colaboración con la administración, los deberes de los particulares frente a la administración se han ido diversificando con el objetivo de optimizar la recaudación de los tributos por parte del fisco.

Según lo dispuesto en el art. 87 del CT el acto de determinación puede emanar del propio sujeto pasivo. El uso de este sistema de autodeterminación a través del sistema de declaraciones se encuentra profusamente difundido principalmente relacionado con los impuestos que mayor impacto tienen en el volumen de las recaudaciones.

Sobre este aspecto el profesor Jorge David Uribe nos dice: “Es de suma importancia el establecer que la doctrina clásica estipula que la determinación en el sentido práctico puede ser llevada a cabo por el sujeto pasivo [...] pero que sin embargo es de entenderse que la facultad de determinación es siempre potestativa del Estado, es decir se origina en su potestad de imperio, aunque la delega al sujeto pasivo en ciertos casos”⁵².

Sabemos que los actos administrativos se producen exclusivamente en el seno de la administración, por lo tanto no puede considerarse de ninguna manera que la liquidación por parte del sujeto pasivo posea esta naturaleza jurídica, más bien la actividad desplegada por el sujeto pasivo, se considera dentro del deber legal de colaborar con la administración tributaria establecido en el ordenamiento jurídico.

Héctor B. Villegas define a la Determinación Tributaria como “el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar en cada caso si existe deuda tributaria (*an debeat*),

⁵² Jorge David Uribe, *La facultad determinadora y el cobro de la deuda tributaria*, en Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, IEDT, Quito, p.211

quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeatur*).⁵³

El mencionado autor afirma que la determinación tributaria puede en algunos casos estar integrada sólo por un acto del obligado o de la administración, y en otros casos, que resultan ser mayoritarios, la determinación de los tributos implica una serie de actos complejos.

Otro aspecto que se debe resaltar es que la determinación es un procedimiento reglado, y no discrecional. El principio de legalidad mencionado en nuestro trabajo despliega todos efectos para regular la determinación de los tributos sea por parte de la administración o del propio contribuyente.

En la determinación no hay opción a la libertad de elección entre varios resultados posibles. Al contrario se requiere de una solución única, que pueda ser objeto de control jurisdiccional.⁵⁴

La determinación no condiciona el nacimiento de la obligación tributaria⁵⁵, pues como lo determina el artículo 18 del Código Tributario: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”, por lo tanto la determinación tiene un carácter declarativo, “la determinación consiste en declarar y precisar el monto de la obligación, pero no condiciona el nacimiento de ella.”⁵⁶

Una vez que hemos establecido que la facultad de determinación de la administración tributaria puede ser realizada por mandato de la ley por el sujeto pasivo, analizaremos los

⁵³ Héctor B. Villegas op. cit. p. 395

⁵⁴ Héctor B. Villegas op. cit. p.398

⁵⁵ Sin embargo existen algunos autores que defienden el carácter constitutivo de la determinación, para quienes no basta con la realización del presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo “para estos autores antes de la determinación sólo puede haber una relación jurídica pretributaria pero la deuda sólo se constituye y es exigible a partir del acto determinativo. Mientras no se produzca la determinación, la deuda u obligación tributaria no habrá nacido se adhiere a esta postura parte de la doctrina italiana”.

Héctor B. Villegas op. cit .p. 398

⁵⁶ Héctor B. Villegas op. cit. p.399

distintos sistemas de determinación recogidos en nuestra legislación con una breve aproximación de carácter doctrinario.

Art. 88.- Sistemas de determinación: La determinación de la Obligación Tributaria se efectuará por los siguientes sistemas:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la Administración; o,
3. De modo Mixto.

II.II.I.- La determinación por el sujeto pasivo: el derecho a la seguridad jurídica como garantía a favor del contribuyente.-

Es necesario iniciar el estudio de la determinación por parte del sujeto pasivo en relación con el derecho a la seguridad jurídica, aclarando algunos aspectos que pueden dar lugar a algunas confusiones de orden terminológico.

El Código Tributario contempla la posibilidad de que la determinación sea efectuada por el propio sujeto pasivo. Por sujeto pasivo entendemos que “es el llamado al cumplimiento de la prestación sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea, la disminución patrimonial”⁵⁷.

Cuando el sujeto pasivo posee tal calidad por obligación propia se denomina contribuyente. “Los contribuyentes o causantes directos de la obligación tributaria son los deudores de la misma, por haberse cumplido respecto de ellos, el hecho generador de la obligación tributaria.”⁵⁸

⁵⁷ José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Material*, documento entregado por el autor en el Programa de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar, 2005- 2006. p. 6

⁵⁸ José Vicente Troya, *Derecho Tributario Material*. Ob. cit. p 8

En otras ocasiones el sujeto pasivo posee tal calidad por obligación ajena y en este caso se denomina responsable. Los responsables nos son codeudores son garantes. Los responsables “se diferencian de los contribuyentes en que éstos se encuentran directamente vinculados al deber de contribuir, en tanto aquellos están para garantizar el pago del tributo”⁵⁹

Los sujetos pasivos ya sea en su calidad de contribuyentes o responsables se encuentran sujetos al cumplimiento tanto de la obligación principal y de deberes formales. También se encuentran obligados a ciertos deberes de “sujeción a la potestad de la administración, dispuestos por normas cuando el particular efectúa determinadas actividades”.

Nuestro trabajo se orienta a establecer los derechos del contribuyente frente a la actuación de la administración tributaria en el contexto de la gestión de los tributos.

Hacemos referencia a los derechos del contribuyente porque de manera frecuente concurre en la misma persona la calidad de sujeto pasivo y de contribuyente. De un modo general hablamos de los derechos de los contribuyentes. Los sujetos pasivos por deuda ajena o responsables se encuentran amparados de manera plena por los derechos y garantías que son objeto de nuestro análisis. Exclusivamente un aspecto circunstancial por la mayor presencia desde el punto de vista cuantitativo de la calidad de contribuyente frente a la de responsable nos conduce a orientar nuestro trabajo hacia los derechos del contribuyente.

Las responsabilidades de los ciudadanos, tienen plena justificación en la razón misma de la materia tributaria como lo es la obligación que tenemos todos de contribuir al mantenimiento del gasto público y de ser solidarios con quienes han sido víctimas de la ausencia de justicia social en el país.

Sin embargo esos deberes que van surgiendo cada vez en mayor número, siempre deben estar enmarcados dentro de la normativa legal vigente y las garantías del estado de derecho, como lo hemos venido sosteniendo en nuestro trabajo.

⁵⁹ José Luís Pérez de Ayala, *La Subjetividad Tributaria*, en José Vicente Troya, ob. cit. p. 8

Existe un límite infranqueable por parte de la administración en su afán de recaudar tributos. Ese límite son las garantías consagradas a favor del contribuyente que se desprenden de los principios constitucionales consagrados en la materia, y de las normas del debido proceso desplegando sus efectos plenos en la fase administrativa.

Nuestra primera preocupación se orienta a la determinación de los tributos por parte del propio sujeto pasivo y, a las diferentes consecuencias de esa obligación, analizadas desde las garantías del contribuyente en general y del debido proceso de manera particular:

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

La determinación por parte del sujeto pasivo se realiza por medio de la declaración, misma que es efectuada, a través de respectivos formularios que para el efecto han sido elaborados por la administración tributaria.

La obligación de declarar por parte del sujeto pasivo es considerada como uno de los deberes formales de los contribuyentes o responsables así lo establece el artículo 96 numeral d: del CT. “presentar las declaraciones que correspondan”.

Jarach⁶⁰ afirma que el declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos, cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de esos hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinado” .

Relacionado directamente con el deber de presentar declaraciones a la administración tributaria en la forma y conforme a los requisitos que la ley y los reglamentos exigen, se encuentra también el deber que tiene la administración de presentar una estructura normativa

⁶⁰ Dino Jarach, citado en Héctor B, Villegas, ob. Cit. P. 402

simplificada al contribuyente, los reglamentos que se elaboran con la participación activa de la administración y las normas de jerarquía inferior elaboradas por la propia administración deben ser claras de tal modo que faciliten la labor del contribuyente.

Los formularios deben también ser elaborados de manera simplificada, de tal forma que cualquier contribuyente pueda cumplir con su deber de presentar las declaraciones conducentes a determinar el monto de la obligación.

En las XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, celebradas en Lima Perú en 1993 se dijo que:

“Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.”⁶¹

El principio de seguridad jurídica anteriormente analizado impone la obligación de que la normativa de tributaria sea simplificada, de fácil comprensión para los contribuyentes.

Es indispensable así mismo que las normas de jerarquía inferior a la CP y a las leyes tributarias, -reglamentos, resoluciones y circulares- no contradigan el espíritu de las normas superiores, que con ellas no se rompa la jerarquía normativa indispensable en la vigencia plena del Estado de Derecho.

En el caso de nuestro país, existe un complejo entramado normativo que hacen del sistema jurídico en general, un sistema confuso que altera el principio de seguridad jurídica.

⁶¹ <http://www.iladit.org>

Por ejemplo, según el profesor Hernán Coello García⁶², en nuestro país existen aproximadamente 39.000 leyes que nos rigen, cifra que se incrementa según las estimaciones del ilustre profesor a 95.000 cuerpos legales, si tomamos en cuenta ordenanzas, decretos, acuerdos, resoluciones, sentencias obligatorias de la Corte Suprema. Hacemos nuestras las reflexiones del Dr. Coello cuando dice “La única manera de comenzar a hablar de seguridad jurídica en el Ecuador es conceder una vez más la razón a Tácito, proclamar con él que *“plurimae leges, Republica corruptissima”* y, por lo mismo, comenzar por derogar todas las leyes que hacen que la República se haya corrompido hasta niveles extremos”.

En el ámbito tributario específicamente el problema de la profusión de normas se vuelve más evidente. A más de las leyes que regulan la materia, tenemos reglamentos, resoluciones de carácter general, decretos, circulares, y demás normas que le convierten al sistema tributario en un verdadero “laberinto jurídico”.

Por ejemplo la Ley de Régimen Tributario Interno contiene la siguiente disposición “Art. 121.- Derogatorias.- Salvo lo que se establece en las disposiciones transitorias, a partir de la fecha de aplicación de la presente Ley, se derogan las leyes generales y especiales y todas las normas en cuanto se opongan a la presente Ley.

Una derogatoria de carácter general por la que difícilmente podemos saber cuantas de de 39.000 leyes vigentes, sin contar reglamentos y disposiciones de inferior jerarquía mantienen su vigencia y cuantas disposiciones de ellas se encuentran derogadas al tenor del artículo 121 de la Ley de Régimen Tributario Interno⁶³.

Por otra parte en la misma ley luego de la derogatoria de carácter general se realiza la derogatoria expresa de aproximadamente 74 normas, algunas de ellas completas y de artículos y numerales de otras, entre leyes y decretos supremos.

⁶² Hernán Coello García, *La seguridad Jurídica: Gran Problema del País*, en Iuris, revista de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad de Cuenca, No. 12, Cuenca, Universidad de Cuenca, 2004. p. 59.

⁶³ En adelante LRTI

Se enumeran también en la misma Ley de Régimen Tributario Interno 43 cuerpos normativos que constituyen la fuente para dicha codificación. Todos estos datos nos llevan a pensar que ha existido por decirlo de alguna manera, una exagerada fecundidad normativa en materia tributaria, lo que evidentemente está reñido con la seguridad jurídica y la certeza.

La profusión normativa en el ámbito tributario ha sido también preocupación que se ha visto reflejada en la doctrina y en la normativa extranjera. Por ejemplo los dos primeros numerales del artículo 4 de la Ley 1/98 del 26 de febrero⁶⁴, de derechos y garantías del contribuyente en España, disponen que:

1. Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes.
2. Las leyes y los reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Ana María Juan Lozano⁶⁵ sobre este artículo sostiene:

“Los dos primeros apartados del artículo 4 se explican por la considerable confusión que impera en el ordenamiento tributario como consecuencia de una vertiginosa sucesión de normas, incluidas en leyes y reglamentos aparentemente dedicados a cualquier materia, lo cual hace sumamente difícil tener una certeza razonable a cerca de la normativa en vigor [...] se trata de un mandato al servicio de la seguridad jurídica”.

Si se impone el deber de colaborar por parte de los contribuyentes, y dentro de esos deberes el de realizar la autodeterminación de la obligación tributaria, es imperioso que se simplifiquen las normas que la fase de aplicación de los tributos. Si no se simplifica el sistema tributario, estaríamos atentando el principio constitucional de seguridad jurídica y de certeza.

⁶⁴ Conocida como “Estatuto del Contribuyente”

⁶⁵ Ana María Juan Lozano, *Comentarios de los artículos 1 al 4 de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los Contribuyentes*, en Manual Práctico Francis Lefebvre, Madrid, 1999, p. 34.

II.II.II La determinación por el sujeto pasivo, y el derecho constitucional a no autoincriminarse.-

La declaración por parte del sujeto pasivo se identifica con los deberes formales que tiene el administrado frente a la administración. Pertenece a aquellos deberes que en materia del Derecho Administrativo se conocen como “actos del administrado”, que el sujeto pasivo se encuentra en la obligación de cumplir de conformidad al mandato legal.

La declaración genera consecuencias jurídicas para el administrado contempladas por la propia ley, pues la declaración según lo establecido en el artículo 89 del CT es “definitiva y vinculante para el sujeto pasivo”.

El art. 101 de la LRTI “Responsabilidad por la declaración.- La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga [...].

En otros países se ha establecido el sistema de la declaración jurada; en nuestro país la declaración no se presenta bajo juramento pero la normativa es clara en señalar la responsabilidad del declarante por la información contenida en la misma a más de generar efecto vinculante para el sujeto pasivo, tal cual lo disponen las normas citadas en líneas anteriores.

Héctor Villegas al analizar el sistema de declaraciones juradas vigentes en Argentina, afirma que el término tiene ciertas falencias ya que ⁶⁶“no se ha tipificado el delito de perjurio por la falsedad de dichas declaraciones, sino que las penas son aplicadas por la configuración de algunos ilícitos contenidos en el ordenamiento jurídico”.

Hemos sostenido que el contribuyente enfrenta una serie de obligaciones y responsabilidades frente a la administración tributaria, la que a su vez goza de amplias facultades legales con el fin de cumplir su cometido de cobrar debidamente los tributos.

⁶⁶ Héctor B. Villegas, op. cit. p 401

El deber de presentar las declaraciones a la administración tributaria no es discrecional o voluntario. Los contribuyentes que se encuentran en los casos previstos por la normativa tributaria, tienen la obligación de presentar dichas declaraciones, y su incumplimiento genera la imposición de una multa por parte de la administración tributaria tal cual lo dispone la Resolución No. 0117

Art. 4.- Sanciones por falta de declaración de impuestos detectadas por actos de determinación del Servicio de Rentas Internas.

a) Cuando se cause los impuestos se impondrá una multa equivalente al 5% mensual sobre el impuesto causado. Tratándose de agentes de percepción del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducido el crédito tributario. En el caso de retenciones en la fuente, o de retenciones del impuesto al valor agregado, la multa será del 100% del impuesto a pagar; y,

b) Si en el acto de determinación no se ha causado el impuesto, la multa será del 5% mensual de los ingresos brutos percibidos o ventas efectuadas durante el o los períodos a los que se refiera la determinación. En todo caso, esta multa no será superior a quinientos dólares de los Estados Unidos de América (500 US. dólares.).

Art. 5.- Falta de declaración detectada por la Administración a través de otros medios.- Cuando por cualquier otro medio la Administración Tributaria identifique sujetos pasivos morosos en el cumplimiento de la obligación de presentar declaraciones por impuesto a la renta, IVA, ICE, o ICC, se les impondrá una multa de entre diez dólares de los Estados Unidos de América (10 US. dólares) y doscientos treinta y cinco dólares de los Estados Unidos de América, (235 US. dólares) previa resolución, la que dará lugar a la emisión de los correspondientes títulos de crédito para su cobro.

Sin embargo queremos plantear una cuestión, que en nada pretende desconocer la facultad legal que tiene la administración para requerir de los contribuyentes información, y

de exigir el cumplimiento de una serie de deberes, y en este caso el de “autoliquidación” de sus obligaciones para con el fisco, a través de los formularios diseñados por la administración tributaria para este efecto.

Nos preocupan especialmente las consecuencias que pueden surgir de aquella declaración a la que el sujeto pasivo está legalmente obligado, pues entendemos que como lo señala el artículo 101 de la LRTI el declarante es responsable por la “exactitud y veracidad de los datos que contenga”, esa disposición a todas luces coherente puede sin embargo en algunos casos colisionar con el derecho consagrado en num. 9 del artículo 24 de la CP 9. “Nadie podrá ser obligado a declarar [...] ni compelido a declarar en contra de sí mismo, en asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal.”⁶⁷

Tenemos por lo tanto que distinguir dos situaciones en el tema que proponemos, la primera de ellas, cuando como consecuencia de la falta de declaración el contribuyente es sometido al pago de una multa, y la otra cuando por consecuencia de los datos consignados en dicha declaración el contribuyente se enfrenta a la posibilidad de ser sancionado penalmente.

