

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO,

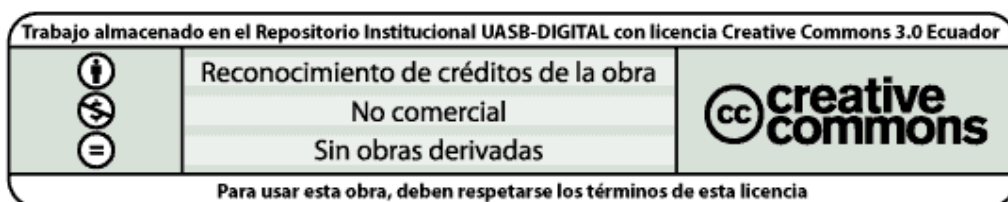
MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

ELEMENTOS JURÍDICOS PARA LA ELABORACIÓN DE UN
CUERPO NORMATIVO DE DEFENSA DE LOS DERECHOS Y
GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

CARMEN ELIZABETH SALAZAR CALDERÓN

AUTORA

2012



Yo, Carmen Elizabeth Salazar Calderón, autora de la tesis intitulada **ELEMENTOS JURÍDICOS PARA LA ELABORACIÓN DE UN CUERPO NORMATIVO DE DEFENSA DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE** mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster en Derecho con Mención en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

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

Quito, 27 de septiembre de 2012

.....

Carmen Elizabeth Salazar Calderón

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO,

MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

ELEMENTOS JURÍDICOS PARA LA ELABORACIÓN DE UN
CUERPO NORMATIVO DE DEFENSA DE LOS DERECHOS Y
GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

CARMEN ELIZABETH SALAZAR CALDERÓN

AUTORA

DR. JOSÉ SUING NAGUA

TUTOR

QUITO – ECUADOR

2012

Resumen

La complejidad en las relaciones jurídico – tributarias entre los contribuyentes y el Estado, se ha ido incrementando en los últimos años, la desconfianza de los particulares en el sistema administrativo tributario ha originado la búsqueda de medios evasivos de las obligaciones tributarias e inclusive la falta de inversión productiva interna y la exploración de nuevos mercados que ofrezcan mayores garantías para el ejercicio de diferentes actividades económicas, ante este problema es necesario arraigar la cultura tributaria, de tal forma que la percepción de seguridad de los contribuyentes frente a la Administración Pública se vea incrementada en alto grado y nada mejor que el resguardo de sus derechos y garantías frente a posibles arbitrariedades a través de la correspondiente ley confirmando así el principio de igualdad entre el Estado y los sujetos pasivos.

El presente trabajo lo dedico a mis padres que en todo momento apoyaron mi desenvolvimiento educativo y supieron inculcar en mi carácter los más altos valores, los cuales me han permitido llegar a culminar con éxito esta nueva etapa de mi vida profesional.

A Dios, que como creador de todas las cosas en este mundo me otorgado la satisfacción de vivir en busca de la excelencia.

A mi hermana que con su ejemplo ha aportado en mi formación ética y profesional.

A mi Director de Tesis Doctor José Suing quien con sus conocimientos ha sido mi guía en la elaboración del presente trabajo

TABLA DE CONTENIDOS

Introducción	9
--------------	---

CAPÍTULO I

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES: SITUACIÓN ACTUAL Y SU PROYECCIÓN EN UNA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

1.1.- Derechos y Garantías previstos en la Constitución	11
1.2.- Principios constitucionales y legales en materia tributaria	18
1.2.1.- Principio de Legalidad	19
1.2.2.- Principio de Seguridad Jurídica	24
1.2.3.- Principio de igualdad	26
1.2.4.- Principio de Generalidad	28
1.2.5.- Eficiencia y simplicidad administrativas	29
1.2.6.- Transparencia	30
1.2.7.- Suficiencia Recaudatoria	31
1.3.- Situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes	33

CAPÍTULO II

PRINCIPALES CONTENIDOS PARA LA ELABORACIÓN DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL ECUADOR

2.1.- Facultades de la Administración Tributaria frente a los derechos de	38
---	----

los contribuyentes	
2.2.- Base constitucional para la creación de una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el Ecuador	42
2.3.- Ubicación jerárquica de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano	44
2.4.- Principales contenidos de una Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes	45
2.4.1.- Principios generales y derechos del contribuyente: objeto y ámbito de aplicación	46
2.4.2.- Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias	50
2.4.3.- Derechos y Garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios	52
2.5.- Legislación comparada y experiencia de otros países en la aplicación de un Estatuto del Contribuyente	61
2.7.- Creación de una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el Ecuador	64

CAPÍTULO III

DEFENSA DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE A TRAVÉS DEL ESTABLECIMIENTO DE UN DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE

3.1.- Generalidades	66
3.2.- Fines del establecimiento de la institución de defensoría del	67

contribuyente	
3.3.- Experiencia práctica de la oficina del Defensor del Contribuyente en España	69
3.4.- Posibilidad de solución alternativa de conflictos entre la Administración Tributaria y los particulares a través de la intervención del Defensor del Contribuyente	74

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones	77
Recomendaciones	80
Bibliografía	83

INTRODUCCIÓN

La figura del contribuyente es vista, cada vez más, no únicamente como el sujeto pasivo o el obligado tributario, sino también desde la perspectiva de la garantía del ejercicio de sus derechos. Desde esta perspectiva, enmarcada en la óptica más amplia del derecho de todos los ciudadanos a participar en los asuntos públicos.

De este modo, se vuelve indispensable, brindar al contribuyente, a través del ordenamiento jurídico, mayor seguridad jurídica respecto de sus derechos frente al fisco, producto de la interacción jurídica llevada a cabo entre ellos a consecuencia de los tributos con el objeto de conseguir que el ciudadano tenga una percepción del sistema fiscal como un sistema público que funciona y que vela por sus derechos, haciendo por tanto, menos gravoso el cumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Por esta razón reviste capital importancia discernir si la existencia de un cuerpo normativo de defensa a los derechos y garantías del contribuyente en el Ecuador constituiría un instrumento importante para garantizar los derechos del sujeto pasivo e incrementaría así su percepción de seguridad jurídica.