En el primer caso nos encontramos frente a una sanción de índole económica que se deriva de la omisión del cumplimiento del deber formal de presentar declaraciones por parte del contribuyente. Esta obligación se vincula con el deber individual de contribuir que se sustenta en la pertenencia del individuo a la sociedad.

El segundo supuesto se refiere a las declaraciones que pueden generar consecuencias de orden penal en contra del contribuyente que las presentó. Estos supuestos se encuentran regulados en la normativa tributaria vigente.

Para entender mejor lo que pretendemos formular en el segundo supuesto nos referiremos por ejemplo a lo que sucede cuando el contribuyente da cumplimiento a la

⁶⁷ El derecho a no autoincriminarse está consagrado también en la Convención Americana sobre derechos humanos, así como en el Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.

obligación de declarar, el SRI notifica a los contribuyentes en el caso de existir sobre las diferencias de pagos detectados en las declaraciones del contribuyente, y conminar a los contribuyentes a que presenten declaraciones sustitutivas, conforme lo establece el artículo 199 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno⁶⁸

Art. 199.- Diferencias de pagos.- [...] y conminará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en un plazo no mayor a quince días contados a partir de la fecha de la notificación.

El art. 200 del RLRTI a su vez señala que: Orden de cobro.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, **sin perjuicio de las acciones penales** a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos. (El énfasis es nuestro).

El Diccionario de la Lengua Española⁶⁹ en la tercera acepción de la palabra conminar dice: “Requerir la autoridad a alguien el cumplimiento de un mandato, bajo pena determinada”, la autoridad le conmina al contribuyente a presentar la declaración sustitutiva en el término de quince días o caso contrario se emite la liquidación por pago de diferencias ordenando su cobro incluso por la vía coactiva y pudiendo generar consecuencias penales en el caso de tributos percibidos o retenidos.

La declaración sustitutiva presentada por el contribuyente que le acarrea consecuencias de tipo penal obtenida por la conminación que le hace la administración tributaria ¿tiene posteriormente valor probatorio? ¿Tiene en general valor probatorio las declaraciones

⁶⁸ En adelante RLRTI

⁶⁹ Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Barcelona, Océano, 2005.

efectuadas por el contribuyente, realizadas bajo el deber formal de presentarlas cuando esas declaraciones implican un proceso penal en su contra?

Las delicadas consecuencias que puede generar la declaración se comprueban también en lo dispuesto por el num. 3 del art. 344 del CT.

Art. 344 Casos de defraudación.- Son casos especiales de defraudación:

3.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado..-

El artículo anterior, contempla las posibilidades que pueden derivarse de una declaración que contenga datos, falsos o incompletos, más allá de que el factor dolo es requisito fundamental para la configuración del delito, el texto de este artículo nos ayuda a comprobar que la declaración realizada como consecuencia del deber formal de declarar, puede en varios casos generar consecuencias en el orden penal para el contribuyente.

Creemos que frente a las declaraciones que pueden genera consecuencias en el orden penal, opera de manera plena el derecho constitucional a no autoincriminarse, garantía que por su naturaleza, actúa “*post factum*”, para el principio de legalidad de la prueba, en todos aquellos casos en los que pretende hacerse valer el valor probatorio de evidencias obtenidas con infracción a lo dispuesto en la constitución y en la ley”⁷⁰.

Nuestra posición de manera clara, se resume, en que no tendrían valor probatorio en un proceso penal, los datos consignados en la autodeterminación del tributo, ni tampoco los de las declaraciones sustitutivas exigidas por la administración tributaria, por contradecir el principio consagrado en el numeral 9 del artículo 24 de la CP.

⁷⁰ Alberto Wray. *Los principios Constitucionales del Proceso Penal* Opúsculo en Iuris Dictio, p. 21 citado por Eduardo Bermúdez Coronel, ob. cit .p 50.

Por otra parte pensamos también que fundamentado en lo que disponen los numerales 16 y 18 de la CP que disponen que el más alto deber del Estado es la protección de los derechos humanos y la aplicabilidad directa e inmediata ante cualquier autoridad de los derechos humanos se abre la posibilidad real para que el contribuyente invocando el derecho a no autoincriminarse se niegue a suministrar información a la administración que le pueda generar consecuencias de orden penal tal cual lo dispone la garantía del num. 9 del artículo 24 de la CP

Existen criterios conciliadores en la doctrina al señalar que las declaraciones obtenidas bajo el amparo del deber formal presentar declaraciones al fisco carece de valor probatorio en un posterior proceso de índole penal debido precisamente a que colisiona con el derecho a no autoinculparse reconocido en la propia Constitución y en instrumentos internacionales.

El disenso aparece con mayor frecuencia en cuanto se refiere a la posibilidad de invocar este derecho en el marco de procedimiento de sanción desplegado por la propia administración tributaria.

Nos encontramos por una parte frente a la obligación pagar los impuestos que genera deberes formales y por otra parte al derecho individual a no autoincriminarse contemplado en la Carta Magna.

En el marco de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en la ciudad de Salvador Bahía en Brasil en el año 2000 se presentaron clarificadoras ponencias que tratan sobre el derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario.

En la ponencia presentada por Mercedes Núñez Grañón⁷¹, afirma que las posiciones en la doctrina española sobre esta posibilidad se encuentran divididas “existe un sector de la doctrina que plantea la duda de la validez constitucional, a la luz de tal principio, de las

⁷¹ Mercedes Núñez Grañón, “*La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario*”, ponencia presentada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Salvador Bahía, Brasil, 2000.

sanciones administrativas impuestas en materia tributaria utilizando como pruebas de cargo la documentación o declaraciones aportadas por los inculpados”.

Por otra parte existe jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, considerada como favorable a una interpretación amplia del derecho a no autoincriminarse.

En este sentido resulta paradigmática la Sentencia recaída en el Asunto Funke c. Francia⁷², en la que el Alto Tribunal despeja cualquier indefinición reconociendo el derecho a no declarar y a no contribuir a la propia incriminación.

Respecto de esta Sentencia López Días afirma que ⁷³ “no se limita a las manifestaciones de voluntad o autoincriminatorias, sino que impide también que bajo la amenaza de sanción se constriña al sujeto a entregar todo tipo de pruebas, documentos [...] entre los que se incluyen asimismo los documentos contables”.

En este caso según nos ilustra Mercedes Núñez⁷⁴ “se ha de señalar que el requerido fue obligado, en un estadio preparatorio al proceso propiamente dicho, a optar bien entre ceder y declarar ante las conminaciones llevadas a cabo por la Administración de Aduanas, bien someterse a la imposición de multas coercitivas en caso contrario”.

La posición garantista del Tribunal, ha sido ratificada en fallos posteriores Bendenoun c. Francia⁷⁵.

El Sr. Bendenoun había sido objeto no sólo de procesos penales sino también de procesos administrativos que propiciaron la determinación de cuotas a ingresar en concepto de tributo, así como la imposición de sanciones. El Tribunal resolvió de forma terminante que el artículo 6⁷⁶ de la CEDH resultaba igualmente de aplicación en materia tributaria, razón por la cual el

⁷² Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Sentencia de 25 de febrero de 1993.

⁷³ LÓPEZ DÍAZ, “El derecho a no autoincriminarse” citado por Mercedes Núñez Grañón, Ponencia presentada en la “” Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Salvador Bahía 2000.

⁷⁴ Mercedes Núñez Grañón, ob. Cit.

⁷⁵ Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Bendenoun c. Francia, Sentencia de 24 de febrero de 1994.

⁷⁶ De 4 de Noviembre de 1950, el artículo 6 de la “Convención Europea para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales” consagra las garantías del debido proceso.

derecho a no declarar contra sí mismo sería invocable, sin duda alguna, en aquellos casos en que pudiera existir delito fiscal.

Las sentencias dictadas por el Tribunal Europeo nos indican el rumbo que se sigue en el seno de la Comunidad Europea en materia de protección a los derechos humanos. Los fallos no dejan dudas en cuanto a la invalidez probatoria de la información consignada por el contribuyente en el supuesto de que en su contra se instaure un posterior proceso de orden penal.

El debate en torno a la aplicabilidad del derecho a no autoinculparse en los procedimientos administrativos de sanción se encuentra vigente entre quienes defienden la vigencia plena del principio en materia administrativa, y entre quienes sostienen que se circunscribe a los procedimientos de orden penal.

El valioso aporte efectuado por el Tribunal Europeo de Derecho Humanos nos da la pauta del importante aporte efectuado por este prestigioso Tribunal y su aporte para la consolidación del ejercicio de los derechos humanos en Europa.

Por nuestra parte aspiramos a que la Comunidad Andina de Naciones pueda acentuar su influencia en aspectos de trascendental importancia relacionados con los derechos humanos y el Derecho Tributario, para ello hace falta mayor voluntad política por parte de quienes dirigen los destinos de los países miembros del organismo comunitario. Resulta de todas maneras importante el esfuerzo realizado por los países miembros de la comunidad Andina con la expedición de la Carta Andina para la Promoción y Protección de los Derechos Humanos firmada por los presidentes de la región el 26 de julio del 2002.

⁷⁷La Carta Andina de Derechos Humanos, se constituye en un mandato ético - político para los países de la subregión; remite el compromiso de nuestros países en la promoción y

⁷⁷ Patricio Benalcázar, *Marco de Protección de los Derechos Humanos: Balance en la Región Andina*, <http://www.uasb.edu.ec>

protección de los derechos humanos, al "acatar las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Asimismo, - como - ... acoger favorablemente las decisiones y recomendaciones de los mecanismos regionales y universales de naturaleza no jurisdiccional, cuando corresponda, de conformidad con los tratados de derechos humanos y las disposiciones constitucionales pertinentes."

La carta Andina cobra mayor fuerza en cuanto a su exigibilidad en nuestro país si se la interpreta a la luz de lo dispuesto en el art. 17 de nuestra CP, "El Estado garantizará a todos sus habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz goce de los derechos humanos establecidos en esta Constitución, y en las declaraciones, pactos, convenios y más instrumentos internacionales vigentes"

En el futuro sería interesante que la Comunidad Andina regule aspectos vinculados al ejercicio de los derechos de los contribuyentes en sus relaciones con las administraciones tributarias de los países miembros, sería importante dictar una Resolución que establezca el marco de las garantías mínimas que operen en beneficio de los contribuyentes de la región.

Volviendo al aspecto central de análisis creemos que el derecho a no autoincriminarse puede invocarse por parte del ciudadano exclusivamente si esa información puede generar consecuencias de orden penal lo que significa que por esa razón el contribuyente puede negarse a aportar información a la administración tributaria.

Si esa información es entregada por el contribuyente a la administración tiene en una segunda garantía a su favor, garantía que opera ya en la fase del proceso penal porque aquella información que entregó en cumplimiento del deber formal de declarar no tiene valor probatorio en su contra por reñir con lo expresado en el num. 9 del art. 24 de la Constitución.

Nuestra posición se apalanca en algunos criterios emitidos por la doctrina sobre el tema por ejemplo la autora española Maria Luisa Esteve Pardo⁷⁸ sienta su posición en el sentido que:

“El derecho a no autoinculparse prevalece sobre los deberes de colaboración exclusivamente en el procedimiento sancionador, de tal manera que invocando este derecho puede el sujeto legítimamente negarse a colaborar, sin que tal negativa suponga la comisión de una infracción ni pueda hacerle, por tanto, acreedor de sanción. Fuera del procedimiento sancionador no puede el sujeto invocar el derecho a no autoinculparse para incumplir sus deberes de colaboración, pero una vez vaya a iniciarse contra él un procedimiento sancionador sí puede invocar su derecho para evitar que toda la información autoinculpatoria que haya suministrado a la Administración en cumplimiento de sus deberes de colaboración pueda emplearse como prueba en el procedimiento sancionador.”

En el marco de la gestión administrativa de los tributos la obligación de presentar declaraciones como un deber formal se justifica plenamente por ser un medio eficaz para facilitar las labores de recaudación por la administración y el cumplimiento voluntario de la obligación de contribuir, existe un interés colectivo superior que justifica las sanciones que se derivan por el no cumplimiento de deber formal de presentar declaraciones al fisco.

Por otra parte es imperioso para el Estado ecuatoriano facilitar el ejercicio pleno de los derechos humanos consagrados en la Constitución, la posibilidad de invocar el derecho a no autoincriminarse como un medio para negarse a aportar información a la administración y por otra parte la imposibilidad de que esa información pueda surtir valor probatorio en un posterior proceso penal, no significa que se opongan el interés colectivo de recaudar y el interés individual de ejercer los derechos y libertades, precisamente los Estados modernos se caracterizan por favorecer la consolidación del ejercicio de la ciudadanía a través del respeto

⁷⁸ María Luisa Esteve Pardo “El derecho a no autoinculparse en los procedimientos tributarios. Incidencia de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos”, ponencia presentada por la autora en las Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario, Salvador Bahía, Brasil. 2000.

a los derechos fundamentales para lo que es necesario elaborar un nuevo paradigma que en materia tributaria le sitúe al ciudadano en igualdad de condiciones frente a la Administración.

Consideramos que la administración tributaria por medio de los instrumentos legales a ella otorgada, el manejo amplio de información y los modernos sistemas tecnológicos que maneja, puede llegar a probar en un proceso penal el cometimiento de delitos tributarios por parte de quienes se hallan incurso en ellos, los delitos en materia tributaria no pueden quedar impunes ellos se ponen en riesgo la existencia misma del Estado, sin embargo con la misma firmeza creemos que se deben de respetar de manera irrestricta las garantías del debido proceso, consagradas en la CP.

II. III.- La determinación por la administración tributaria: relación con los derechos del contribuyente y las garantías del debido proceso:

La determinación se la realiza por parte de la administración tributaria, haciendo uso de las facultades legales conferidas por la ley en los términos del artículo 68 del CT.

La administración tributaria posee amplias facultades legales para cumplir con su cometido de efectuar la determinación, en la segunda parte del art. 68 dice “El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que estime conveniente para esa determinación”.

A pesar de las amplias facultades que posee la administración para realizar la determinación de los tributos, se excluye la posibilidad de que la administración pueda actuar de manera arbitraria, pues sus actuaciones se hallan limitadas por los principios constitucionales y por la vigencia plena del principio de legalidad que le impone a la administración la obligación de hacer uso de esas amplias facultades dentro de los límites impuestos por la CP y las Leyes

La determinación por el sujeto activo se la realiza sea de forma directa o de manera presuntiva.

Art. 91 Forma Directa.- “La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras, así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador [...]

Art. 92 Forma Presuntiva.- tendrá lugar la determinación presuntiva cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya por que los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten méritos suficientes para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador, la cuantía del tributo causado, o la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.”

II.III.I La Motivación de los actos administrativos y el derecho a la defensa.-

El primer aspecto al que hacemos referencia en relación con la determinación de la administración tributaria y los derechos del contribuyente, se refiere a la motivación de los actos administrativos.

La CP consagra en el num. 13 del art. 24 “Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas deberán ser motivados. No habrá tal motivación si no se enuncian las normas y los principios jurídicos en los que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho [...]”.

También el art. 81 del CT establece que “Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre la inteligencia o aplicación de la ley”

Recordamos en primer término el concepto de acto administrativo “Es la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo realizada por la Administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”⁷⁹.

Para su validez en los actos administrativos deben concurrir elementos subjetivos y elementos objetivos.

Dentro de los elementos subjetivos se encuentran la existencia de la Administración pública en un sentido formal. La administración se encuentra compuesta por órganos el acto administrativo sólo puede ser dictado por el órgano de la administración que tenga competencia para hacerlo. Por lo tanto el segundo elemento subjetivo es la competencia entendida como la “medida de la potestad que le corresponde a cada órgano”⁸⁰.

Finalmente el tercer elemento subjetivo a más de que el acto proceda de la Administración y se dicte a través de un órgano competente se requiere que el funcionario que expide dicho acto la persona física ostente la investidura para hacerlo.

Los elementos objetivos se refieren en primer lugar al presupuesto de hecho el acto “sólo puede en función del presupuesto de hecho establecido por la norma [...] el supuesto de hecho proviene directamente de la norma atributiva de potestad, es siempre un elemento reglado del acto y por lo tanto, perfectamente controlable por el Juez.”⁸¹.

⁷⁹ Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho Administrativo*, t.I, Madrid, Civitas, 1995. p. 522

⁸⁰ Eduardo García de Enterría, ob. cit. p 527

⁸¹ Eduardo García de Enterría, ob. cit. p 529

El segundo elemento objetivo es el *fin* que la norma creadora de la potestad le asigna como objetivo a seguir, al configurar la potestad para expedir el acto administrativo la norma de manera implícita o explícita un fin que se pretende alcanzar con la expedición del acto.

Finalmente el tercer elemento objetivo es la motivación. Nosotros relacionamos la motivación como una de las importantes garantías a favor de los administrados en general y del contribuyente en forma particular.

La motivación es un aspecto fundamental para la existencia misma del acto administrativo García de Enterría afirma que “La Administración no tiene otra actuación ni otra vida psicológica que la estrictamente legal, de modo que no puede haber motivos impulsivos de su acción marginales al Derecho”.