En este primer capítulo analizaremos los aspectos relativos a los derechos y garantías de los contribuyentes su situación actual y la proyección de estos derechos en una ley que los defina y establezca los lineamientos legales específicos para la protección de los sujetos pasivos frente a la Administración Tributaria.

En el capítulo segundo se abordarán los principales contenidos de un cuerpo normativo que establezca los derechos y garantías del contribuyente,

la naturaleza jurídica de éste así como la experiencia que otros países han tenido en relación con la incorporación de esta ley dentro de sus ordenamientos jurídicos.

El tercer capítulo se refiere a la incorporación dentro de la organización legal de la figura del defensor del contribuyente, el cual se estudiará bajo la perspectiva de un organismo descentralizado e independiente de la Administración Tributaria, la introducción de un defensor de los derechos y garantías de los particulares en sus relaciones jurídico-tributarias con el Estado.

CAPÍTULO I

Antes de entrar al análisis de los derechos y garantías de los contribuyentes es necesario remitirnos a la significación de derechos y garantías. En cuanto al término derecho el Diccionario Jurídico Consultor Magno señala que es *“el conjunto de principios, preceptos y reglas a los que están sujetas las relaciones humanas en toda sociedad civil y a cuya observancia toda persona puede ser compelida por la fuerza”*¹, de este modo se puede establecer la singular relevancia que tienen los derechos dentro de la sociedad pues ellos recogen todos los principios en los que se debe basar la convivencia armónica de la sociedad, de otra parte por garantías debe entenderse a la forma de seguridad para el cumplimiento de una obligación o la conservación de un derecho², sobre la base de estos importantes conceptos que tienen singular importancia en el desenvolvimiento jurídico de toda sociedad tiene lugar el origen de los diferentes derechos y garantías que asisten a los administrados en sus relaciones entre sí y entre el Estado.

A continuación se procederá al análisis de los derechos que asisten a los contribuyentes en cuanto al ámbito tributario se refiere:

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES: SITUACIÓN ACTUAL Y SU PROYECCIÓN EN UNA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

1.1.- Derechos y Garantías previstos en la Constitución.- En este apartado se estudiará de modo general los derechos y garantías previstos en la Constitución de la República y que pueden ser aplicables a todos los

¹ Mabel Goldstein, *“Diccionario Jurídico Consultor Magno”*, Buenos Aires, Círculo Latino Austral S. A., 2007, p. 204

² Juan Larrea Holguín, *“Enciclopedia Jurídica Ecuatoriana”*, Tomo I, Fundación Latinoamericana Andrés Bello, 2005, p. 403

procedimientos tanto administrativos como judiciales incluyendo también la materia tributaria.

Los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución de la República constituyen un componente básico que debe sustentar un régimen tributario justo, verdaderamente no existe en la Constitución de la República, de manera explícita la enunciación de unos *derechos del contribuyente*; sin embargo, como afirma Casás *“El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el plano constitucional o haber enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como está comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América”* adicional a ello al referirse a la República Argentina, pero cuyo texto puede ser aplicado para el caso ecuatoriano señala:

“(...) en tanto partamos del texto constitucional, la recreación de los derechos, garantías, reglas y principios que sistemáticamente apreciados pueden conformar el “Estatuto Constitucional del Contribuyente”, requiere de la labor del jurista buscando el hilo conceptual que enhebra cada una de las piezas que lo conforman, a partir, en la mayoría de los casos, de reglas constitucionales que proyectan sus efectos sobre todo ordenamiento jurídico y consiguientemente, también en el ámbito específico de las regulaciones tributarias”³

Nuestra Constitución prevé un conjunto de derechos que se aplican de

³ José Oswaldo Casás, *“La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”*, en Pasquale Taveira Torres Heleno, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998, p. 134

modo general a los procedimientos legales en las diversas materias entre ellas la tributaria, por lo que nos adentramos al estudio del debido proceso, analizado dentro del ámbito administrativo tributario; el debido proceso es un principio jurídico procesal, aprehendido por el Derecho Constitucional, que le da la calidad de derecho fundamental, que consiste en brindar un escenario con ciertas garantías mínimas, para que una autoridad administrativa o judicial pueda resolver con efectos jurídicos a favor o en contra de una persona.

El debido proceso como derecho fundamental de aplicación inmediata, el que no se encuentra únicamente consignado en la Constitución de la República del Ecuador sino también en el bloque de constitucionalidad de los derechos humanos (la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 artículos 10 y 11, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre proclamada el mismo año, artículo XXVI y en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica 1969, artículos 8 y 9), consiste en el conjunto de garantías que buscan asegurar a los interesados que han acudido a la administración pública o ante los jueces, una recta y cumplida decisión sobre sus derechos, bajo un escenario que haya permitido ejercer su defensa de manera idónea. El incumplimiento de las normas legales que rigen cada proceso administrativo o judicial genera una violación y un desconocimiento del mismo⁴. Del mismo modo la Corte Constitucional colombiana señala además que, el debido proceso constituye una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda –legítimamente- imponer sanciones, cargas, restricciones o castigos, y se considera también un principio rector de la actuación administrativa del Estado y no sólo una obligación

⁴ Vid. Carlos Pontón, *“Efectos jurídicos por la falta de motivación de los actos de determinación tributaria del SRI”*, Ecuador 2011, p. 13

exigida a los juicios criminales⁵. Así el artículo 76 de la Constitución de la República señala textualmente: *“En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básica (...)”*. A continuación se señalan todas las garantías y derechos que ofrece el debido proceso, en materia tributaria se podría hacer mención de las siguientes:

“(...) 3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley (...)”. La antes mencionada garantía tiene relación con el ilícito tributario pues en el caso de que un contribuyente hubiese incurrido en una conducta tipificada como infracción tributaria, deberá ser sancionado de acuerdo a la gravedad de la falta y con una sanción prevista por la ley. La tipificación legal es de capital importancia pues ella contiene la conducta que se encuadra dentro de un tipo legal determinado, *se necesita, pues de una ordenación (Zourdnung) o valoración global (Gesamtbewertung), que pueda evitar los desvíos del tipo normal y superar las atipicidades⁶*, la creación de una ley de los derechos y garantías de los contribuyentes facilitaría en alto grado dicha garantía, ya que en ella se plasmaría esta garantía evitando de este modo una posible inobservancia de los preceptos tributarios, fomentando la cultura tributaria en los contribuyentes, quienes al sentir sus

⁵ Corte Constitucional Colombiana. Sentencia T-1263 del 29 de noviembre de 2001, citada por Carlos Pontón, *“Efectos jurídicos por la falta de motivación de los actos de determinación tributaria del SRI”*, Ecuador 2011, p. 14

⁶ Methodenlehre ..., 6ta ed., 1991, ps. 466 ; Pawlowski, Hans – Martin, Einführung in die Juristische Methodenlehre, Heidelberg, 1986, p. 7: *“para la ordenación es decisiva la unión de los elementos conocidos en un cuadro general (Gesamtbild)”*, citado por Ricardo Lobo Torres, *“Legalidad Tributaria y Armonía entre los poderes del Estado”*, en *“Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”*, Pasquale Pistone, Heleno Taveira Torres, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998, p. 256

derechos respaldados en un cuerpo normativo sentirían mayor confianza en las actuaciones de la Administración Tributaria.

Otra de las garantías básicas previstas en la Constitución es la referida al derecho a la defensa, que incluye las garantías siguientes y que se encuentran previstas en el numeral 7 del antes mencionado artículo 76:

- a) *Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*
- b) *Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.*
- c) *Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.*
- d) *Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.*

(...)

l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en los que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos (...)

De esta forma, se garantiza el derecho a la defensa en todas las instancias de un procedimiento, siendo inclusive causa de nulidad del procedimiento administrativo la indefensión del contribuyente, ello guarda relación con lo dispuesto en el artículo 139 de la Codificación del Código

Tributario: “Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente 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 se haya obstado el derecho de defensa** o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”. (La negrilla y el subrayado me pertenecen)

No obstante lo señalado, al establecerse, de forma clara y precisa, en una Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, el derecho a la defensa en todos los procedimientos que la Administración Tributaria sigue respecto de los contribuyentes, sean los referidos a determinaciones tributarias, inspecciones contables, procesos sancionatorios por incumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, etc., le proporcionaría al contribuyente la información necesaria para conocer sus derechos y obligaciones ante estas actuaciones de la Administración Pública, evitándose cualquier manifestación de arbitrariedad administrativa por una parte y facilitando la labor de los funcionarios públicos por otra, ya que los contribuyentes se encontrarían más prestos a colaborar con estos procedimientos.

Por otra parte también se encuentra garantizado el derecho a la seguridad jurídica, aunque no se refiera de manera expresa a lo que debe entenderse por seguridad jurídica menciona en su artículo 72 su fundamento el que incide en el respeto a la Constitución y a la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes; sin embargo, la seguridad jurídica tiene una significación mucho más amplia y es precisamente en el ámbito tributario donde debe comportar mayor importancia,

ello por constituir esta materia, la referida al patrimonio de los contribuyentes y a la forma en la que ellos aportan vía impuestos (ingresos tributarios) al sostenimiento de la carga pública.

La seguridad jurídica además de ser un derecho, es un principio fundamental en la aplicación del Derecho, se relaciona principalmente con la ley, pues ella garantiza el trato igualitario de los administrados ante la ley, frente a posibles arbitrariedades y abusos del régimen, confirmándose por tal la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, es decir, el principio de seguridad jurídica comporta un doble sentido, esto es certeza en la legislación que rige un ordenamiento jurídico determinado y la interdicción de la arbitrariedad, frente a abusos de autoridades administrativas o judiciales.

La doctrina española, a partir del análisis efectuado por Sainz de Bujanda, señala la trascendencia de la seguridad jurídica como principio independiente⁷, al respecto el profesor analiza que este principio ha sido poco analizado o no se le ha otorgado la suficiente importancia que éste tiene. Lo considera como uno de los bienes jurídicos amparados en el constitucionalismo moderno, en dos aspectos: certidumbre del derecho y eliminación de la arbitrariedad, que implica lo siguiente:

- a) El derecho a que todos los órganos del Estado actúen conforme a un orden jurídico de normas preestablecidas, que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas;
- b) El derecho a que la legislación ordinaria respete, en la normativa

⁷ Se destaca la relevancia de considerar a la seguridad jurídica como principio independiente ya que se lo ha vinculado o relacionado como un principio que se desprende del de legalidad, algunos tratadistas (Paulo de Barros Carvalho) lo consideran como sobreprincipio, ello porque, según lo manifiesta, ningún ordenamiento jurídico lo contiene como regla explícita, respecto de lo cual vale destacar el intento en la Constitución de la República del año 2008, que pese a no referirse a lo que debe entenderse por seguridad jurídica garantiza su ejercicio

reguladora de cada sector de la vida social, las directrices de las leyes fundamentales;

- c) El derecho a que prevalezca la ley y se solicite la intervención de los órganos jurisdiccionales en todos los conflictos que se susciten por la aplicación de dichas normas⁸

En este panorama Pérez Royo al referirse a la seguridad jurídica manifiesta: *“Este principio de seguridad jurídica afecta la acción del legislador que, al crear la norma, debe hacerlo teniendo en cuenta esta idea de certeza o protección de la confianza, pero también la acción de la Administración en sus relaciones con los ciudadanos”*⁹

Este importante principio también sería ampliamente reforzado con la incorporación dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano de una ley de derechos y garantías del contribuyente proveyendo a la legislación tributaria de disposiciones legales que permitan gozar de un cierto grado certeza en esta materia sobre todo en lo relativo a la estabilidad en la aplicación de las disposiciones de carácter tributario, elemento fundamental de la tantas veces mencionada certeza jurídica, además que el establecimiento de procedimientos administrativos con reglas claras eliminan la arbitrariedad en la actuación administración.