La posibilidad de control de los motivos del acto administrativo es un de las principales formas del controlar la legalidad misma de la administración y es un medio efectivo para precautelar los intereses y los derechos de los ciudadanos sometidos a ella. Se trata de dar publicidad a las motivaciones de hecho y de derecho que condujeron a la expedición del acto administrativo.

“La motivación, es un medio técnico de control de la causa del acto. Por ello no es un simple requisito meramente formal, sino de fondo (más técnicamente la motivación es interna *corporis*, no externa; hace referencia a la perfección del acto más que las formas exteriores del mismo)”⁸².

En la obligación de motivar el acto administrativo, subyace la realización de una importante garantía a favor de los administrados vinculada con el derecho a que las decisiones adoptadas por la administración encuentren su causa en la normativa legal vigente, excluyéndose de esa manera la arbitrariedad por parte de los órganos administrativos.

⁸² Eduardo García de Enterría, ob. cit. p. 543

La falta de motivación de un acto emanado por la administración genera nulidad del acto, por tratarse de una solemnidad sustancial necesaria para la validez del mismo.

En la actualidad el desarrollo de la informática y los medios tecnológicos, hace que cada vez se utilicen por parte de la administración tributaria, formularios preimpresos, de forma excesiva, cuyo contenido a nuestro entender, no siempre es suficiente para motivar el acto expedido por parte de la administración tributaria⁸³, o en algunos casos el contenido de los documentos preimpresos no guardan consistencia lógica ni coherencia, por no ser aplicable el mismo formulario a todos los casos en los que se entregan.

Sobre este aspecto creemos que la motivación no se cumple de cualquier manera o con la utilización de cualquier medio la garantía constitucional del art. 13 del art. 24 nos exige solamente motivación la norma exige que el acto se encuentre debidamente motivado. La motivación debe dar razón suficiente del proceso lógico y jurídico que ha conducido a tomar la decisión.

Nuestro objetivo es señalar que la administración debe actuar con prolijidad, cuando se trate de motivar sus actos o resoluciones, de manera que cumpla con el mandato constitucional, para ello los medios informáticos deben ser utilizados de manera cuidadosa y no indiscriminada, el derecho a la motivación de los actos es un derecho fundamental, que funciona como una garantía del debido proceso, por lo que no pueden en ningún momento los actos expedidos por las autoridades, vulnerar este derecho ciudadano.

⁸³ p.ej. Las notificaciones preventivas de sanción por la omisión del deber de declarar, entregadas a la persona natural que trabaja bajo relación de dependencia, le informan que puede ser objeto de la “clausura del establecimiento donde ejerce la actividad económica”, y en caso de reincidir en las faltas que ocasionen la clausura, “será sancionado con una nueva clausura”. ¿Es pertinente la motivación de este acto administrativo? Creemos que se deberían elaborar por parte de la administración unos formularios para aquellas personas cuya actividad es el comercio y otros para quienes laboran en relación de dependencia.

El uso indiscriminado de formularios preimpresos, puede colisionar con el derecho a la motivación de los actos por parte de la administración tributaria.

II.III.II. La facultad de requerir información y el derecho a la intimidad.

El primer aspecto que analizaremos es la facultad de la administración para acceder a información que conducente a lograr la determinación de la deuda tributaria, para ello la administración puede elegir o hacer uso de una serie de fuentes de información con el fin de poder cumplir con sus objetivos.

El art. 205 del RLRTI sobre las amplias facultades que tiene la administración de requerir información por parte de los contribuyentes dice:

Art. 205.- Requerimientos de información.- “Luego de efectuada la respectiva notificación, la Unidad de Auditoría podrá requerir al sujeto pasivo toda la información pertinente al proceso de auditoría, así como copias certificadas de los registros contables que deban ser analizados para la determinación de sus obligaciones, motivo de la auditoría.

La Administración Tributaria podrá solicitar a cualquier institución, sociedad o persona natural la información pertinente relacionada con las obligaciones motivo de la auditoría. Respecto de la información y de la documentación recibida, se sentará un acta que será firmada por el responsable de la Unidad de Auditoría y el sujeto pasivo.”

Se justifican a nuestro criterio las profusas facultades para requerir información con la que cuenta la administración tributaria, pero esa facultad no es ilimitada. El imponer límites a la facultad de requerir información no contradice la idea primigenia de amplitud.

Es decir que nos encontramos frente a una administración que cuenta con distintos mecanismos para obtener información pero el uso de esos mecanismos es limitado por el respeto a las garantías constitucionales del derecho a la intimidad.

Dentro de esos límites se encuentra en primer lugar el que se desprende de la misma lectura del artículo 205 del RLRTI, cuando manda a que la información que requiera la administración tributaria, sea *pertinente*.

La palabra pertinente en el diccionario de la lengua española en su tercera acepción nos dice “**3. Der.** Conducente o concerniente al pleito⁸⁴.”, por pertinente entendemos entonces aquella información que nos permita y nos ayude a determinar la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo que es lo que se pretende establecer haciendo uso de la facultad de determinación.

Frente al derecho que tiene la administración tributaria para requerir información al propio contribuyente, a una sociedad, institución o persona natural para realizar su labor de determinación, se encuentra el derecho a la intimidad, consagrado como una garantía fundamental en el num. 8 del artículo 23 de la Constitución “El derecho a la honra, a la buena reputación y a la intimidad personal y familiar [...]”.

También el numeral 21 del artículo 23 de la CP establece el “derecho a guardar reserva sobre sus convicciones políticas y religiosas. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre ellas. En ningún caso se podrá utilizar la información personal o de terceros sobre sus creencias religiosas, filiación política ni sobre datos referentes a salud y vida sexual, salvo para satisfacer necesidades de atención médica”.

En materia de tributos la información pertinente para la administración tributaria se vincula fundamentalmente con aspectos económicos de la persona, los datos amparados por la garantía del num. 21 del art. no tienen trascendencia desde el punto de vista tributario. Por esa razón la administración se encuentra impedida de inquirir datos relacionados con esos aspectos de los contribuyentes.

Disposiciones como las que se encuentran reguladas en la CP, son el resultado del vertiginoso desarrollo de la tecnología en general y de la informática de manera particular, hoy existe una gran capacidad de almacenamiento en soportes informáticos información que

⁸⁴ Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Barcelona, Océano, 2005.

en algunos casos puede llegar a colisionar con el derecho constitucional que tenemos a la intimidad.

Recordemos que la CP en el Artículo 16 consagra que “el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos humanos garantizados en esta Constitución”. El Estado tiene un deber de abstención, en el sentido de no hacer nada que perjudique o vaya en contra de nuestra dignidad.

Por ello existe un marco jurídico, leyes que establecen los límites tanto del Estado como de los individuos como un mecanismo para garantizar los derechos tanto individuales cuanto colectivos.

El tema de la protección de los datos personales cobra pleno vigor en la actualidad, tanto es así que la resolución 45/95 de la ONU establece las Garantías mínimas que deben recoger las legislaciones de los países miembros sobre el manejo de Banco de Datos. En nuestro país algunas de las directrices consignadas por la resolución 45/95 de la ONU han sido recogidas en la Ley sobre Buró de información Crediticia publicada en el RO 127 del 18 de octubre de 2005.

“La palabra intimidad se emplea para hacer referencia al conjunto de actos, situaciones o circunstancias que por su carácter personalísimo no se encuentran por regla, general o de ordinario, expuestas a la curiosidad o divulgación”⁸⁵

Si el derecho a la intimidad y a guardar reserva sobre las convicciones política, religiosas, sexuales, son protegidas como un derecho humano, mal podría en ese sentido solicitarse por parte de ninguna institución al individuo consignar datos sobre las mismas, salvo la excepción contenida en la propia constitución cuando se lo hace por necesidades médicas.

⁸⁵ Madrid Malo Garizabal, Mario, *Estudios Sobre derechos Fundamentales*, serie: Textos de Divulgación, No 11, Defensoría del Pueblo, Bogotá, 1995, p. 59, citado por Carolina Torres Trueba, *La Intimidad Frente al Fisco*, en Novedades Jurídicas No. 16, Quito, Ediciones Legales, 2006, p. 34.

Sobre este tema encontramos un interesante fallo dictado por el Tribunal Constitucional español el 26 de Noviembre de 1984, la sentencia 110/184⁸⁶.

En este litigio, el actor solicita se anule la resolución de la Dirección Financiera y Tributaria que autoriza la investigación de las operaciones activas y pasivas del recurrente en determinadas entidades bancarias y de crédito, así como la sentencia del Tribunal Supremo que declara conforme a derecho tal resolución.

En su análisis el Tribunal español, considera que es doctrina consolidada del Tribunal “La no existencia de derechos absolutos” y ratifica el derecho de la administración que en ejercicio de su facultad inspectora puede acceder a las cuentas bancarias, estableciendo como límite a esa facultad el “penetrar en el ámbito de las relaciones concretas entre el cliente y el profesional. Sólo entonces podría negarse al contribuyente a facilitar datos que supusiesen la violación del secreto profesional”

Por lo que diremos que ni el derecho a la intimidad es absoluto ni las facultades que tiene el fisco para obtener información; en el caso de la sentencia analizada se trata de información de las cuentas corrientes del actor, que a todas luces resulta pertinente para cumplir con el cometido de la determinación, y por lo tanto se determina por parte del Tribunal el derecho que tienen el Fisco, para acceder a dicha información, respetando eso sí, el secreto profesional.

La administración tributaria no puede, solicitar la información que se encuentra protegida por la Constitución, a menos que nos imaginemos una administración con facultades similares a las descritas por George Orwell⁸⁷ en su desconcertante 1984, en la que precisamente se borra el espacio íntimo de los individuos a través de un Estado omnipresente.

⁸⁶ Fallo Analizado por: Carolina Torres Trueba, *La Intimidación Frente al Fisco*, en Revista Novedades Jurídicas No. 16, Quito, Ediciones Legales, 2006, p. 34.

⁸⁷ George Orwell, seudónimo de Eric Arthur Blair (1903-1950), escritor británico políticamente comprometido que ofreció un brillante y apasionado retrato de su vida y su época, 1984 (1949). Esta

“El derecho a la intimidad debe preservarse facultando sólo a los jueces, como custodios de las garantías ciudadanas, a alterarlo, autorizando injerencias a dicha intimidad.”⁸⁸

Un segundo aspecto que debemos analizar, relacionado con el derecho a la información que posee la administración tributaria, se relaciona con la divulgación de dicha información, si bien es cierto existe el límite infranqueable establecido en la CP, sobre aquellos aspectos sobre los cuáles no se puede requerir información a las personas, la administración tributaria en todos los demás casos y siempre y cuando sea pertinente al cumplimiento de sus objetivos, puede requerir información y la información consignada por el contribuyente puede frecuentemente ser sensible.

Surge entonces el segundo derecho que tienen los contribuyentes en sus relaciones con el fisco en el tema de la información, y es el derecho a que el fisco maneje esos datos de manera responsable, y se limite la divulgación de esa información de carácter sensible que podría poner en riesgo las actividades de los ciudadanos.

El art. 99 del CT establece: “las declaraciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, serán utilizadas para los fines propios de la administración [...]”.

Sobre el carácter reservado de la información recavada por la administración tributaria, dicha reserva alcanza la protección del derecho a la intimidad del contribuyente, respecto de terceras personas y a las posibilidades de divulgar dicha información, pero esta reserva no alcanza el interés que puede tener el propio contribuyente de acceder a la información que sobre el mismo posee la administración tributaria.

última ofrece una descripción aterradora de la vida bajo la vigilancia constante del “Gran Hermano”.
"George Orwell." Enciclopedia Encarta Microsoft® Student 2007 [DVD]. Microsoft Corporation, 2006.

⁸⁸ Osvaldo H Soler. Ob. cit, p 35

En un importante trabajo de tesis que estudia el derecho a la intimidad y el Hábeas Data en materia tributaria el Dr. Tiberio Torres⁸⁹ afirma que:

“La información constante en los registros de la administración tributaria será utilizada solamente para el cumplimiento de sus fines, ésta información debe tener el carácter de reservado en vista de que, su divulgación podría dificultar las labores propias de la administración tributaria.

[...] solamente en lo que tiene que ver con la divulgación o el acceso libre a esa información por parte de cualquier persona que tenga interés en ello. No obstante, no puede aplicarse el mismo criterio si nos referimos a una persona, natural o jurídica que tenga la calidad de contribuyente y que quiera tener acceso a la información que exclusivamente tiene que ver con ella mismo, es decir a la información de la cual es su titular.”

En el art. 3 del Estatuto del contribuyente español, también se consagra el derecho de los contribuyentes “en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.”

El tercer aspecto relacionado con el derecho que tiene la administración tributaria de requerir información, al que deseamos referirnos es al establecimiento de un límite material a esa facultad, es decir si puede o no la administración requerir de la misma persona, la misma información una vez que esta ya fue presentada esa información a la administración.

No encontramos una disposición expresa que lo prohíba, aunque podrían alegarse los principios contenidos en el art. 73 del Código Tributario que se refiere a las normas de acción

⁸⁹ Tiberio Torres, *El Derecho a la intimidad y la garantía constitucional del Hábeas Data en el Derecho Tributario*, Tesis presentada en la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador para la obtención del grado de Magíster en Derecho.

“La actuación de la administración tributaria se desarrollará con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficiencia”.

Principios que a toda luz proscriben la arbitrariedad y la excesividad en las actuaciones de la administración.

En el Derecho Comparado si encontramos normas que regulan de manera específica este tema:

En el Estatuto del Contribuyente de España encontramos la disposición contenida en el artículo 17 que dice “Los contribuyentes pueden rehusar la presentación de documentos que no resulten exigidos por la normativa aplicable al procedimiento de gestión tributaria de que se trate. Asimismo, tienen derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la administración actuante.”

Por su parte la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de los Estados Unidos de México⁹⁰, en el artículo 6 consagra el “Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante”.

El problema en cuestión ha sido preocupación de la legislación comparada, excluyendo expresamente la posibilidad de requerir nuevamente información que ya ha sido aportada por el contribuyente, en primer lugar para cumplir con la eficiencia con la que deben actuar las instituciones del sector público, y en segundo lugar para no hacer más oneroso para el contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones frente al fisco, es decir para no aumentar la carga fiscal indirecta, más aún si tomamos en cuenta que en algunos casos la información que se requiere puede contener varios cientos o quizá miles de copias que tienen un costo que de ser requerido sin límites por la administración encarecería el cumplimiento del deber que tenemos de colaborar con el fisco.

⁹⁰ Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005

Por último queremos referirnos al derecho de la administración de requerir información, frente a la garantía consagrada en el num. 9 del art. 24 de la CP, que establece que nadie puede ser obligado a declarar en contra de sí mismo.

En líneas anteriores ya nos referimos a esta garantía y las consecuencias que genera en el orden probatorio, puesto que el contribuyente tiene la obligación de entregar a la administración toda la información por ella requerida, y su omisión implica incurrir en la violación de un deber formal.

Creemos que si al momento de requerir la información, el contribuyente no es informado, que de ella se pueden desprender consecuencias de orden penal, la información requerida por esa vía carece de valor probatorio, porque colisiona de manera clara con la garantía del num. 9 del art. 24 de la CP.

La situación varía radicalmente si al requerir información al contribuyente, éste es advertido de las consecuencias penales que pueden devenir del aporte de la misma, de tal modo que advertido de la posibilidad de dichas consecuencias el contribuyente entrega la información requerida por la administración tributaria, en ese caso creemos que dicha información tendría valor probatorio en un posible proceso penal.

II.III.III. La determinación por el sujeto activo y el derecho a ser informado en la lengua materna.

El proceso de determinación directa conforme lo señala el art. 204 del RLRTI inicia con la expedición de la orden de determinación con la que se le notifica al sujeto pasivo:

“Art. 204.- Notificación.- Los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de Auditoria

Tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo.” [...]

El num.12 Del artículo 24 de la Constitución Política manda que: “Toda persona tendrá derecho a ser oportuna y debidamente informada en su lengua materna, de las acciones iniciadas en su contra”.

Mientras que el Art. 1 inc. 3 de la CP establece que: “El Estado respeta y estimula el desarrollo de todas las lenguas de los ecuatorianos. El castellano es el idioma oficial. El quichua, el shuar y los demás idiomas ancestrales son de uso oficial para los pueblos en los términos que fija la ley.”

Si bien el idioma oficial del Estado Ecuatoriano es el castellano; creemos que guardando armonía plena con las disposiciones constitucionales anteriormente señaladas, una persona cuya lengua materna sea el quichua debe ser informada del inicio de un proceso de determinación en su lengua materna, lo contrario sería desacatar las disposiciones constitucionales que protegen a los indígenas.

Además de que el derecho a ser informado en lengua materna se relaciona con el derecho a la defensa, por lo que si a una persona cuya lengua materna sea el quichua y no entienda el castellano, se le realiza una determinación sin notificarle con el inicio de la misma en su lengua, estaríamos atentando contra el derecho a la defensa de esa persona.

Este caso puede suceder frecuentemente, más aún si tomamos en cuenta que nuestro país es pluricultural y multiétnico, las cifras oficiales entregadas por el VI Censo de Población y V de vivienda, realizado en el 25 de Noviembre del 2001 en el que se determina que un 11% de la población ecuatoriana se reconoce indígena es decir, alrededor de un millón cuatrocientos mil ecuatorianos⁹¹.

⁹¹ <http://www.inec.gov.ec>

Si el más alto deber del estado ecuatoriano conforme ya lo hemos analizado consiste en respetar y hacer respetar los derechos humanos, entonces podemos afirmar que es un derecho de los pueblos indígenas quichuahablantes, el ser notificados por la administración tributaria en su lengua materna

Creemos que esta obligación abarca otros deberes por parte de la administración como el inicio de las notificaciones del inicio de un proceso de juzgamiento por parte de la administración tributaria y otros aspectos que de manera sustancial puedan vulnerar los derechos de los contribuyentes indígenas cuya lengua materna sea el idioma quichua.

Por estas razones se deben iniciar campañas de difusión también en idioma quichua, que informe a los ciudadanos sobre su deber de pagar tributos, y la manera como se realiza la gestión de los tributos por parte de la administración tributaria.

No es factible que desde el poder central se tenga, más allá de las disposiciones constitucionales una visión hegemónica de la sociedad ecuatoriana, cuya riqueza precisamente radica en su diversidad.

Relacionado con nuestro tema encontramos por ejemplo la L/1998, de Política Lingüística de Cataluña, que en su artículo 12.2 afirma que: “todas las personas tienen derecho a relacionarse oralmente y por escrito con la administración del estado de Cataluña en la lengua oficial que escojan y a ser atendidos, y no se les puede exigir traducción alguna”

Tomamos en ejemplo de la disposición catalana conscientes de las diferencias con la realidad multiétnica ecuatoriana. Sin embargo el ejemplo nos sirve para ilustrar la preocupación que existe en otras legislaciones expedir normas que hagan factible la plena aplicación de las garantías constitucionales. En nuestro país a más de las importantes disposiciones constitucionales, no existe normativa que regule estos aspectos en las relaciones entre las instituciones estatales y los ciudadanos, en todo caso creemos que el tema debe ser

debatido en diversos espacios y que en materia tributaria todavía hay mucho por hacer, para dar cumplimiento a esta garantía.

II.III.IV. Las inspecciones de la administración y los derechos del contribuyente.

Parte importante de la facultad determinadora por parte de la administración tributaria, es la relacionada con las inspecciones que puede realizar la administración para cumplir con la determinación de los tributos.

Son escasas las disposiciones legales que regulan esta actividad en nuestra legislación tributaria, a pesar de que las inspecciones realizadas por la administración, se relacionan con una variedad de derechos y deberes por parte de la propia administración y de los contribuyentes. Por la importancia del tema creemos que es imperioso que se regule de manera prolija esta actividad desplegada por la administración a través de sus funcionarios autorizados para ella.

A pesar de esta falta de normas, las pocas que existen sobre la materia, que regulan la actividad inspectora de la administración se encuentran dispersas en los principios que regulan el ordenamiento tributario, así como en otras garantías contenidas en nuestra CP, para el análisis de las distintas facetas que presenta este derecho de la administración, en contraposición con los derechos del contribuyente, recurriremos sobre todo a la doctrina que nos ayuda a ilustrar nuestras afirmaciones.

II.III.IV.I. La inviolabilidad del domicilio y las inspecciones de la administración tributaria:

El numeral 12 del artículo 23 de la CP regula: “La inviolabilidad del Domicilio. Nadie podrá ingresar en él ni realizar inspecciones o registros sin la autorización de la persona que lo habita o sin orden judicial en los casos y forma que establece la ley”

Frente a esta disposición Constitucional se encuentran las disposiciones que autorizan a las autoridades de la administración tributaria el suponer la realización de inspecciones en el domicilio tributario del contribuyente.

“El domicilio tributario no coincide siempre con el domicilio general. De los elementos que conforman el domicilio, el *corpus* o residencia y *el animus* o intención, en materia tributaria, prevalece el primero, por lo que este domicilio especial tiene un carácter objetivo.”⁹².

Existen por lo tanto algunas diferencias de orden conceptual entre el domicilio general y el domicilio tributario que es un domicilio especial, sin embargo la garantía contenida en el numeral 12 del artículo 23 cobra plena validez y vigencia en el domicilio tributario, ya que en dicha garantía no se realizan distinciones entre el domicilio es su concepción civilista y el domicilio en materia fiscal en el que prima el *corpus* en vez del *animus*.

Como hemos afirmado cuando tratamos el derecho a la intimidad frente a las facultades que posee la administración tributaria de requerir información, el ejercicio de los derechos constitucionales no es absoluto, sino más bien se encuentra limitado por lo dispuesto en el ordenamiento jurídico.

La administración tributaria posee facultades legales para realizar la inspección en el domicilio de los sujetos pasivos y estos a su vez tienen la obligación de colaborar con la

⁹² José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Material*, Documento entregado por el autor en el curso de de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar 2005.

administración deber de carácter formal cuya omisión acarrea sanciones de índole pecuniaria para el contribuyente que incumpla esos deberes.

Art. 96 del CT.- “Deberes Formales.- Son deberes formales de los contribuyentes o responsables [...]

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones, verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3 Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular aclaraciones que fueren solicitadas.”

Art. 206 del RLRTI- Inspección contable.- Previa disposición firmada por el respectivo Director Regional o Provincial, los auditores tributarios del Servicio de Rentas Internas podrán efectuar la inspección de los registros contables y sus respectivos soportes y archivos, en el domicilio fiscal del propio sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información. Una vez que se hayan revisado y analizado la información y los documentos pertinentes, se sentará razón de la culminación de dicha inspección y de los documentos que han sido revisados y que serán rubricados por auditor tributario, en un acta que suscrita tanto por el auditor tributario como por el sujeto pasivo. Un ejemplar de la cual se entregará a aquel.

Es verdad que, la administración cuenta con las facultades legales y reglamentarias para realizar la inspección, también es cierto que en virtud de lo dispuesto por el numeral 12 del artículo 23 de la CP, para realizar inspecciones o registros se requiere la autorización de la persona que la habita o por orden judicial.

Nada dice la disposición reglamentaria sobre la voluntad que debe ser manifestada por el sujeto pasivo, autorizando a los inspectores el ingreso al domicilio. Para ello es indispensable la notificación del inicio de la inspección al sujeto pasivo, si bien es cierto el sujeto pasivo fue previamente notificado con el inicio del proceso de auditoría tributaria, esa notificación no subsana a nuestro entender la necesidad de que el sujeto pasivo conozca de

manera clara el inicio de la actividad de inspección para que pueda expresar su voluntad de que la misma se realice.

En dicha notificación se debe delimitar el alcance de la inspección, el o los tributos que van a ser objeto de la misma, el período fiscal sobre el cuál se va a realizar la inspección y los nombres y apellidos de las personas que van a acudir hasta el domicilio del contribuyente para desplegar dicha actividad.

Coincidimos plenamente con el criterio vertido por Osvaldo H. Soler⁹³ quien al tocar este tema del inicio de la inspección y su necesaria notificación dice: “Constituye un requisito formal necesario para garantizar el ejercicio de sus derechos por parte del inspeccionado teniendo en cuenta las consecuencias que pueden derivarse de la actuación administrativa.”

También el Estatuto del Contribuyente de España lit. n art. 3 establece el derecho del contribuyente a “ser informado sobre, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la inspección de los tributos, acerca de la naturaleza y el alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones ya que se desarrollen en los plazos previstos”

Las consecuencias que pueden derivar de la actividad inspectora por parte de la administración tributaria, son que de ella evidentemente puede llegarse a determinar el monto de la obligación. Sin embargo en algunos casos como consecuencia de la actividad inspectora por parte de la administración, pueden extraerse conclusiones que conlleven la responsabilidad penal del contribuyente.

Por lo que el contribuyente debe ser informado al inicio de la actividad de inspección de las consecuencias penales que pueden extraerse de la actividad inspectora de la administración tributaria. De esa forma se cumple con lo establecido en el num. 9 del artículo 24 de la CP.

⁹³ Osvaldo H. Soler, ob.cit. p. 147.

Por lo tanto, una vez informado de dichas consecuencias, es fundamental el consentimiento de la persona cuyo domicilio va a ser objeto de la inspección, de no mediar dicho consentimiento la administración requiere a la luz del mandato constitucional orden judicial que autorice la realización de la misma.

“Para que el consentimiento sea válido debe ser expreso y comprobadamente anterior al comienzo de la actividad propia de los funcionarios, no debe haber mediado fuerza o intimidación y se le debe haber hecho saber a la persona que lo preste el derecho a negar dicha autorización”⁹⁴.

Por otra parte es necesario que la inspección se desarrolle respetando los principios de simplificación, celeridad y eficacia, consagrados en el Código Tributario, principios que regulan la conducta de la administración y sus funcionarios.

Estos principios se explican y se entienden de manera clara con el principio que en la doctrina se conoce como el de “*interdicción de la excesividad*, que prohíbe que la administración, amparada en el deber de colaboración a cargo del inspeccionado, efectúe requerimientos excesivos, exorbitantes o desmurados.”⁹⁵.

En el estatuto del contribuyente de España lit. J art. 3 en el mismo sentido del principio de interdicción de la excesividad se consagra el “derecho a que las actuaciones de la administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo de la forma que le resulte menos gravosa”

La aplicación de los principios de simplificación, celeridad y eficacia entendidos como interdicción de la excesividad a lo que nosotros agregaríamos también de interdicción de la arbitrariedad, logran que las relaciones entre los inspectores y los sujetos pasivos sean el reflejo de la plena vigencia del Estado de Derecho.

⁹⁴ Osvaldo H Soler, ob, cit, p. 147.

⁹⁵ Osvaldo H Soler, ob, cit, p. 146.

Otro aspecto relacionado con la inspección por parte de la administración, es el deber que tienen los sujetos pasivos de exhibir los documentos requeridos por los inspectores, el deber es expresamente de exhibición num. 3 art. 96, por lo que el contribuyente en este caso no está obligado a entregar esos documentos, los que en caso de ser requeridos por la administración deben solicitarse conforme lo establecido en las normas pertinentes es decir mediante una orden judicial que autorice el secuestro de dichos documentos, la situación quedaría subsanada si el inspeccionado de manera voluntaria entrega esa documentación, caso contrario será un juez quien legitime esa actuación.

Sin embargo en la jurisprudencia comparada, encontramos una excepción a este impedimento de secuestrar los documentos sin la respectiva orden judicial, así lo estableció la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema Argentina⁹⁶ cuando determinó que la facultad de los funcionarios de la administración “puede resultar procedente como ejercicio de la facultad investigatoria cuando en virtud de lo actuado se conociesen concretamente las infracciones que se imputen y cuya prueba se busca completar por ese medio”.

Al comentar este fallo el profesor Villegas plantea la siguiente conclusión: “se trata de asegurar la prueba de una infracción que ya se ha descubierto y ante el peligro que esta prueba pueda desaparecer por el contribuyente. En cambio no es admisible el secuestro de documentación con el propósito de descubrir posibles infracciones ignoradas por el fisco”.

EL fallo de la Corte argentina y el comentario que del mismo realiza el profesor Villegas, confirman una vez más la necesidad de informarle al contribuyente de las consecuencias que puedan derivarse de la inspección, para que este consienta o no la realización de la misma, caso contrario estaríamos ante un caso en el que no se le informa de las consecuencias que pueden devenir de la inspección, el contribuyente la autoriza, y los

⁹⁶ CN/COOnAdmFed, Sala I, 17/9/70 “OPALSCA e Ibarra, Evaristo s/ órdenes de allanamiento, citado en Héctor B Villegas, ob. cit. p 418.

documentos presentados son secuestrados para posteriormente utilizarlo como medio de prueba por el supuesto cometimiento de un delito. Proceso a todas luces reñido con el derecho a la defensa y las garantías del debido proceso.

Distinto es el caso en el que el contribuyente informado sobre las consecuencias que pueden derivarse de la inspección la autoriza. En este caso sería viable el secuestro de documentos para probar una infracción de la que la administración ya tenía conocimiento previo.

No se trata de garantizar la impunidad. El consentimiento por parte del contribuyente para la realización de las inspecciones, expresado de manera posterior a la notificación realizada sobre el inicio de la inspección y las posibles consecuencias que de ella pueden derivarse, son una forma de cumplir con la garantía de inviolabilidad del domicilio, consignada en nuestra CP, así como el derecho a la defensa, y la exclusión de la posibilidad de obligarle al individuo a incurrir en la autoincriminación.

Cuando el contribuyente no presta su consentimiento para que se realice la inspección, existen otros medios legales por parte de la administración, para acceder a esa información.

La administración puede acceder a una orden judicial que ordene el allanamiento del domicilio del contribuyente que se negó a consentir la inspección.

La autoridad judicial es la única llamada a autorizar actuaciones que limiten el ejercicio de los derechos individuales.

Por otra parte, el contribuyente durante la inspección tiene derecho a no sentar sus posiciones de manera verbal, puede acogerse al silencio, toda vez que no puede ser obligado a declarar contra sí mismo.

Los inspectores deben abstenerse de interrogar al inspeccionado, recordemos el contenido de la disposición del artículo numeral 5 del artículo 24

5. “Ninguna persona podrá ser interrogada, ni aun con fines de investigación, por el Ministerio Público, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la asistencia de un abogado defensor particular o nombrado por el Estado, en caso de que el interesado no pueda designar a su propio defensor. Cualquier diligencia judicial, preprocesal o administrativa que no cumpla con este precepto, carecerá de eficacia probatoria “

El inspeccionado puede voluntariamente colaborar con los inspectores respondiendo a sus interrogantes, más resulta que si por el contenido de sus respuestas resulta incriminado, esas respuestas carecerían de eficacia probatoria conforme lo dispuesto en el texto constitucional.

La misma Constitución dispone en el num. 14 del art. 24 “las pruebas obtenidas o actuadas o violación a las Constitución o la Ley, no tendrán validez alguna”

Se consagra así lo que en doctrina se denomina: “Teoría del fruto del árbol venenoso”. Con esta metáfora se denomina a la teoría que contempla la exclusión de los elementos probatorios obtenidos ilegítimamente.

Las implicaciones en el procedimiento de determinación tributaria, de las garantías fundamentales consagradas en la Constitución son amplias. Por esta razón es imperioso que se expidan normas que contemplen todas estas posibilidades en las actuaciones de la administración, porque si bien es cierto la jerarquía normativa de la Constitución y de los Tratados Internacionales, ubicados en la cúspide de la pirámide Kelseniana, hacen que los derechos consagrados en ellos se impongan sobre normas de inferiores, también es cierto que la dispersión de estas normas, y la ausencia absoluta de una referencia directa en las normas tributarias a los derechos fundamentales, puede en frecuentes ocasiones dar lugar a conductas que no necesariamente ciñen sus actuaciones a las garantías fundamentales consagradas en la CP.

Por ello la necesidad de repensar la materia desde un enfoque moderno que conjugue de manera plena el deber de los contribuyentes con la vigencia del Estado de Derecho.

Otro aspecto que no se encuentra regulado es el tiempo de duración de la inspección. La norma contenida en el art. 206 del RLRTI señala que una vez analizada la información y los documentos se sienta razón de la culminación de la inspección y se rubrica en un acta. A pesar de ello consideramos que al no señalarse un plazo podría generarse un estado de incertidumbre permanente en el inspeccionado, por lo que debemos recurrir nuevamente a los principios de celeridad, simplificación y eficacia que hacen en este caso que la inspección desde el punto de vista temporal se realice con un criterio de racionalidad que le cause las menores molestias posibles al inspeccionado, el hecho de que no exista un plazo fijado para la inspección, no significa de ninguna manera discrecionalidad en las actuaciones de la administración, por la vigencia plena de los principios antes señalados que regulan la conducta de la administración y sus funcionarios.

CAPITULO III

III.I. La facultad recaudadora de los tributos.

El art. 71 del CT, establece que la “recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o reglamento establezcan para cada tributo”.

En líneas anteriores establecimos que la gestión de los principales impuestos en nuestro país ha sido encomendada al SRI, y por lo tanto es el organismo encargado de la recaudación de esos impuestos, por lo que entre las facultades principales de esta institución, está el “efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado.”⁹⁷.

“La recaudación es una fase del procedimiento de aplicación a los tributos posterior a su cuantificación, y que tiene por finalidad esencial el cobro o la efectiva satisfacción de la prestación”⁹⁸.

Este concepto nos ayuda a identificar la fase de recaudación, como la fase final de la secuencia lógica que sigue el sistema tributario, desde el nacimiento de la obligación tributaria, pasando por la fase de determinación que vuelve líquida la obligación y la recaudación que culmina el proceso.

La recaudación es parte de la función administrativa, sin embargo se prevé en nuestros días la colaboración de las instituciones del sistema financiero nacional, a través de convenios suscritos entre la administración tributaria y esas instituciones

Las instituciones del sistema financiero son extrañas a la relación Jurídico Tributaria, la relación entre la administración y las instituciones del sistema financiero, en cuanto se

⁹⁷ <http://www.sri.gov.ec> .