1.2.- Principios constitucionales y legales en materia tributaria.- La base central del derecho es la Constitución, como lo había mencionado anteriormente, ella contiene los principios y lineamientos centrales de todo el ordenamiento jurídico, debiendo acoplarse a ella todas las demás normas

⁸ Fernando Sainz de Bujanda, *“Hacienda y derecho”*, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, Tomo IV, 1966, p. 293

⁹ Fernando Pérez Royo, *“Derecho financiero y tributario. Parte General”*, 4ta Edición, Civitas, Madrid, 1994, p. 53

jurídicas, ello con la finalidad de mantener la convivencia armónica de los administrados, por otra parte, es preciso hacer mención a que la actividad de la Administración Pública, que produce efectos jurídicos directos e inmediatos, cuando de actos administrativos se trata, se halla limitada por los preceptos establecidos en la Carta Fundamental, evitando de este modo la posible arbitrariedad de autoridades administrativas, ya que la actividad de ésta es reglada e impugnada ante las vías administrativa y judicial.

Los principios, derechos y garantías consagrados en la Constitución tienen singular importancia pues a ellos deben orientarse todas las actuaciones de las autoridades administrativas y judiciales, con estricta observancia y aplicación de los preceptos allí contenidos. Partiendo de esta premisa, la materia tributaria, también debe dirigir sus disposiciones legales con total apego a las normas constitucionales. Respecto de los principios sobre los que debe ceñirse el régimen tributario el artículo 300 de la Constitución de la República señala: *“El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (...)”*

1.2.1.- Principio de Legalidad.- El enunciado de este principio es aparentemente simple: los tributos se originan en la ley, la que debe establecer todos los elementos que lo conforman. Esta definición no tiene un contenido inequívoco, puesto que en algunas ocasiones se entiende referido únicamente al sentido formal de la Ley¹⁰, teniendo también un contenido de índole material para poder ser aplicado al presupuesto de hecho que motiva su creación, de ahí su importancia en las distintas materias que comprende el Derecho. Este

¹⁰ La ley en el sentido formal se refiere a las *formas* que la Constitución prevé para su existencia; sin embargo, también hay que tomar en consideración que aunque la ley esté correctamente creada ésta para ser efectiva debe entenderse aplicada a una determinada conducta humana

principio constituye la primera y esencial manifestación del Estado de Derecho, sometiendo al gobierno en su actuación a la Constitución y las leyes y a la Administración Pública a la Ley y al Derecho. Su aplicación impide de un lado que la Administración Pública dicte normas sin la suficiente habilitación legal para ella y someténdola, por otra parte, al principio de juridicidad que rige la actividad de la administración por estar sometida plenamente a la ley y al derecho.

En materia tributaria, este principio constituye uno de los más importantes, es tan antiguo como lo son los tributos con los que los habitantes aportaban al sostenimiento del Estado, pues constituye un limitante en el establecimiento arbitrario de tributos, teniendo este procedimiento que sujetarse a ciertas restricciones en cuanto a la creación de los mismos, es decir, el principio de reserva ley, en virtud del cual el órgano competente, está facultado para la creación, modificación y extinción de tributos en la forma prescrita en la ley.

“El principio de legalidad en el ámbito tributario ordena que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse sobre la base de la existencia de la ley formal que lo disponga, pero además, que dicha ley establezca claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual se legisla”.¹¹

¹¹ Osvaldo Soler, *Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco*, Buenos Aires – Argentina, 2001, La Ley S. A., p. 6

Por otro lado es preciso hacer mención a lo que Navarro Coelho manifiesta respecto del principio de legalidad aplicado a los tributos:

*“(...) Así como el derecho penal, el derecho tributario registra, en el transcurso de su evolución histórica, la lucha no adormecida de los pueblos para someter el poder de los gobernantes al principio de legalidad. El ius puniendi y el ius tributandi fueron antaño absolutos. Hoy en día, todavía se repite por todas partes: Nullum tributum, nulla poena sine lege. Así lo quiere la conciencia jurídica de hoy. Estado de Derecho y legalidad en la tributación son términos equivalentes (...)”.*¹²

Así la legalidad constituye un medio efectivo de control de la actuación de los poderes públicos y una garantía de interdicción de la arbitrariedad en tal actuación, como expresión máxima del Estado de Derechos, por tanto, se trata del imperio de la ley como presupuesto de la actuación del Estado y como garantía de los ciudadanos frente a los actos del poder.

Donde haya Estado de derecho necesariamente habrá el respeto al principio de reserva de ley en materia tributaria, en un ordenamiento jurídico en el que exista arbitrariedad en las actuaciones administrativas y judiciales en materia tributaria de seguro no podría existir un Estado de Derecho, de tal forma que tampoco existiría libertad y seguridad.

El principio de legalidad formal o material encuentra una sencilla justificación y deriva directamente de los pueblos. El principio de legalidad significa que la tributación no debe ser decidida por el jefe de gobierno sino por

¹² Sacha Calmon, Navarro Coelho, “*El principio de la legalidad. El objeto de la tutela*”, en PISTONE, Pasquale; TAVEIRA TORRES, Heleno, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998 ps. 343 - 344

los representantes del poder popular, democráticamente elegidos para hacer leyes de claro contenido, indirectamente, la existencia de este principio obliga a quienes ostentan el poder público a planificar con un mínimo de seriedad y antelación la política tributaria.¹³

De ahí la relación del principio de legalidad con el de reserva de ley, pues el principio de legalidad en materia tributaria requiere, definitivamente, como presupuesto normativo, la reserva absoluta de ley formal, ello en razón de que en esta materia impera el principio según el que los tributos deben ser aprobados por órganos de representación popular (de acuerdo a lo manifestado en líneas anteriores), en nuestro caso es la Asamblea Nacional la encargada de aprobar los proyectos de ley propuestos por el Ejecutivo quien es el único facultado para la presentación de éstos en el ámbito tributario.

Dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano el artículo 301 de la Constitución de la República, que señala:

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

El artículo citado guarda estrecha relación con el principio de reserva de ley, el objeto de éste principio es limitar al Ejecutivo la discrecionalidad para establecer tributos, puesto que dicho precepto constitucional, tal como lo había ya mencionado, le atribuye a la Asamblea Nacional la competencia exclusiva

¹³ Vid, Sacha Calmon, Navarro Coelho, “*El principio de la legalidad. El objeto de la tutela*”, ... p. 344

para crear, modificar o extinguir tributos y exenciones, hay doctrinarios que consideran a este principio como pro contribuyente ya que impide la imposición arbitraria de gravámenes, beneficiando de este modo a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. De este principio se desprenden dos principios derivados: el de predeterminación normativa de los elementos del tributo e irretroactividad de la ley tributaria.

El principio de predeterminación normativa fue empelado en su momento por Adam Smith, que básicamente se relaciona con las reglas de juego sobre las condiciones en que los asociados deben contribuir a la finalización de la actividad pública deben ser claras, concretas y concisas, de manera que se elimine en amplio grado la discrecionalidad del gobierno, dicha claridad solo puede ser posible a través de la creación de leyes tributarias que definan suficientemente los elementos de los tributos sin dejar espacio para que el ejecutivo cree reglas para su aplicación según su arbitrio.¹⁴

Respecto del principio derivado de no retroactividad de la ley tributaria, este principio es una expresión de los principios de predeterminación o certeza y seguridad jurídica por lo que debe ser ampliamente consolidado mediante una regla que evita que el contribuyente sea sorprendido con cambios intempestivos respecto de las condiciones legales en que ha de tributar, se trata pues de una regla que impide la aplicación de leyes que modifican los elementos de un tributo en perjuicio del contribuyente.¹⁵

La implementación de una ley de derechos y garantías del contribuyente podría avalar el efectivo cumplimiento de estos principios pues ella prevería de

¹⁴ Adam Smith, *“Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”*, Barcelona, 1987, p. 24

¹⁵ Al mencionar *perjuicio al contribuyente* me refiero a disposiciones legales que con su aplicación en el ámbito tributario tiendan a empeorar la situación patrimonial de los sujetos pasivos.

forma clara y precisa la forma en que se deben establecer los tributos para garantizar al contribuyente el cumplimiento de sus derechos en la aplicación de la normativa tributaria, así como certeza en la vigencia de las disposiciones relativas a los tributos y su continuidad en el tiempo.

1.2.2.- Principio de Seguridad Jurídica.- De acuerdo a lo que señala J. T. Délos, seguridad en sentido general, es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, sí éstos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación. La seguridad jurídica es el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles sus deberes.

Además el reconocimiento del principio de seguridad jurídica entre “los derechos naturales e imprescriptibles del hombre”¹⁶ por parte de la declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, ha tenido como lógica consecuencia conectar desde antiguo estudio al nacimiento del Estado liberal de Derecho y por añadidura, al conjunto de principios filosóficos, políticos y económicos que con base en el movimiento ilustrado conforman esta concepción del Estado.

Este principio, en materia tributaria, podría ser definido como la pretensión de los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) de saber a qué atenerse en su relación jurídica tributaria con el Estado. La seguridad jurídica tiene su existencia en el ordenamiento jurídico mismo, pues su existencia equivale al conocimiento de la situación jurídica de los administrados frente al fisco. No obstante lo manifestado, no resulta suficiente que se dicten

¹⁶ Art. 2 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano (26 de Agosto de 1789): “El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión”.

normas jurídicas sino que es necesario además, que el ordenamiento jurídico sea justo, y en materia tributaria, económicamente aceptable, vinculándose por este hecho, al valor referido a la justicia.

La seguridad jurídica para que tenga asidero en la materia tributaria es preciso que se apliquen cuatro cánones impositivos: igualdad, certidumbre, comodidad del pago y economía en la recaudación¹⁷, por otra parte en cuanto al pago de impuestos respecta es necesario que éstos sean ciertos y no arbitrarios, el tiempo de su cobro, la forma de su pago y la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona.¹⁸

De lo manifestado se puede concluir que en los últimos años este principio se ha visto ligeramente afectado por la continua renovación de disposiciones tributarias y la imposición de gravámenes fundados en fines disfrazados de extrafiscales, cuando lo que se vislumbra es la mayor obtención de ingresos tributarias que sustituyan paulatinamente los ingresos petroleros, de modo que la percepción de certeza en el contribuyente se ve reducida con las frecuentes e inestables reformas tributarias, requiriéndose por tal una profunda modificación del sistema tributario con la finalidad de que se establezcan reglas claras en materia tributaria y que gocen de cierta estabilidad de manera que el contribuyente pueda estar preparado ante un posible cambio de la ley tributaria, la que debe ser efectuada concienzudamente fundamentándose en la realidad social y económica (capacidad contributiva) de los administrados así como la transparencia en los procedimientos tributarios,

¹⁷ Adam Smith, *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*, Barcelona, 1987, p. 24

¹⁸ José Oswaldo Casas, *“La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”*, en PISTONE, Pasquale; TAVEIRA TORRES, Heleno, Coordinadores, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, 1998

tratando de reducir en la medida de lo posible el nivel de discrecionalidad del que hace uso la Administración Tributaria, transparencia también en la utilización de los fondos obtenidos por este medio, proveyendo, además de los servicios necesarios para el desarrollo de actividades productivas, seguridad pública libre de la delincuencia que tanto daño ha provocado hoy en día.

1.2.3.- Principio de igualdad.- Como es conocido, el principio de igualdad surge, con un alcance político primero y jurídico después, con la Revolución Francesa. Su propósito fue poner término a los privilegios que se derivaban de la sociedad clasista o estamental anterior, afirmando la igualdad de todos ante la ley; no obstante, dada la evolución que el principio de igualdad ha alcanzado a nivel de los distintos textos constitucionales, ya no se trata de una igualdad formal tal como lo proclamaba la Revolución Francesa, va más allá no solo procura la igualdad ante la ley sino la igualdad entre los hombres.¹⁹ En el derecho tributario este principio se entiende en un doble alcance: el que corresponde a la igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, religión, raza, posición social o sexo y en segundo lugar la igualdad también supone criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias²⁰. Ante ello el principio de igualdad, se opone a tratamientos discriminatorios que impliquen afectar con mayor incidencia a quienes se encuentren en la misma situación, como desarrollo de los postulados referidos a la equidad vertical y equidad

¹⁹ Véase Adam Smith, *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*...p. 51,

²⁰ Uckmar considera estos dos sentidos del principio de igualdad como sentido jurídico y sentido económico. Ello también se puede ver en D’Albergo, *“Economía della finanza pubblica, vol. 1952, p. 253*

horizontal²¹.

Al respecto Ernesto Lejeune Valcárcel señala: *“La igualdad de todos los ciudadanos ante la ley supone la paridad de tratamiento, el sometimiento de todos los ciudadanos al tributo sin excepciones y sin discriminaciones por razón de nacimiento, clase, religión, raza o sexo (...) la igualdad supone también criterio de medida o cuantificación de las obligaciones tributarias”*²²

Tomando en consideración lo mencionado en el párrafo precedente este principio está vinculado a la igualdad en el tratamiento formal y material de los administrados. El procedimiento de recaudación de impuesto será igual para todas las personas obligadas a pagarlos sin tratamientos preferenciales.

Este principio se halla consagrado en la Constitución de la República, alcanzado así el grado de principio constitucional, además de las consideraciones expuestas anteriormente tiene relación, a la igualdad entre los sujetos de la obligación tributaria, ello se refiere a que tanto el sujeto activo acreedor de tributos y el sujeto pasivo que soporta la carga tributaria deben estar igualmente sometidos a la ley, es por ello que este principio de igualdad se complementa necesariamente con el principio de *“tutela jurisdiccional efectiva”*²³ ello con el objeto de eliminar todo vestigio de favoritismo en la administración de justicia cuando de tributos se trata. Este principio se vería ampliamente consolidado con una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, ya que dentro de su contenido se incluirían los procedimientos a

²¹ Mauricio Plazas Vega, *“Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”*, Tomo II, Segunda Edición, Editorial Temis, Bogotá 2005, p. 438

Entiéndase por equidad horizontal entre iguales, los impuestos deben ser iguales, la equidad vertical en cambio se refiere a que si los iguales han de ser gravados por igual, se supone que los desiguales han de ser gravados desigualmente.

²² Ernesto Lejeune Valcárcel, *“El principio de igualdad”*, en Andrea Amatucci, dir., *Tratado de Derecho Tributario*, ... p. 224

²³ Se denomina tutela judicial efectiva al Derecho reconocido por la Constitución como consecuencia del Estado de Derecho, en el que se elimina la autotutela, siendo los órganos judiciales quienes dirimen las controversias y administran justicia.

que debe atenderse la Administración en uso de sus facultades y los derechos de los que el contribuyente se encuentra asistido en los procesos de gestión tributaria y sancionatorios, dotándoles de mayor seguridad en cuanto al régimen tributario nacional.

1.2.4.- Principio de Generalidad.- El principio de generalidad proscribía los privilegios odiosos a favor de determinadas personas, grupos o sectores y, como lo relata este libro tanto al tratar la clasificación de los impuestos en generales y especiales como al describir las raíces históricas del principio *nullum tributum sine lege* y la clasificación de los impuestos en directos e indirectos, fue una de las causas fundamentales de la Revolución Francesa de 1789. En tiempos del antiguo régimen la nobleza y el clero gozaban de privilegios fiscales ilimitados lo que implicaba mayor imposición al pueblo²⁴. Este principio junto con el de igualdad buscan eliminar privilegios fiscales o tratamientos discriminatorios. Por la semejanza de estos dos principios constitucionales la jurisprudencia colombiana los ha considerados como uno solo e incluso autores como Carmelo Lozano Serrano manifiesta que uno y otro principios se relacionan con regímenes especiales sobre beneficios tributarios, los que están destinados a estimular actividades productivas de interés económico o social o compensar situaciones de riesgo que deban ser enfrentados por quienes efectúen gestiones de empresa lo que incide en las premisas de equidad horizontal y vertical y que únicamente son admisibles desde el punto de vista constitucional cuando se justifican razonablemente mediante un análisis tendiente a conseguir mayor igualdad en cuanto a la carga tributaria respecto de la capacidad contributiva del sujeto pasivo – de este

²⁴ Mauricio Plazas Vega, “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”, ... p. 438

modo se denota la conexión de estos principios con el de capacidad contributiva – tomando en consideración lo expuesto vale decir que en este mismo sentido las exenciones tributarias no contradicen a los principios de igualdad y generalidad, muy por el contrario obra como consideración indispensable para que sea acatado cabalmente²⁵. Esta generalidad también se halla referida a la aplicación de un mismo procedimiento administrativo tributario para todos los administrados. De manera que el régimen impositivo se aplica sin distinción alguna, en tanto se configure el presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo.

1.3.5.- Eficiencia y simplicidad administrativas.- La eficiencia tiene relación con la capacidad para resolver problemas o disponer medios para el cumplimiento ágil de los objetivos propuestos a la vez que se encuentra ampliamente vinculado a la simplicidad del sistema para poder administrarlo de modo efectivo. La eficiencia del sistema tributario debe ser interpretado en relación con la administración y con el contribuyente, con el objeto de procurar un sistema tributario simple, claro y controlado por funcionarios capaces, honestos y bien remunerados y en segundo lugar para comprometerlo con tributos moderados y adecuados que no desalienten la gestión económica ni promuevan la evasión fiscal. Adam Smith en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* con ocasión del principio de economía que la tributación excesiva puede dar lugar a la evasión, la complejidad de un sistema tributario, la falta de claridad y la demora en los procedimientos es causa de desconfianza en los administrados, de oposición ciudadana al ejecutivo, de morosidad a los pagos que deben efectuar los

²⁵ Carmelo Lozano Serrano, “*Exenciones tributarias y derechos adquiridos*”, Editorial Tecnos, Madrid, 1988, p. 54

sujetos pasivos de la obligación tributaria y fomenta aún más la evasión tributaria. Por otra parte es preciso manifestar que la eficiencia no puede encontrarse limitada al manejo y administración de los tributos sino a los efectos producidos con su aplicación en la economía general.