⁹⁸ Juan Martín Queralt, ob. cit. p. 428

refieren a la colaboración de las mismas en la recaudación de los tributos es de orden contractual y no tributaria.

El CT establece como modo de extinguir las obligaciones tributarias la solución o pago, compensación, confusión, remisión y prescripción de la acción de cobro.

Normalmente el modo que más aplicación tiene en la práctica como medio para extinguir la obligación tributaria es el pago. La normativa vigente contiene aspectos relacionados con el mismo, por quien debe hacerse, por quien puede hacerse, cuando debe hacerse, donde debe hacerse, como debe hacerse, materia que es regulada de manera especial en materia tributaria y subsidiariamente por las normas contenidas en el Código Civil.

Sobre el pago Luís Corral Guerrero⁹⁹ quien señala que la recaudación tributaria ha de entenderse en sus cinco significados a saber: como potestad, como derecho, como deber, como acto y como procedimiento.

“Como Derecho, es el resultante del ejercicio de la Potestad; y es el derecho a exigir y percibir el pago, el cual a su vez se divide en dos; el primero el cual es el período de recaudación voluntaria en el cual el obligado debe realizar el pago; y el segundo el denominado procedimiento ejecutivo o de cumplimiento forzoso en el cual se inicia el derecho de ejecución de lo exigido y no cumplido por parte del Administrado.”

El autor nos ilustra con bastante claridad con respecto a las dos posibilidades relacionadas con la recaudación de los tributos, la primera que el pago se realice de manera voluntaria y dentro de los plazos previstos por la ley para el efecto y la otra posibilidad que se produzca la ejecución forzosa de los tributos que será motivo de análisis más adelante y a la que en nuestra legislación se la denomina ejecución coactiva, y regulada en los artículos 157 al 216 del CT.

⁹⁹ Luís Corral Guerrero, *tratado de Derecho Financiero y Tributario*, Dirigido por Andrea Amatucci, Tomo II, p. 526, citado por Jorge David Uribe, ob. cit. P 224.

El proceso de ejecución coactiva es denominado con frecuencia, y de manera errónea como juicio coactivo; creemos que dicha terminología usada para designar a este proceso es equivocada, debido a que la autoridad designada para el efecto solamente ejecuta por lo tanto no existe contienda legal y además carece de jurisdicción la misma que en estricto sentido es “la función pública de administrar justicia, emanada de la soberanía del estado y ejercida por un órgano especial”¹⁰⁰.

En la actual estructura del Estado, esta misión ha sido confiada a la Función Judicial, encargada de administrar justicia conforme lo establecido en el art. 91 de la CP.

Esta idea se ve reforzada por los aportes doctrinarios tendientes a desvanecer la equivocada idea de que la administración ejerza actividad jurisdiccional. En este sentido Carlos M. Giuliani Fonrouge¹⁰¹ dice “Suele hablarse entre nosotros de actividad jurisdiccional de la Dirección General Impositiva, para referirse a la etapa de oficio de la determinación tributaria, cuando ello corresponde a un aspecto de la administración activa y no a un proceso contencioso, a pesar de que pueda haber pruebas y actuaciones ante un funcionario administrativo que por error es llamado juez administrativo”

La distinción es necesaria, la idea del profesor Giuliani Fonrouge nos ayuda a sustentar de mejor manera el planteamiento de que en el proceso de ejecución coactiva existe el despliegue de actividad administrativa y no jurisdiccional.

El organismo al que se le ha encomendado la gestión de los tributos realiza actos de administración activa de ninguna manera actos jurisdiccionales.

Resulta claro por lo tanto que es una incorrección mencionar la existencia de Jueces o Jurisdicción administrativa. Los funcionarios de la administración se encuentran obligados a

¹⁰⁰ Hernando Devis Ehandía, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Universidad, 1997, p. 97.

¹⁰¹ Carlos M. Giuliani Fonrouge. *Derecho Financiero* Vol. II, 3ra edición, Buenos Aires, Depalma, 1984,

respetar las garantías del debido proceso a favor de los contribuyentes porque la normativa constitucional y legal les impone esa obligación, más allá de que ellos no actúen como jueces en sentido estricto.

Las garantías consagradas a favor de los contribuyentes, se aplican en el procedimiento administrativo de ejecución de los tributos, la circunstancia de que nos encontremos en un proceso en el que no existe jurisdicción en un sentido estricto, no implica que puedan soslayarse las garantías del debido proceso, establecidas en la CP, para todo procedimiento.

III.II La notificación y el Derecho a la Defensa.-

Una de las garantías fundamentales en la fase de recaudación de los tributos que cobra vigencia plena es la contenida en el numeral 10 del Art. 24 que establece que: “Nadie podrá ser privado del derecho la defensa ningún estado o grado del respectivo procedimiento”.

De allí que la normativa tributaria prevea la necesidad de notificar al contribuyente a cerca de la emisión del título de crédito cuyo efecto es concederle al deudor conforme lo dispuesto en el Art. 151 del CT “ocho días para el pago”; además el mismo artículo prevé la posibilidad que el requerido presente dentro de ese plazo “reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o el derecho para su emisión; el reclamo suspenderá hasta su resolución la iniciación de la coactiva”.

Uno de los primeros efectos de la notificación se relaciona con la eficacia del acto administrativo. La falta de notificación al administrado genera como consecuencia la ineficacia del acto. El acto nace a la vida jurídica libre de vicios pero no surte efectos con respecto al administrado así lo dispone expresamente el art. 85 del CT:

“Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o

reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones [...] El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación”

Los actos administrativos están precedidos por la presunción de validez el art. 82 del CT establece que “Los actos administrativos tributarios gozarán de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad”.

Nos hallamos frente a una presunción *iuris tantum*, presunción que puede ser desvirtuada que admite prueba en contrario.

La notificación es uno de los principales requisitos de eficacia del acto administrativo, la obligación de notificar se cumple exclusivamente cuando se realiza por uno de los medios establecidos en la ley. Una notificación que no haya sido hecha en debida forma no produce efectos, de lo cual sigue que la propia resolución notificada tampoco podrá producirlos en contra del interesado.

En síntesis el primer efecto de la falta de notificación o de una notificación defectuosa produce que el acto administrativo no produzca efectos en relación con el administrado a quien dicho acto estaba dirigido.

La notificación se relaciona también en un segundo aspecto con el ejercicio del derecho a la defensa por parte del administrado. Cuando la notificación defectuosa es insubsanable o la omisión de la obligación de notificar le coloca al administrado en situación de indefensión, el acto pierde toda eficacia.

Así lo entendemos por el contenido de la disposición del artículo 139 del CT “Invalidez de los actos administrativos.- los actos administrativos serán nulos y la autoridad los invalidará de oficio o a petición de parte en los siguientes casos [...] 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la Ley prescribe, siempre que haya obstado el derecho a la defensa o que la omisión hubiere influido de la decisión del reclamo”

Efectivamente la ausencia de notificación al administrado con la emisión de los títulos de crédito u órdenes de cobro pueden causar indefensión en el administrado, y por lo tanto nulidad.

Los diversos aspectos relacionados con la notificación se encuentran regulados en los arts. 105 al art. 114 del CT.

El art. 105 define a la notificación de la siguiente manera: “Notificación es el acto por el cuál se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales”

El concepto establecido por el art. 105 establece al mismo tiempo el concepto y el contenido de la notificación. Además se establece en la parte final del art. 106 del CT la responsabilidad del notificador de hacer constar el lugar, el día, la hora y la forma de la notificación.

Por lo tanto en su aspecto esencial la notificación debe poner en conocimiento del contribuyente el acto o resolución administrativa, así como el requerimiento del cumplimiento de un deber formal.

Creemos que la notificación y el derecho a la defensa se encuentran íntimamente relacionados.

Vinculado con el ejercicio del derecho a la defensa, en otras legislaciones se establece la obligación de que la notificación contenga la indicación de los recursos a los que tiene acceso el contribuyente, frente a la actuación de la administración tributaria.

Así el art. 36 del estatuto del contribuyente de España, prevé que: “Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la administración tributaria, así

como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

Se trata de garantizar a través de la información contenida en la notificación, el pleno derecho a la defensa por parte del contribuyente. La notificación en este caso se convierte en un importante instrumento de información a favor el contribuyente en el espíritu de esta disposición se encuentra la posibilidad del ejercicio efectivo del derecho a la defensa.

Consideramos que el notificar a los contribuyentes, informándoles a cerca de los recursos a los que tienen derecho, el plazo para su interposición y el órgano ante el cuál se debe interponer, es una forma de acercarse al equilibrio que debe existir en las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Son pasos importantes tendientes a terminar la desconfianza que generan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

Es cierto que en la legislación ecuatoriana al igual que la española, se mantiene la antigua ficción de que la ley se presume conocida por todos¹⁰², ficción que precisamente pretende garantizar seguridad en el ordenamiento jurídico, pero que en la actualidad por la profusión de normas, la inestabilidad jurídica y la complejidad de las relaciones hace difícil que el ciudadano pueda conocer los recovecos del ordenamiento jurídico en general, y el tributario en forma específica.

Por esta razón, y a pesar de la ficción de conocimiento de la ley, es necesario que la administración le proporcione al contribuyente más información a cerca de la normativa tributaria vigente, los recursos y derechos que le asisten. Creemos que la información es un medio eficaz para acercar a las partes, y garantizar en los casos como el que tratamos que el contribuyente pueda ejercer de forma efectiva sus derechos frente a la administración.

¹⁰² Art. 6 del Código Civil “La ley entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial, y por ende será obligatoria y se entenderá conocida de todos desde entonces [...]

III.III. La recaudación coactiva de los tributos y los derechos del contribuyente.

Relacionada con la facultad recaudadora de la administración nos encontramos con el procedimiento de ejecución coactiva de los tributos.

A lo largo de este trabajo hemos venido sosteniendo que las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se desarrollan en condiciones de igualdad. Por los mutuos derechos y deberes que surgen entre las partes con ocasión del nacimiento de la obligación tributaria.

El criterio de igualdad en la relación fisco contribuyentes encuentra una excepción importante en el proceso de recaudación tributaria. Esta excepción se concreta en el procedimiento de ejecución coactiva. En dicho procedimiento la administración cuenta con una serie de facultades legales que le colocan a la administración en una situación más favorable frente a los contribuyentes.

Cierto es que según lo dispuesto por el Art. 262 del CT “La presentación de la demanda contencioso-tributaria, suspende de hecho la ejecutividad del título de crédito que se hubiere emitido. Por lo tanto no podrá iniciarse la coactiva para su cobro, o se suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado”.

La suspensión de la ejecución coactiva en virtud de la presentación de la demanda ante el contencioso-tributaria pretende garantizar el ejercicio del derecho a la defensa por parte del contribuyente.

El desequilibrio en la relación fisco- contribuyente se presenta de manera clara ante la posibilidad que tienen los propios funcionarios de la administración de dictar una serie de medidas cautelares conforme lo dispone el artículo 164 del CT.

“El ejecutor podrá ordenar, en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes. Al efecto no precisará trámite previo [...].

Creemos que en este caso en el que se le permite dictar a la propia administración medidas precautelatorias serie de sin trámite previo se altera la igualdad en la que hemos venido sosteniendo se desarrollan las relaciones entre el fisco y el contribuyente. La administración en cumplimiento de su deber de recaudar los tributos tiene que hacer un uso racional de las mediadas que la ley ha establecido en su favor y no lo que sucede frecuentemente en la práctica en donde se deja de un lado la razonabilidad para avasallarle al contribuyente en aras del interés fiscal.

En la doctrina encontramos el criterio de Osvaldo Soler quien realiza una dura crítica a la posibilidad con que cuenta la administración tributaria de dictar mediadas cautelares por medio de sus propios funcionarios, las principales observaciones que se realizan de esta facultad se orientan a la falta de independencia e imparcialidad por parte del funcionario que ordena dicha media en ese sentido refiriéndose al embargo Soler afirma:

“¹⁰³La naturaleza de la medida cautelar exige necesariamente la actuación jurisdiccional. Las medidas cautelares deben apuntar a un solo y claro objetivo: asegurar la eficacia de la jurisdicción haciendo que la sentencia, al tiempo de dictarse, pueda cumplir con el objeto mediato de la pretensión. Nunca apunta a la satisfacción anticipada de la pretensión. [...] Dada la gravedad de la medida sólo el juez puede decretarla en tanto tenga por acreditada la verosimilitud del derecho del peticionante y el peligro de la demora”

Con el objetivo de recaudar los montos por deudas firmes no pagadas se ha convertido en una necesidad el implemento de una vía procesal rápida “quizá con el sacrificio excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes”¹⁰⁴.

La doctrina y las legislaciones se encuentran divididas sobre si este procedimiento debe ser únicamente judicial o por el contrario exclusivamente administrativo. Legislaciones como

¹⁰³ Osvaldo Soler, ob.cit. p 188.

¹⁰⁴ Héctor B. Villegas ob. cit. p. 479

la argentina, brasileña, uruguaya, venezolana y paraguaya se inclina por el primer camino en el que el cobro coactivo de las obligaciones tributarias se realiza mediante un procedimiento judicial. Quienes defienden este procedimiento afirman que “la idea del procedimiento administrativo es censurable, ya que el Poder Judicial proporciona una mayor garantía de independencia en impide que la administración se constituya en juez y parte”¹⁰⁵.

En nuestro país al igual que en Chile, Colombia, México y Panamá, España se ha adoptado el sistema según el cuál el procedimiento de ejecución es administrativo.

Este sistema es justificado “como una especial y lógica prerrogativa de la administración, la de ejecutar sus actos sin necesidad de acudir a los tribunales”¹⁰⁶.

Analizado el tema desde el punto de vista de los derechos del contribuyente creemos que el hacer cesar la igualdad en las relaciones entre el fisco y los particulares para otorgarle facultades especiales a la administración puede ser perjudicial para las garantías del contribuyente.

Reiteramos que se está constriñendo la garantía consagrada en el art. 24 num. 17 de la CP “el derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos una la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses”.

La competencia de la acción coactiva recae privativamente sobre los respectivos funcionarios recaudadores de la administración tributaria. El objetivo fundamental de la administración se relaciona con la recaudación de los tributos y bajo este sistema la misma administración se encarga del desarrollo del procedimiento coactivo dotada de una serie de facultades que hacen cesar la igualdad entre las partes.

En el procedimiento coactivo, el funcionario de la administración está autorizado a emitir en el mismo auto de pago o de manera posterior medidas precautelatorias el art. 164 dispone que “al efecto, no se precisará de trámite previo alguno.”

¹⁰⁵ Navarrine y Asorey en Héctor B. Villegas. ob. cit. p. 480

¹⁰⁶ José L. Pérez de Ayala, Curso de derecho tributario, t. II p. 134, citado por Héctor B. Villegas. ob. cit. p. 480

En el desarrollo de este procedimiento el ejecutor puede también ordenar el embargo de bienes conforme lo dispone el art. 166 del CT.

Con ocasión del análisis que hicimos del derecho a requerir información por parte de la administración tributaria afirmamos que no es factible el ejercicio de derechos de manera absoluta debido a que existen disposiciones en el ordenamiento jurídico que regulan esos derechos.

La mejor manera de garantizar el ejercicio de los derechos por parte de los contribuyentes en el sistema de ejecución de los tributos por la vía administrativa es que los funcionarios designados para realizar el trámite de ejecución no sean dependientes de la administración tributaria y que en el ejercicio de su cargo puedan actuar de manera autónoma.¹⁰⁷ Es importante que la persona encargada de resolver no se encuentre sometida jerárquicamente a ninguna de las partes. La existencia del debido proceso a nuestro entender está en duda si el funcionario encargado de la ejecución coactiva pertenece a la misma administración tributaria.

Luís Comba afirma que “no se solucionan los problemas avasallando a los contribuyente, sino por el contrario generando una verdadera conciencia tributaria, donde impere el respeto mutuo, fundado en una relación de derecho y no de poder”¹⁰⁸.

La solución de este conflicto de intereses no justifica el rompimiento del equilibrio entre las partes se deben buscar los mecanismos adecuados que garanticen la independencia e imparcialidad en la ejecución coactiva de los tributos.

¹⁰⁷ Por ejemplo en el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito se han contratado Abogados externos para que realicen la ejecución de coactivas. Nosotros pensamos que la mejor alternativa sería el crear un departamento de coactivas que funcione de manera autónoma encargado exclusivamente de la ejecución de coactivas y que su personal no se encuentre subordinado a la Administración Tributaria sino más bien se establezca dentro de esa oficina autónoma su organigrama funcional.

¹⁰⁸ Luís A. Comba citado en Héctor B. Villegas ob. cit. p. 487

III. IV. La Regla Solve et Repete y los derechos del contribuyente

Es necesario detenernos en esta regla para analizarla a la luz de la actual legislación ecuatoriana, y su relación con los derechos y garantías del contribuyente frente al fisco, partimos para ello de una conceptualización adecuada de la regla *solve et repete* que “significa que cualquier contribuyente en contienda tributaria le discuta al fisco la legalidad de un tributo, previamente debe pagarlo”¹⁰⁹

Esta regla de antigua creación, cuyos orígenes se remontan al derecho romano, ha sido motivo de largas y enconadas discusiones entre los estudiosos que defienden su vigencia y aquellos que la consideran perjudicial.