Una ley de derechos y garantías de los contribuyentes promovería su afianzamiento puesto que la seguridad del administrado en la gestión económica y al encontrarse respaldado por una norma legal que garantice el efectivo cumplimiento de sus derechos tiende a aportar en mayor grado a la consolidación de la eficiencia administrativa, lo que estimula el ahorro y la inversión productiva.

1.2.6.- Transparencia.- La transparencia se refiere tanto a la facilidad para acceder a la información relacionada con las cargas tributarias y los procedimientos de recaudación, cuanto del destino de los recursos del contribuyente en la gestión pública.

En relación a este principio el artículo 99 de la Codificación del Código Tributario señala:

“Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.

La Administración Tributaria, deberá difundir anualmente los nombres de los sujetos pasivos y los valores que hayan pagado o no por sus obligaciones tributarias”

Así mismo en relación a este tema el Art. 100 ibídem manifiesta: *“El Gobierno Nacional informará anualmente sobre los montos de los ingresos*

tributarios recaudados y el destino de éstos”

De conformidad con la normativa expuesta, el principio constitucional de transparencia se relaciona con el conocimiento del destino de los tributos que los contribuyentes solventan una vez configurado el correspondiente hecho generador, de esta forma éstos tendrán una percepción de seguridad respecto de la administración del recaudo público lo que generará consecuentemente una excelente cultura tributaria en el país. Dicha transparencia debe verse reflejada en todos y cada uno de los procedimientos de la Administración Tributaria ello con el objeto de que el sujeto pasivo se sienta confiado en las acciones de la administración, desde luego su incorporación y la definición de sus campo de acción en una ley de derechos y garantías de los contribuyentes permitirían avanzar hacia una mejor cultura tributaria con un nivel de evasión ampliamente disminuido.

1.2.7.- Suficiencia Recaudatoria.- Este principio tiene que ver con la recaudación de los tributos necesarios para el sostenimiento de la carga pública, en tal virtud limita una excesiva imposición que promueva la evasión tributaria a la vez que impide la fuga de la inversión, permitiendo el crecimiento de los agentes económicos, de igual forma la presión fiscal por la implementación de un régimen impositivo fuerte y riguroso, incidiría en el incremento del desempleo y la constante disminución del ahorro y la inversión privada tanto interna como externa. Este principio garantiza un régimen impositivo estable que mantenga el equilibrio entre la proporcionalidad impositiva y el límite del gasto fiscal con criterios de ahorro y transparencia, en este sentido me permito manifestar que el principio de suficiencia recaudatoria mantiene un estrecho vínculo con el de eficiencia y transparencia, ello porque

la gestión tributaria debe ir encaminada a recolectar la mayor cantidad de tributos al menor costo posible, requiriéndose para este efecto de un sistema tributario simple y ágil así como transparencia en el manejo de los recursos públicos para abastecer los requerimientos de la población.

El principio de suficiencia recaudatoria es bastante novedoso dentro del régimen constitucional tributario ecuatoriano y cuya comprensión resulta complicada dentro del contexto tributario, pudiéndose afirmar que guarda la suficiencia recaudatoria mayor relación con la política fiscal al establecer su vinculación presupuestaria a la ejecución del gasto público, todo ello en el marco de la actividad financiera del Estado y de los objetivos que éste debe cumplir, por ello es necesaria su mención respecto de criterios de responsabilidad fiscal y rendición de cuentas ²⁶

En este sentido es indispensable señalar que la suficiencia recaudatoria como principio tributario no debe fijar su atención en metas simplemente matemáticas, debe poner mayor énfasis en la promoción del ahorro e inversión mediante la aplicación de políticas tributarias acertadas y transparentes que permitan al contribuyente sentir que su aporte tributario es eficazmente empleado, desde luego que al vincular este principio con una ley de derechos y garantías del contribuyente se podría señalar con mayor precisión el objeto de este principio mediante la concreción de procedimientos de gestión tendientes a fomentar el respeto por el sujeto pasivo cuyo fin es alcanzar la reducción paulatina de la evasión fiscal y el consecuente incremento de la cultura tributaria en el país, es decir, que los ciudadanos se sientan comprometidos a aportar con el gasto público a través del cumplimiento de las obligaciones

²⁶ Véase Sandro Vallejo, “*Sistema Tributario y Constitución en el Ecuador*”, citado por Eddy De La Guerra Zúñiga, “*El Régimen Tributario Ecuatoriano*”, Quito – Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2012, p. 47

tributarias correlativas.

1.3.- Situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes.- Los derechos y garantías de los contribuyentes es un tema que en el contexto mundial ha adquirido singular importancia, pues los ingresos tributarios son de gran incidencia en la economía de los países en vías de desarrollo, situación ante la cual es de gran importancia conseguir la confianza del sujeto pasivo de forma que no busque diversos medios para evadir las obligaciones tributarias, sino muy por el contrario se preocupe por su cumplimiento dentro del plazo y en las condiciones que establece la ley. Los derechos y garantías del contribuyente no alcanzan un nivel legal de aplicación obligatoria para todas las administraciones tributarias, ya que únicamente se establecieron dichos derechos a través de una resolución de carácter general, es decir, los mismos no alcanzan el grado que deberían pese a tratarse de un tema de gran importancia.

La implementación del Departamento Especializado en Derechos del Contribuyente del Servicio de Rentas Internas es de reciente data, se incorporó en febrero de 2006, esta implementación surgió en busca del reconocimiento y fortalecimiento de los conceptos de derechos de los contribuyentes en todo el mundo y dado que se había incorporado la figura legal de defensa de los derechos del contribuyente en otras legislaciones de tal forma que permitió a la Administración Tributaria tomar como referente estas experiencias internacionales dentro de sus relaciones jurídico tributarias con los sujetos pasivos de las obligaciones imponibles.