No existe acuerdo en la doctrina respecto de una precisa fundamentación jurídica de la regla, para algunos autores, “su finalidad es protectora de las arcas fiscales y consiste en impedir que mediante la controversia se obstaculice la recaudación, constriñendo al particular al pago”.¹¹⁰

El principio solve et repete, símbolo a nuestro entender de un fiscalismo exacerbado, no se encuentra contemplada en la legislación ecuatoriana. A pesar de ello, pervive en el imaginario colectivo la idea de que se debe pagar los tributos para poder reclamarle al fisco.

El problema se agrava, cuando la continuidad de esta idea no sólo se inserta en el imaginario colectivo, sino también en algunas actuaciones del fisco, que lamentablemente, mediante disposiciones de jerarquía inferior a la ley, trata de revivir esta regla, considerada en general como “odiosa” por la doctrina. Así lo expresa la comisión que elaboró el Modelo de Código Tributario para América Latina quienes en la exposición de motivos para la no exigencia del requisito del pago previo a reclamar al fisco dicen “*El odioso solve et repete*, según calificación de autorizada doctrina, constituye un medio frecuente usado para encubrir la arbitrariedad administrativa y hacer ilusoria la defensa del contribuyente”

¹⁰⁹ Héctor B. Villegas, ob. cit. P 509

¹¹⁰ Héctor B Villegas ob. cit p 510

La acertada idea de los insignes doctrinarios que participaron en la elaboración del modelo, nos sirve en nuestro caso para desnudar la naturaleza del principio *solve et repete* como atentatorio al derecho a la defensa de los contribuyentes.

La CP, establece en el num. 17 del art. 24 que “Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión”.

También el Art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica del que el Ecuador forma parte garantiza que: “Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la Ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”

En otro nuestro trabajo, ya hicimos referencia a la jerarquía normativa de los Convenios Internacionales de los que el Ecuador forma parte, las que se encuentran en un rango superior al de la ley e inferior al de la Constitución, por ello la importancia de este principio que en armonía con el que se encuentra consignado en nuestra Carta Magna, garantizan el derecho a la defensa en todos los ámbitos sin obstáculos ante un órgano imparcial y dentro de un plazo razonable.

Las disposiciones citadas proscriben de manera definitiva la posibilidad de exigir condiciones previas para permitir el acceso a la defensa de las personas, derecho que evidentemente trasciende el ámbito penal para consolidarse de manera plena en el ámbito administrativo y en cualquier materia en la que sea necesario efectivizarlo.

Los obstáculos de orden económico, evidentemente pueden ser el óbice para que el contribuyente pueda acceder de manera efectiva a los órganos administrativos y judiciales en busca de la tutela efectiva de sus derechos.

Relacionado con este problema, algunos prestigiosos doctrinarios van más allá de la regla *solve et repete* y consideran que “otras cargas como los depósitos compulsorios y la representación ante la corte por abogados y asesores fiscales pueden ser realmente costosas e inconvenientes. Cuando la suma de estas cargas impide el acceso de los contribuyentes a los procesos administrativos y judiciales, dichas cargas atacan el derecho al debido proceso”¹¹¹.

En su estructura actual nuestro CT, inspirado como hemos visto en el Modelo de Código Tributario para América Latina cuyos autores consideraban odiosa la *regla solve et repete*, se garantiza el libre acceso de los contribuyentes sea en sede administrativa o judicial para hacer efectiva la tutela de sus derechos¹¹².

El art. 103 del CT establece los deberes sustanciales de la administración, el numeral 3 de este artículo dispone “Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlos de acuerdo a la ley o los reglamentos”.

El art.115 del CT dispone que : “Los contribuyentes, responsables o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración estimación de oficio o liquidación podrán presentar reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días [...]”

No existen por lo tanto requisitos que impidan el acceso de los contribuyentes a la administración en su derecho dirigir reclamos, consultas o presentar recursos.

Las disposiciones legales guardan armonía con lo dispuesto por la Constitución y los Convenios Internacionales, y preservan el derecho a la defensa de los contribuyentes.

Sin embargo de lo dicho, consideramos que existen intentos por reivindicar la regla *solve et repete*

¹¹¹ José Vicente Troya Jaramillo, “Tributación y Derechos humanos” ob. cit. p 45

¹¹² El art. 207 de la Constitución ecuatoriana establece que “En los casos penales, judiciales, laborales, de alimentos y de menores, la administración de justicia es gratuita. En las demás causas , el Consejo Nacional del la Judicatura fijará el monto de las tasas pro servicios judiciales”

Un claro ejemplo de lo que venimos sosteniendo se desprende del mandato que contiene el art. 152 del CT el mismo que regula la solicitud que hace el contribuyente para que la administración le otorgue facilidades para el pago de su obligación el mencionado artículo dispone lo siguiente:

“Practicado por el deudor o por la administración un acto de liquidación o determinación tributaria, o notificado de la emisión de un título de crédito o del auto de pago, el contribuyente o responsable podrá solicitar a la autoridad administrativa [...] se le concedan facilidades de pago. La petición será motivada y contendrá los requisitos [...].

3. Oferta de pago inmediato no menor a un 20% de al obligación tributaria y la forma que se pagaría el saldo”

Creemos que esta práctica es una manera soterrada, de poner en vigencia la regla *solve et repete*, el exigir el pago inmediato no menor al 20% del monto sobre el que se solicitan facilidades de pago se convierte en una mediada con una faz que recuerda la regla *solve et repete*.

Enrico Allorio¹¹³ sostiene que la regla *solve et repete*, es adoptada como arma en las manos del más fuerte, o sea, el fisco, para reforzar su propia posición”.

Hemos sostenido y repetido vehementemente que en la fase de aplicación de los tributos fisco y contribuyente concurren en una situación de igualdad jurídica, paridad que es menoscabada, precisamente cuando la administración actúa con la idea de ser el más fuerte en la relación.

Estamos convencidos de la firmeza necesaria con la que debe actuar la administración tributaria en su cometido con el fin de de asegurar la continuidad misma del Estado a través

¹¹³ Citado por Héctor B. Villegas , ob. cit .p 510

de su ardua labor de recaudar tributos; en un país como el nuestro, en el que históricamente la cultura de pagar las contribuciones al fisco, ha sido casi nula.

Sin embargo aquello, no significa implementar políticas que vayan en contra de los intereses de los contribuyentes.

Hacemos nuestras como corolario, a estas reflexiones, las palabras del profesor Villegas cuando refiriéndose a la *regla solve et repete* dice: “Es verdad que se debe asegurar el interés fiscal poniéndolo a cubierto de malévolas argucias y expedientes dilatorios [...] sin necesidad de recurrir a un medio justamente condenado como un “inicuo instrumento de tortura”, llamado a desaparecer.”¹¹⁴

III.V. El derecho a la devolución como un medio de lograr la igualdad en las relaciones fisco contribuyente.

Uno de los principales derechos del contribuyente, tendiente a consolidar el objetivo de equilibrar las relaciones entre éste y el fisco, es el derecho a la devolución de lo que ha sido indebidamente pagado, o pagado en exceso por parte del contribuyente.

Habíamos dicho que con motivo del nacimiento de la relación jurídica tributaria surgen mutuos derechos y deberes entre el fisco y los contribuyentes, siendo la obligación principal, la de pagar tributos por parte de los contribuyentes; sin embargo con frecuencia la relación se invierte convirtiéndole al contribuyente en acreedor de la administración tributaria.

Esta relación jurídica ha sido definida como “aquella que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributaria que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución”¹¹⁵.

Las principales causas contempladas en nuestra legislación para originar esta relación son:

¹¹⁴ Héctor B. Villegas. ob. cit. p 515

¹¹⁵ Héctor B. Villegas, ob. cit, p 516.

Art. 122 CT. “Pago indebido.- se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.

Art. 123 CT “Pago en exceso.- se considera pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible[...].

De no contemplarse por parte de la legislación un sistema de devolución a favor del contribuyente se configuraría a favor de la administración la figura del enriquecimiento injusto; y en perjuicio del contribuyente el empobrecimiento injusto.

Es necesaria no solamente la devolución de los ingresos pagados indebidamente o en exceso también es urgente que el sistema mismo de devolución sea ágil y eficiente, debido a que si las devoluciones se efectúan dentro de un tortuoso y engorroso procedimiento se afectan también los derechos del contribuyente, y sobre todo el equilibrio de las relaciones.

En el profuso ámbito de normas que rigen el sistema tributario actual, encontramos un escaso número que regulen el sistema de devoluciones del pago indebido o en exceso por parte de la administración tributaria específicamente nos referimos a la segunda parte del artículos 305 al 308 y 123 del CT, 46 del la LRTI y al art. 67 del RLRTI

Art.123 “la administración tributaria previa solicitud del contribuyente, procederá la devolución de los saldos a favor de este... Si contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar un reclamo formal para la devolución.

Art. 46.- Crédito tributario.- En el caso de que la retención a la que se refiere este artículo y/o los anticipos sean mayores al impuesto causado, el contribuyente podrá a su opción solicitar el pago en exceso, sin perjuicio de la devolución automática prevista en el Código

Tributario, o compensarlo con el impuesto del cual fue objeto la retención o anticipos, que cause en ejercicios impositivos posteriores; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria, en la forma que ésta establezca.

Art. 67. **Art. 65.- Reclamación por pagos en exceso.-** Si el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, los sujetos pasivos tendrán derecho a solicitar el reintegro del exceso, solicitud que deberá ser tramitada dentro del plazo de seis meses.

Si el contribuyente no recibiere la devolución dentro del plazo antes señalado o si considerare que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar, en cualquier momento, un reclamo formal para la devolución, en los términos previstos en el Código Tributario para el trámite de reclamación por pago indebido.

Las normas tributarias vigentes prevén dos situaciones diferentes, la primera de ellas se refiere al pago en exceso cuando a solicitud del contribuyente la administración le devuelve los valores reclamados para lo cuál la administración cuenta con seis meses de plazo.

La otra situación que se prevé es cuando no se ha pronunciado la administración en ese plazo o cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores devueltos, situación en la cuál tienen derecho a iniciar un proceso de reclamo formal regulado en los arts. 115 al 134 del CT, procedimiento formal que se aplica además a los reclamos de pago indebido en todos los casos.

En otras legislaciones se está regulando la posibilidad de que la administración devuelva de oficio a los contribuyentes los valores ingresados de manera indebida al Fisco.

El Estatuto del Contribuyente de España establece: “Artículo 3. Derechos generales de los contribuyentes. Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora”

Este artículo es considerado como un logro en los derechos y garantías de los contribuyentes¹¹⁶.

Creemos que el pago de oficio de la obligación principal y los intereses es una necesidad tendiente a lograr un desarrollo armónico de los derechos de los contribuyentes y la administración. Mucho más en nuestros días en los que los procesos de información automatizados proveen a la administración los medios para cumplir con las devoluciones a los contribuyentes.

Otro aspecto importante es el fijar los intereses en el artículo 46 de la LRTI se dispone que:

Si el contribuyente optó por presentar el reclamo y el Director General del Servicio de Rentas Internas no lo hubiere resuelto dentro del plazo establecido por el Código Tributario, aquel podrá compensar directamente este saldo con el impuesto a la renta o sus anticipos causados en ejercicios posteriores. En este caso se considerarán los intereses correspondientes computados de conformidad con el artículo 21 del antes referido cuerpo legal, sin perjuicio del derecho de verificación, que será ejercido por parte del sujeto activo.

El pago de intereses se contabiliza cuando dentro del plazo de seis meses la autoridad no resolvió el reclamo la solicitud de devolución por pago en exceso. Entendemos que de aplicar la regla de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, resulta que los intereses también deben ser pedidos por el contribuyente y no se pagan de oficio.

En la legislación Española se ordena que el cálculo y el pago de interés una vez cumplidos los plazos para que estos se generen, deben también ser cancelados de oficio por la administración tributaria, todo ello con el afán de igualar las condiciones entre el fisco y el contribuyente, si el fisco actúa con todo el rigor de la ley cuando de recaudar tributos se trata y además de ello impone un sinnúmero de deberes a los contribuyentes para lograr sus objetivos, sería también bastante justo que al fisco se le impongan deberes cuando las

¹¹⁶ Ernesto Esverri Martínez, Manual Práctico Francis Lafebve, ob. cit. p. 80

condiciones le impongan la obligación jurídica de devolver tributos, y a nuestro entender el principal deber sería el de pagar de oficio esos valores y sus intereses.

El art. 22 del CT dispone que “Los créditos contra el sujeto activo, por el pago en exceso o indebidamente, generarán los mismo interés [...] desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido”

Los intereses cancelados por parte de la administración computados desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución por parte del contribuyente, hasta la fecha en que se resuelva la devolución, deben ser cancelados de oficio junto con el monto de la obligación principal lo que evidentemente equilibraría las relaciones fisco-contribuyentes.

La administración tributaria debería iniciar campañas de información a los contribuyentes, que le hagan conocer de manera clara el derecho que tienen éstos de reclamar la devolución de sus impuestos indebidamente ingresados al fisco o pagados en exceso.

Capítulo IV.

La facultad sancionadora de la administración, y las garantías del contribuyente.

IV. I Derecho Penal Tributario: Generalidades.

Desde que los seres humanos en el desarrollo del proceso evolutivo nos organizamos en sociedad, la pertenencia al grupo social ha generado deberes y derechos para los miembros del grupo social.

Conforme ha ido avanzando el desarrollo social, esos deberes y derechos se han ido transformando hasta llegar a las actuales formas de organización social, representadas en el Estado.

Sin embargo es cierto también, que desde épocas inmemoriales la obediencia a las reglas establecidas en el grupo social no es absoluta, y ello le obliga al grupo a establecer sanciones para quienes no cumplen con sus obligaciones.

En la sociedad moderna la facultad exclusiva de imponer sanciones, le ha sido conferida por los ciudadanos al Estado, para que a través de sus órganos cree los instrumentos necesarios tendientes a garantizar la paz y la convivencia social.

En el ámbito tributario no todos los ciudadanos cumplen con su deber jurídico y moral de contribuir, unas veces de manera dolosa y otras no. Sin embargo el incumplimiento de las obligaciones en materia fiscal da lugar al resarcimiento del daño causado y a las consecuentes sanciones cuando se han transgredido las normas en materia fiscal.

Aparece entonces el derecho penal tributario, el mismo que ha sido fuente de interesantes debates doctrinarios que han procurado develar su naturaleza jurídica.

Existen importantes teorías que sustentan sus diferentes criterios sobre la ubicación científica el derecho penal tributario. Algunos autores que afirman que el derecho penal

tributario es un capítulo más del derecho tributario. Entre quienes defienden esta posición se encuentra por ejemplo el profesor Giuliani Fonrouge¹¹⁷ quien “concibe derecho tributario como un todo orgánico, con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, y estima que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica ilícita-fiscal”

Otros autores defienden la tesis, de que el Derecho Penal Tributario, es una rama más del Derecho Penal General, entre quienes defienden esta posición se encuentra el profesor español Sáinz de Bujanda¹¹⁸ quien afirma que “existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la infracción tributaria”

Existen criterios que diferencian entre el Derecho Penal Común y el Derecho Penal contravencional, y afirman que el Derecho Penal Tributario se ubica en el campo del derecho penal contravencional.

Creemos acertada la segunda teoría que caracteriza el derecho penal tributario como un capítulo del derecho penal general. Sin embargo esa teoría no puede ser rígida, es necesario aceptar cierta flexibilidad por la especialidad de la materia fiscal, que exige conceptos y en algunos casos terminología propia.

Nuestro CT le sitúa al derecho penal tributario más bien como un capítulo del derecho tributario en consonancia con lo que defienden los autores de la primera teoría a la que hacíamos referencia en líneas anteriores esta conclusión se desprende si analizamos lo que dispone el art. 310 del CT.

Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias .Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa”

Frente a esta concepción contenida en nuestro Código nos inclinamos a pensar que el ámbito fiscal está vinculado de manera directa con procesos económicos, caracterizados por

¹¹⁷ Carlos M Giuliani Fonrouge, citado en Héctor B. Villegas ob. cit. p 526

¹¹⁸ Sáinz de Bujanda, citado en Héctor B Villegas ob. cit. p 526

su inestabilidad y mutabilidad, lo exige también cierta dinámica en el derecho penal tributario, distinta a la del derecho penal general, precisamente por la rapidez en la que se transforman las relaciones económicas, mucho más en nuestro días en las que nuevas posibilidades de comercio generadas a partir del desarrollo tecnológico permite en nuestros días, realizar transacciones comerciales en segundos y en cualquier lugar del mundo a través de medios informáticos, hechos que generan evidentemente cambios y exigen transformaciones en materia tributaria, lo que a su vez implica la necesidad también de un derecho penal tributario dinámico, pero no separado del derecho penal clásico en donde se encuentran los principios, conceptos doctrinarios sustanciales del derecho penal general, que a nuestro entender son plenamente aplicables en materia fiscal.

IV. II Las infracciones tributarias, concepto y clasificación.

El art. 314 del CT define lo que debemos entender por infracción tributaria: “Constituye infracción tributaria, toda acción u omisión que impliquen violación de las normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión”

Los requisitos para la existencia de la infracción en materia tributaria son idénticos a los que se aplican en el derecho penal en general, es decir, la conducta de un hombre a través de una acción u omisión, esa conducta tiene que ser antijurídica es decir contraria al mandato legal, típica lo que significa que debió haber sido aprehendida por un tipo penal con anterioridad, y debe además ser culpable, es decir que desde el punto de vista subjetivo sea reprochable para el derecho.

Además es requisito fundamental para la existencia misma de la infracción, que esa acción se exteriorice, que pase de un proceso interno reducido a la psiquis del individuo, al exterior.

El objetivo de nuestro trabajo no consiste en la realización de un estudio pormenorizado sobre todos y cada uno de los requisitos necesarios para la existencia de la infracción, tampoco profundizar nuestros análisis en materia penal, sin embargo consideramos necesario enumerar estos requisitos que se coligen de manera clara del concepto de infracción contenido en el CT.

Otro de los aspectos de trascendental importancia en materia de derecho penal tributario es la clasificación de las infracciones.

El artículo 315 del CT clasifica a las infracciones en “Para efectos de su juzgamiento y sanción, las infracciones tributarias se clasifican en: delito de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias”.

El elemento utilizado para jerarquizar las infracciones según su gravedad es el dolo, la presencia del dolo distingue la defraudación de las contravenciones y las faltas reglamentarias. Para el profesor Villegas¹¹⁹, las infracciones tributarias pueden consistir en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial en forma omisiva o, en el incumplimiento de esa misma obligación, mediante medios fraudulentos, y en el incumplimiento de la obligación tributaria formal”.

De acuerdo al objetivo planteado en nuestro trabajo, estudiaremos las infracciones tributarias clasificadas como contravenciones y faltas reglamentarias, cuya sanción le corresponde a la administración tributaria, realizando una breve referencia al delito de defraudación, juzgado por la función a quien el Estado le ha encomendado la administración de justicia, nos referimos a la Función Judicial, los Juzgados Penales y el Tribunal Penal, con la intervención del Ministerio Público, de la forma y con los medios previstos en la Ley.

¹¹⁹ Héctor. B. Villegas. Ob. cit. p 534

IV.III.- Las Contravenciones y faltas reglamentarias.

El CT, define a las contravenciones de la siguiente manera: “Son contravenciones tributarias, las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre la administración de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos”.

La doctrina distingue las contravenciones de los delitos, desde la teoría objetiva, porque el delito ataca los derechos inherentes a la persona o sociedad, por el contrario las contravenciones no atacan los derechos inherentes a la naturaleza de la sociedad. “La corriente subjetiva fundamenta la distinción en que el delito se manifiesta siempre el dolo o culpa; en cambio en la contravención el sujeto activo es punible por el sólo hecho de violar la norma o regla que las fija.”¹²⁰.

Cuello Calón manifiesta que: “Las contravenciones son hechos inocentes, indiferentes en sí mismos; realizados sin mala intención, que solamente constituyen un peligro para el orden jurídico y que por ello se sancionan a título preventivo”¹²¹.

La diferencia estriba entonces, en la ausencia del elemento doloso en las contravenciones, y en que el bien jurídico tutelado alterado por el cometimiento de una contravención no pone en riesgo los derechos inherentes a la sociedad o a la persona.

En materia tributaria en el delito de defraudación se introducen como elementos definatorios la ocultación, falsedad o engaño que inducen a error en la determinación de los tributos o por el que se deja de pagar en todo o en parte tributos realmente debidos, en beneficio propio o de terceros.

¹²⁰ Efraín Torres Chávez, *Breves Comentarios al Código Penal del Ecuador*, Tomo IV, Edipal, Cuenca, 1980, p. 238.

¹²¹ Cuello Calón, citado en Efraín Torres Chávez, ob. cit. p 238

La presencia del elemento dolo y la mayor jerarquía del bien jurídico tutelado nos ayudan a diferenciar las contravenciones de los delitos, en las primeras se pone en riesgo el orden jurídico más no a la sociedad en su conjunto, o los derechos inherentes a la persona humana.

Como ya nos adelantamos en decir, el delito de defraudación es juzgado por los tribunales de justicia de la República, las sanciones por contravenciones en cambio, son impuestas por la propia administración.

La disposición transitoria vigésima sexta de la CP, pretende retirar de los funcionarios de la función ejecutiva las facultades de administrar justicia, en la parte pertinente dice “Si otros funcionarios públicos tuvieren entre sus facultades la de administrar justicia en determinada materia, la perderán y se la trasladarán a los órganos correspondientes de la Función Judicial”

El espíritu de esta disposición es lograr plena independencia entre las distintas funciones del estado, y total imparcialidad en materia de juzgamiento de infracciones, existe consenso entre los estudiosos del derecho tributario a cerca de la necesidad de garantizar en favor de los contribuyentes una justicia administrativa que actúe con total imparcialidad, lo cuál no siempre es posible cuando la misma institución encargada de realizar la gestión de los tributos tiene también la tarea de juzgar los incumplimientos y faltas en las que haya incurrido el contribuyente.

El art. 390 del CPP, establece “Para conocer y juzgar las contravenciones son competentes los jueces de contravenciones que establezca la Ley Orgánica de la Función Judicial, dentro de la respectiva jurisdicción territorial”.

A pesar del claro mandato legal que les otorga competencia a los jueces de contravenciones para el juzgamiento de la mismas, todavía no se han implementado por parte de quienes tienen la obligación de hacerlo los juzgados de contravenciones, por lo que

mientras se de cumplimiento al mandato constitucional y legal, las contravenciones siguen siendo juzgadas por la misma administración tributaria, con todos los inconvenientes que ello genera.

En el mismo CT se establece en la disposición transitoria única que hasta cuando se cumpla con lo establecido en el art. 300 del Código de Procedimiento Penal, seguirán siendo competentes para el conocimiento y juzgamiento de estos procesos las autoridades administrativas señaladas en el CT”

En nuestro caso, no dudamos de la probidad con la que actúan en la mayoría de los casos los funcionarios de la administración tributaria, sin embargo consideramos urgente que se implementen los juzgados de contravenciones, como dependientes de la función judicial del Estado como un medio de garantizar la absoluta independencia del organismo encargado de juzgar las contravenciones.

El num. 17 art. 24, y el Art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica, establece la imparcialidad como uno de los requisitos fundamentales que deben concurrir para garantizar el derecho de los contribuyentes.

La administración tributaria tiene la obligación de realizar la gestión de los tributos, siendo una parte de esa labor la de recaudar los tributos, pero la propia administraciones la encargada de imponer sanciones por el cometimiento de infracciones a los contribuyente, porque así lo determina el sistema legal, y por el incumplimiento de la disposición constitucional de crear los juzgados de contravenciones.

Mientras se de cumplimiento a lo dispuesto en la Constitución, y la administración tributaria siga poseyendo facultades legales para juzgar las contravenciones, es necesario que se garantice de manera plena y efectiva, el cumplimiento de las normas del debido proceso en el juzgamiento de contravenciones por parte de la administración.

Por ello es indispensable la expedición de un cuerpo legal que garantice de manera clara los derechos del contribuyente frente a la administración, porque si bien es cierto el derecho a las garantías del debido proceso por pertenecer a la esfera de los derechos humanos y por estar contenida en la Constitución y Tratados Internacionales, tienen plena vigencia en las actuaciones de la administración tributaria, sin embargo en este caso y a pesar de que nos hemos manifestado contrarios a la indiscriminada profusión de textos normativos en el país, la necesidad de la expedición de una norma que contenga de manera pormenorizada y detallada los derechos de contribuyentes frente a la administraciones imperiosa.

En el Estatuto del Contribuyente Español, a más de los derechos contenidos en otras normas, se garantizan de manera particular los siguientes derechos:

Artículo 33.

1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe.

Esta garantía de presunción de buena fe en las actuaciones del contribuyente, se relaciona en el caso de la legislación ecuatoriana con el derecho consagrado en el num. 7 del artículo 24 de la CP, que garantiza que “se presumirá la inocencia de toda persona cuya culpabilidad o se haya declarado por sentencia ejecutoriada”. La presunción de inocencia y de buena fe por parte de los contribuyentes debe marcar las relaciones entre la administración tributaria y los ciudadanos.

Si bien como lo habíamos anticipado las relaciones entre la administración y los particulares, es de desconfianza mutua, esa desconfianza nace del interés de la administración por aumentar el volumen de las recaudaciones y de los contribuyentes el afán por disminuir la carga impositiva, lo cuál es legítimo claro está siempre que se efectivice dentro de los parámetros establecidos en la ley.

En este sentido se ha pronunciado por ejemplo la Corte Suprema de los Estados Unidos que ha resuelto que “cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea

lo más reducido posible; no estando obligado a elegir la formula más productiva para el fisco”¹²²

El principio de presunción de inocencia tiene otra importante consecuencia para los contribuyentes; esa consecuencia se relaciona con la obligación de la administración de probar el cometimiento de la infracción por el contribuyente. Recordemos que la carga de la prueba incumbe al actor, el Código de Procedimiento Civil establece en el art. 113. “Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en el juicio” y el art. 114 del mismo CPC establece “cada parte está obligada a probar los hechos que alega, excepto los que se presume conforme a la Ley”.

Estas disposiciones legales se relacionan de manera directa con la garantía de presunción de inocencia, en materia tributaria corresponde a la administración probar los hechos que alega en contra del contribuyente.

Alberto Bovino¹²³ afirma que “en virtud de la presunción de inocencia la carga de la prueba recae sobre la acusación y el acusado tiene el beneficio de la duda.

No puede suponerse a nadie culpable a menos que se haya demostrado la acusación fuera de toda duda razonable”.

Cuando la Administración Tributaria pretende calificar una infracción y establecer la consecuente sanción es obligación de la administración demostrar que la conducta del contribuyente quien goza de la presunción de inocencia a su favor, la administración debe garantizar el respeto a las garantías del debido proceso a los supuestos infractores.

El Estatuto Español consagra de manera expresa esta obligación, cuando establece que: “2. Corresponde a la administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.”.

¹²² Osvaldo H. Soler ob. cit, p 23.

¹²³ Alberto Bovino, *La aplicación de los tratados internacionales sobre derechos humanos por los tribunales locales* p 438. Citado por Eduardo Bermúdez Coronel, ob. cit. p. 43

Como un medio que garantice el derecho a la defensa de los contribuyentes frente a la administración tributaria, se establece en nuestra legislación, la posibilidad de que el contribuyente “pueda deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de la obligación tributaria”.

Así la disposición transitoria única del CT, que para efecto del juzgamiento de contravenciones, nos remite al CT de 1975, cuyo artículo 437 prevé la posibilidad de presentar ante el Tribunal Fiscal, recursos o acciones en contra de las resoluciones que juzgan contravenciones.

Dijimos que este es un medio de cumplir con el mandato constitucional que obliga al Estado a proporcionarles a sus miembros el acceso a organismos de Justicia que gocen de total independencia.

Creemos que la gran cantidad de procesos existentes en materia tributaria, podrían disminuir significativamente, si en la fase administrativa se aplican de manera debida y estricta las garantías del debido proceso a favor de los contribuyentes; dijimos en otro punto del presente trabajo, que el acceso al Tribunal Fiscal, no debe ser considerado como la purificadora, y bajo la premisa de que el contribuyente tiene acceso al órgano jurisdiccional ser poco cuidadosos en el manejo de los procedimientos en sede administrativa.

IV.IV. La sanción de clausura y el debido proceso.

Una de las figuras que genera mayor controversia a nivel de los estudiosos del derecho tributario, es la sanción de clausura desplegada hoy en día por parte de los funcionarios de la administración tributaria, ante el cometimiento de contravenciones por parte de los contribuyentes.

En nuestra legislación se prevé como sanción por la omisión de deberes formales la clausura de los establecimientos donde el contribuyente ejerce su actividad económica.

El num.6 del artículo 323 del CT establece como penas aplicables a las infracciones. “La clausura del establecimiento o negocio”, el art. 334 del CT establece que el tiempo de clausura del establecimiento o negocio no podrá exceder de tres meses”.

Entendemos que la finalidad que se pretende alcanzar con el establecimiento de la sanción de clausura en nuestra legislación, es evitar los altos índices de incumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes, índice que ha descendido de manera dramática por la acción decidida de la administración tributaria.

Sin embargo los medios utilizados por la administración tributaria deben guardar plena conformidad con el ordenamiento constitucional vigente en el país y debe ser respetuoso de las garantías y derechos humanos aplicados en nuestro caso a los derechos de los contribuyentes.

El primer aspecto que tenemos que analizar en relación a la sanción de clausura, es la relación lógica que debe existir entre la infracción y la sanción, tal como lo establece la garantía contenida en el num. 3 del art. 24 de la CP que establece que “debe existir proporcionalidad entre infracciones y sanciones”.

Hemos establecido la facultad que tiene la administración tributaria de juzgar las contravenciones en las que incurran los contribuyentes, existiendo por lo tanto un límite legal a los casos en los que la administración puede ejercer esta verdadera actividad “parajurisdiccional” de establecer sanciones a los contribuyentes, sin embargo existe una aparente discrecionalidad al momento de imponer las sanciones por parte de la administración tributaria, ante el cometimiento de contravenciones, decimos que esta discrecionalidad es aparente, porque el marco de los principios constitucionales es el valladar infranqueable ante el que se enfrenta la administración al escoger la sanción aplicable a cada caso en concreto.

El primero de esos principios que regulan esta aparente discrecionalidad, es la necesidad de que las sanciones deben guardar proporcionalidad con la gravedad de la infracción

cometida, más aún tomando en cuenta los daños algunas veces irreparables que pueden derivarse de la clausura de un local comercial por parte de la administración.

Al respecto Osvaldo Soler¹²⁴ considera que la clausura por su severidad es una sanción que debería aplicarse en aquellos casos en que la infracción incurrida, por su carácter sustancial, impida el adecuado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización”

Encontramos, de esta manera un requisito, por lo menos en la doctrina, sobre la necesidad de que la infracción cometida sea de carácter sustancial. No reviste por ejemplo el mismo grado de gravedad no concurrir a las oficinas de la administración tributaria cuando la persona ha sido requerida, que no presentar declaraciones.

Debería además probarse que “con la inobservancia de su deber formal, el contribuyente ha atendido la intención de perjudicar u obstaculizar el normal accionar del organismo fiscal”¹²⁵

Uno de los grandes problemas que presenta la sanción de clausura es que frecuentemente colisiona con el derecho constitucional a la defensa, que lo analizamos en otra parte de nuestro trabajo, derecho a la defensa que debe ser anterior a la imposición de la sanción.

En el caso de la clausura primero se impone la sanción y recién allí podría el contribuyente presentar a la autoridad las pruebas tendientes a procurar el levantamiento de la misma.

En el caso de la sanción de clausura la administración es juez y parte, acusa y juzga al mismo tiempo, y nos surge la inquietud a cerca si ello no va en contra a la tutela imparcial de los derechos consagrados en la CP.

El debido proceso para alcanzar su vigencia plena requiere la presencia de un juez imparcial e independiente.

¹²⁴ Osvaldo H. Soler, ob. cit, p 194.

¹²⁵ Osvaldo H. Soler ob. cit. p194

Si bien es cierto, el contribuyente puede acudir al organismo judicial procurando para sí la tutela de sus derechos, no es menos cierto que esa posibilidad se hace efectiva una vez que ya se ha realizado la clausura por parte de la administración tributaria y en algunos casos los daños económicos causados como consecuencia de la aplicación de dicha sanción son irreparables.

Humberto Bertazza¹²⁶ sostiene que si bien la medida se presenta como cautelar “en realidad se trata, de una verdadera sanción sin posibilidad de defensa por parte del responsable, y sin un adecuado acceso jurisdiccional”.

El pensamiento de este autor nos ayuda a sustentar nuestro criterio en el sentido de que la sanción de clausura riñe en muchos casos con las garantías constitucionales del debido proceso, por lo que se debería regular de manera estricta este instituto. No puede permitirse manejo discrecional de la misma por parte de la administración tributaria.

En la Resolución No. 0117 dictada por la ex Directora General del Servicio de Rentas Internas, se regulan el establecimiento de multas por parte de la administración, ante distintos casos de contravenciones.

Nos llama la atención lo dispuesto por la primera disposición general de dicha resolución, que dice: PRIMERA.- Las sanciones previstas en esta circular, no obstan a que los funcionarios designados por el Servicio de Rentas Internas procedan a clausurar establecimientos comerciales o a incautar bienes, temporal o definitivamente. [...]

La resolución 0117 a la que nos referimos en otra parte de nuestro trabajo regula las multas que se imponen por parte de la administración en los supuestos que dicha norma prevé.

¹²⁶ Humberto Bertazza citado por Héctor B. Villegas ob. cit. p559.

Sin embargo sorprende la ligereza con la que ha sido redactada en general toda la resolución 0117 y en forma específica la disposición general primera las causas de nuestra afirmación son las siguientes:

En primer lugar se deja abierta la posibilidad para que los funcionarios de la administración según su parecer establezcan en contra de los contribuyentes ya sea multas, clausura o incautación de bienes.

Es decir que pueden concurrir varias sanciones en contra de un mismo contribuyente por la misma infracción. Ciertamente es que en materia penal se establecen al mismo tiempo la sanción de reclusión o prisión y una multa pero es importante notar que no se deja espacio al juez para que escoja entre una u otra sanción puesto que ellas están estrictamente tipificadas y gobernadas de manera plena por el principio de legalidad.

En cambio en materia de infracciones tributarias los funcionarios de la administración pueden sancionar según su “buen criterio” lo cual resulta sumamente peligroso a más de ser a todas luces atentatorio contra el principio de legalidad que también regula esta importante rama del derecho público.

En segundo lugar, consideramos que la curiosa disposición transitoria primera ataca de manera directa el principio establecido en el num. 3 de la CP. “Las leyes establecerán la debida proporcionalidad entre infracciones y sanciones. [...]. Por lo tanto es el legislador el que establece la graduación de las sanciones de acuerdo a la infracción, se entiende por simple lógica que esta proporcionalidad se ha de establecer con anterioridad al juzgamiento de la persona creemos que esta disposición excluye la posibilidad de permitir el criterio del funcionario para escoger si impone una u otra sanción.

Recordemos también que en caso de duda se aplica el principio *in dubio pro reo*, de larga tradición en el pensamiento jurídico universal y consagrado en nuestra Constitución en

el num. 2 del art. 24... y en caso de duda, la norma que contenga sanción se aplicará en el sentido más favorable al encausado”.

Finalmente la disposición transitoria primera dice “procedan a clausurar establecimientos comerciales o a incautar bienes, temporal o definitivamente.”

De la lectura de esta parte del artículo se entiende que la administración puede clausurar locales comerciales o incautar bienes de manera definitiva. Nos parece que una clausura definitiva de un local comercial por las razones que esgrimimos al referirnos a la sanción de clausura en materia tributaria atentaría contra la garantía constitucional contenida en el art. 35 de la CP “El trabajo es un derecho y un deber social” se abre la puerta a una peligrosa facultad de la administración de clausurar locales de manera indefinida circunstancia que no existe en la doctrina ni en el derecho comparado y que resulta por todas las razones que hemos expuesto un dislate jurídico.

Ventajosamente las garantías de la CP son superiores a esta disposición general contenida en la resolución No. 0117, pero de alguna manera nos ayuda a demostrar los peligros que se derivan de la expedición profusa de normas de carácter inferior elaboradas sin el cuidado necesario para que guarden armonía plena con la CP.

Finalmente hacemos referencia al análisis del profesor Villegas, para quien la sanción preventiva de clausura se justifica de manera plena cuando el Estado “ejerciendo sus poderes de policía controla, por ejemplo, el estado sanitario de los establecimientos, o situaciones de tráfico de drogas o depósitos de bienes sustraídos. En estos casos la clausura es una cautela precaucional en ausencia de la cual pueden producirse consecuencia irreparables”¹²⁷

Pero en materia fiscal dice el profesor “parece una medida exagerada la cual no justifica la falta de posibilidad de defensa y el adecuado acceso jurisdiccional”¹²⁸.

¹²⁷ Héctor B. Villegas ob. cit. p 561

¹²⁸ Héctor B. Villegas ob. cit. p 561

IV.V Conclusiones.

1.-Como primera conclusión señalaré que el desarrollo de este trabajo nos ha permitido encontrar respuestas adecuadas a la pregunta central que motivó la elaboración.

Luego del análisis realizado pensamos que en nuestro país existe todavía un déficit en cuanto al ejercicio de los derechos del contribuyente y las garantías del debido proceso en la gestión administrativa de los tributos que es un amplio espacio en el que mucho se puede hacer desde varios ámbitos, y es deber de todos los actores vinculados con la materia coadyuvar en la consolidación de dichos derechos.

2.- Hemos comprobado que la administración tributaria en sus actuaciones se aleja en diversas ocasiones del principio de legalidad que regula la materia generando espacios para la arbitrariedad o la aplicación de sus criterios alejados del marco constitucional.

3.- Creemos que quienes elaboran la legislación tributaria deben ser cuidadosos en el manejo del lenguaje jurídico al momento de crear las normas. Hemos visto que existen grandes vacíos en materia de regular los derechos de los contribuyentes mientras prolifera la expedición de cuerpos legales que vuelven confuso el ordenamiento tributario pero dicha fecundidad normativa no se ha preocupado de regular de manera diáfana los derechos de los ciudadanos. Falta por definir de manera plena aspectos tales como el derecho a requerir información y sus límites, las inspecciones por parte de la administración y los derechos del contribuyente, el pleno derecho a la defensa, la vigencia del principio de seguridad jurídica, etc.

4.-Creemos por otra parte que los principios que regulan la materia tanto los de índole tributaria cuanto otros principios que se extraen de nuestra constitución son eficaces medios de protección a favor del contribuyente en la fase de aplicación de los tributos. Por lo tanto dichos principios no pueden ser pensados exclusivamente como limitadores de la potestad del

Estado para crear tributos sino más bien como el valladar infranqueable que le protege al contribuyente en sus relaciones con la administración.

5.-Defendemos también la plena aplicación de las garantías del debido proceso en la fase administrativa de gestión de los tributos, pensamos que estas garantías deben ser la norma que regule el accionar de la administración en sus relaciones con los particulares. Creemos que la aplicación de esas garantías disminuiría el alto grado de conflictividad existente en la materia así como estimularía el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

6.-Pensamos que se debe construir un nuevo paradigma en las relaciones entre los administrados y el fisco. Una visión moderna que deje atrás de una vez por todas de concebir la relación tributaria como una relación de poder para pasar a un nuevo enfoque en el que el fisco y los contribuyentes se encuentran en igualdad de condiciones por el sometimiento de ambas partes a la ley. La vigencia del Estado Social de Derecho exige repensar el concepto de ciudadanía haciendo que cada vez por parte del Estado se garantice en mayor medida el goce de los derechos fundamentales.

7.- No existe dicotomía entre el interés individual y el interés colectivo, y no se puede justificar de ninguna manera el atropello a los derechos individuales consagrados en la Constitución en aras de un pseudo interés general. El interés colectivo y el particular transitan en la misma dirección cuando un Estado y sus ciudadanos son respetuosos de las leyes.

8.-Arribamos a la conclusión de que el ejercicio de los derechos individuales no es absoluto, que éste está regulado y limitado por las normas vigentes, pero que existen un procedimiento y autoridades legalmente establecidas que ante determinada circunstancia deben controlar y legitimar ese ejercicio disminuido de los derechos individuales.

9.-Destacamos la importante actividad desplegada por la administración tributaria, desde su reestructuración que permitió disminuir de forma dramática la evasión de tributos,

aumentar los niveles de recaudación y generar a través de un proceso difícil, cierto nivel de conciencia en los ciudadanos sobre la obligación de contribuir, lo que se va consolidando en los albores de una verdadera cultura tributaria en el país.

10.-Creemos finalmente que este esfuerzo académico puede significar un modesto aporte a la discusión de estos problemas, tendientes siempre a conciliar el interés del ciudadano en el respeto de sus derechos, y su ineludible obligación de contribuir.

IV. VI Recomendaciones.

El estudio que hemos realizado sobre la relación entre los derechos del debido proceso, las garantías del contribuyente y la gestión de los tributos, nos permite plantearnos la posibilidad de realizar algunas recomendaciones desde el punto de vista académico.

Creemos evidentemente que el tema no se agota en el espacio de las recomendaciones que vamos a plantear y que la enumeración de ellas va a resultar siempre incompleta, tomando en cuenta que en el afán por consolidar la vigencia plena de los derechos humanos siempre hay algo que hacer, como en el ejemplo planteado por Hegel¹²⁹ para quien la lucha del hombre por alcanzar sus libertad se asemeja un espiral ascendente, es decir siempre se puede hacer más en materia de consolidación de los derechos humanos.

1.- La primera recomendación que podemos plantear es la urgente necesidad de expedir una norma que contenga los derechos y garantías del contribuyente frente al fisco, para ello se puede tomar como punto de partida las iniciativas seguidas en la Legislación Española y Mexicana, que a pesar de tener sus propias realidades, pueden ser el punto de inicio en el debate de los derechos y garantías del contribuyente frente al fisco.

¹²⁹ Jorge Guillermo Federico Hegel, Filósofo idealista alemán siglo XIX aplicó la antigua noción griega de dialéctica en su sistema filosófico

La necesidad se confirma por la profusión de normas existentes en materia de tributos, alguna de las cuáles contienen derechos a favor de los contribuyentes, pero su dispersión en nuestro ordenamiento jurídico, es factor de inseguridad jurídica.

Más allá de que alguna de las garantías en materia tributaria tienen jerarquía Constitucional, por lo que se debe exigir su plena vigencia, en los casos en los que los procesos administrativos las constriñan.

2.-Creemos necesario y oportuno la discusión de los derechos y garantías del contribuyente frente al fisco, en el seno de la Comunidad Andina de Naciones, en donde puede llegarse a consolidar normativa a favor del contribuyente de carácter regional.

Normativa que puede servir al mismo tiempo como un instrumento jurídico de tal naturaleza que contribuya al fortalecimiento de la Comunidad Andina y lograr una identificación efectiva entre los ciudadanos de los países miembros con el organismo regional.

3. Es imperiosa la difusión a través de los medios de comunicación de los derechos que les asisten a los ciudadanos frente a la administración tributaria, en la actualidad se realizan campañas tendientes a fortalecer la recaudación de los tributos y a sembrar en la conciencia de la ciudadanía el deber de pagar tributos.

Sin embargo creemos que por parte de la administración se podrían incluir en esas campañas la difusión de los derechos del contribuyente, el derecho que le asiste a realizar los reclamos por pago indebido o pago en exceso, y otros derechos consagrados en la actualidad, y los que se pueden consolidar a partir de la expedición de una ley que contenga de manera unificada esos derechos y garantías, ya consagrados o sobre aquellos que pueden surgir.

4.-Consideramos oportuno la discusión del problema en los foros académicos, principalmente en las Universidades del país, foros y discusiones que se deben realizar con los representantes de la administración tributaria, la sociedad civil, y el aporte de importantes

doctrinarios que ya han elaborado sus trabajos sobre la materia de derechos y garantías del contribuyente.

5.- Consideramos necesaria la capacitación de los funcionarios de la administración tributaria en el conocimiento de los derechos y garantías de los ciudadanos frente a la gestión de los tributos por parte de la administración, este programa realizado en el seno propio de la institución gestora de los tributos, puede ser un medio efectivo de asegurar la plena vigencia de esos derechos, a la vez que puede resultar un medio efectivo para disminuir los altos índices de conflictividad que en la actualidad existe entre la administración tributaria y los ciudadanos.

6.- Finalmente creemos que se podría estudiar la creación de la figura del Defensor del Contribuyente el Ombudsman¹³⁰ (hombre que defiende), como un protector de los ciudadanos en sus relaciones con la administración tributaria.

¹³⁰ El Ombudsman se presenta, en su tarea de protección, como el protector de los ciudadanos, respecto del poder público que, ejercido por seres humano está en la posibilidad de equivocarse, de errar o, también con plena conciencia de no hacer lo que corresponde. [...]El Ombudsman “vigila el comportamiento y la actuación de sus funcionarios...” ver *Pedro Fernández de Córdova, Estudios de Derecho Comparado*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 1992. p.p 95, 96, 97

BIBLIOGRAFIA

Bermúdez Coronel, Eduardo, *Debido proceso: Prisión Preventiva y Amparo de la Libertad en el Contexto de los Derechos humanos*, Cuenca, Projusticia, 2001.

Casado Ollero, Gabriel, “Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario”, en: *Principios constitucionales tributarios*, Compilación de Eusebio González García, México, Ed. Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, 1993.

Código Tributario.

Coello García, Hernán, *La seguridad Jurídica: Gran Problema del País*, en Iuris, revista de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad de Cuenca, No. 12, 2004.

Constitución Política de la República del Ecuador

Convención Americana sobre derechos Humanos.

Convención Europea para la protección de los derechos humanos y de las libertades fundamentales

Corral B, Fabián, *Perspectivas Legales*, en el Comercio, Quito, 9 de noviembre 2006, p. A-5.

Diccionario Ilustrado de la Lengua Española, Barcelona, Océano, 2005.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

Declaración Universal de los Derechos Humanos.

Devis Ehandía, Hernando, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Universidad, 1997.

Enciclopedia Encarta Microsoft® Student 2007 [DVD]. Microsoft Corporation, 2006.

Estatuto del Contribuyentes de España 1998.

Esteve Pardo, María Luisa, “*El derecho a no autoinculparse en los procedimientos tributarios. Incidencia de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos*”, ponencia presentada por la autora en las Jornadas Latinoamericanas de derecho Tributario, Salvador Bahía, Brasil. 2000.

Fernández de Córdova Álvarez, Pedro, *Estudios de Derecho Comparado*, Corporación de estudios y Publicaciones, Quito, 1992.

García de Enterría, Eduardo, *Curso de derecho Administrativo*, t.I, Madrid, Civitas, 1995.

Giuliani Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero* Vol. II, 3ra edición, Buenos Aires, Depalma, 1984.

Juan Lozano, Ana María, *Comentarios de los artículos 1 al 4 de la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los Contribuyentes*, en Manual Práctico Francis Lefebvre, Madrid, 1999.

Lefebvre, Francis, *Manual práctico. Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998 de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, España, Ed. Francis Lefebvre, 1999.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, México, 2005.

Ley de Régimen Tributario Interno.

Montaño Galarza, César, *La obligación de contribuir y los principios de la tributación en las constituciones de los estados miembros de la Comunidad Andina*, en Tópicos Fiscales Contemporáneos, Aimeé Figueroa coord, Universidad de Guadalajara, 2004.

Núñez Grañón, Mercedes, “*La doctrina del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre el derecho a no autoinculparse en el procedimiento sancionador tributario*”, ponencia presentada en las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Salvador Bahía, Brasil, 2000.

Pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos.

Pérez de Ayala José Luís y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1984.

Queralt, Juan Martín y otros. “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, Madrid, Tecnos, 2002.

Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Ruiz Huerta, Jesús, “*Vigencia y Operatividad del Principio de la no confiscatoriedad de los tributos en el ordenamiento Español*” en Eusebio Gonzáles García, coord., *Principios Constitucionales Tributarios*, México, Universidad Autónoma de Sinaloa, 1996.

Smith, Adam, “*Indagación acerca de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones*”, Barcelona, Bosch, 1955.

Soler, Osvaldo, *Derechos y defensas de los contribuyentes frente al Fisco*, Buenos Aires, La Ley, 2001.

Spisso, Rodolfo, *Derecho Constitucional Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1991.

Tarsitano Alberto, “*El Principio de Capacidad Contributiva: un enfoque dogmático*” en *Estudios de Derecho Tributario constitucional e internacional*, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Torres coord. “*Estudios de Derecho tributario Constitucional e Internacional*”, Buenos Aires, Ábaco, 2005.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Funke c. Francia Sentencia de 25 de febrero de 1993.

Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Bendenoun c. Francia, Sentencia de 24 de febrero de 1994.

Torres Chávez, Efraín, *Breves Comentarios al Código Penal del Ecuador*, Tomo IV, Edipal, Cuenca, 1980.

Torres Trueba, Carolina, *La Intimidación Frente al Fisco* en *Novedades Jurídicas* No. 16, Quito, Ediciones Legales, 2006, p. 34.

Torres Rodas, Tiberio, *El Derecho a la intimidad y la garantía constitucional del Hábeas Data en el Derecho Tributario*, Tesis presentada en la Universidad Andina Simón Bolívar sede Ecuador para la obtención del grado de Magíster en Derecho. 2004.

José Vicente Troya Jaramillo, *Derecho Tributario Material*, Documento entregado por el autor en el curso de de Maestría en Derecho, Universidad Andina Simón Bolívar. Quito 2005

Troya Jaramillo, José Vicente, “*Tributación y Derechos humanos*” Foro, Revista de Derecho, No.2, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, 2004.

Uribe, Jorge, *La facultad determinadora y el cobro de la deuda tributaria*, en *Memorias de las IV Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario*, IEDT, Quito, 2005.

Valdés Costa, Ramón, *Instituciones del Derecho Tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1992.

Villegas, Belisario Héctor, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2005, 9ª. ed.

Wray, Alberto, con la colaboración de Franco Sánchez y Norman Wray, en *Derecho Procesal Constitucional*, Vol. 1, Quito, Fondo Editorial del Colegio de Jurisprudencia de la USFQ- Projusticia- Banco Mundial, 2002.

<http://www.aaef.org.ar>

<http://www.sri.gov.ec> .

<http://www.iladit.org>

<http://www.inec.gov.ec>

<http://www.legalmania.com>.

<http://www.legislaw.com.ar>

<http://www.acader.unc.edu.ar>.