Los derechos del contribuyente tienen como base legal las siguientes resoluciones de carácter general expedidas por la máxima autoridad de la

Administración Tributaria Central:

Resolución NAC-DGER2007-0304, R. O. 89, 22 de mayo de 2007, reforma Resolución NAC-DGER2008-1413, R. O. 481, 04 de diciembre de junio de 2010; en las que se reconoce la existencia de los derechos de los contribuyentes y norma el procedimiento para quejas y sugerencias.

La Resolución NAC-PPDR2007-0789 de 2 de agosto de 2007 establece funciones de los delegados de Derechos del Contribuyente en el ámbito regional y provincial; finalmente la Resolución NAC-DGER2007-1065 de 25 de octubre de 2007 y su reforma Resolución NAC-DGER2008-1452, R. O. 489 de 16 de diciembre de 2008 que norma el procedimiento para la recepción y trámite de las denuncias tributarias.

Con el objeto de contribuir a la vigilancia en el cumplimiento de los derechos del contribuyente el Servicio de Rentas internas cuenta, como lo había mencionado anteriormente, con el Departamento de derechos del contribuyente, dicho departamento recibe las quejas de los contribuyentes y los usuarios, éstas pueden ser referidas a los procedimientos internos llevados a cabo en la administración, mala atención, problemas en la ejecución de trámites, en fin aspectos institucionales, sugerencias y felicitaciones, las denuncias pueden referirse a aquellas de implicancia administrativa, es decir, relativas al procedimiento en la tramitación de reclamos, consultas o recursos y denuncias tributarias relativas a la realización o preparación de una infracción tributaria.

Los derechos reconocidos por la Administración Tributaria Central, a través de la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, R.O. 89, 22-may-2007, son los siguientes:

1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.
2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.
4. Derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público.
5. Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.
6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo que se trate.
7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.
8. Derechos a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.
9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines

tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de una disposición judicial o autoridad competente.

10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.
11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes.
13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
15. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales de conformidad con la ley.
16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración

Tributaria.

La incorporación de un departamento de defensa de los derechos del contribuyente en el Servicio de Rentas Internas ha traído muy buenos resultados en cuanto a los niveles de recaudación y confianza de los ciudadanos hacia la Institución, pues tenemos que en el año 2005 – antes de la creación del Departamento de Derechos del Contribuyente - la recaudación obtenida fue de aproximadamente USD 3.946,7 millones de dólares aproximadamente tomando en consideración únicamente los impuestos a la renta, al valor agregado y a los consumos especiales, en tanto que para el primer semestre del año 2012 se alcanzó una recaudación de USD 5.745,2 millones, de este modo se puede poner énfasis que la atención personalizada y la difusión de información respecto de las obligaciones tributarias ha dado muy buenos resultados.

Sin embargo considero que pese a este importante esfuerzo desarrollado por el Servicio de Rentas Internas resulta realmente importante que al ser un tema de gran sensibilidad requiere de un tratamiento más específico y amplio con el objeto de que los derechos y garantías previstos en un cuerpo legal de mayor jerarquía y difusión, sean aplicados en todos los actos de gestión tributaria y a nivel de las distintas administraciones tributarias, de ahí la necesidad de implantar en el ordenamiento jurídico ecuatoriano una ley de defensa para el contribuyente en el que las garantías establezcan sus alcances y todos los ámbitos de aplicación.

CAPITULO II

PRINCIPALES CONTENIDOS PARA LA ELABORACIÓN DE LA LEY DE DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE EN EL ECUADOR

En el presente capítulo se analizará a breves rasgos las facultades de la Administración Tributaria y su relación con la posibilidad de creación de una ley de derechos y garantías para los contribuyentes, posterior a ello se hará un estudio de la base legal para la elaboración e implementación de la figura legal de derechos y garantías del contribuyente, sus principales contenidos, la naturaleza jurídica de este cuerpo normativo y la experiencia del establecimiento de una ley de defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes en otras legislaciones.

2.1.- Facultades de la Administración Tributaria frente a los derechos de los contribuyentes.- Sin perjuicio de redundar en el estudio de las facultades de la Administración Tributaria por demás analizadas en diversos trabajos investigativos, se hace necesario referirme en forma breve a éstas y establecer una relación respecto a la necesidad de creación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes para evitar la arbitrariedad de la actuación administrativa en sus actos de gestión administrativa. La Administración Tributaria en cualquiera de sus formas implica el ejercicio de las siguientes facultades:

- ✓ La de aplicación de la ley
- ✓ La determinación de la obligación tributaria
- ✓ La de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos
- ✓ La potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus

reglamentos; y,

- ✓ La de recaudación de los tributos

Aplicación de la ley El Estado está facultado constitucionalmente para la emisión de disposiciones normativas que faciliten la aplicación de la ley tributaria, dicha facultad le corresponde al Presidente de la República, quien es el único revestido de la potestad para la emisión de reglamentos que faciliten la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración, a las máximas autoridades de la Administración Tributaria únicamente les corresponde la emisión de circulares o disposiciones generales para la aplicación de disposiciones tributarias; no obstante los Gobiernos Autónomos Descentralizados tienen atribuciones normativas en cuanto a tasas y contribuciones especiales de mejora, pues de acuerdo a la normativa vigente se reconoce la facultad normativa, mucho más amplia que la facultad reglamentaria, la que se reconoce para los gobiernos parroquiales.

Esta facultad de reglamentar, al tener que sujetarse a disposiciones constitucionales, debe respetar el principio de legalidad, de tal modo que no puede desconocer, en su emisión, las garantías y derechos individuales establecidos en la Carta Fundamental del Estado.

La determinación de la obligación tributaria.- Para definir lo que debe entenderse por determinación de la obligación tributaria es importante señalar el concepto que el artículo 15 de la Codificación del Código Civil: *“Obligación tributaria.- Es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador*

previsto por la ley”, una vez definida la obligación tributaria procederé a señalar lo que debe entenderse por determinación. Esta función abarca la fiscalización y control de los tributos, ésta constituye la principal función de la Administración Pública y de conformidad con lo que manifiesta nuestro Código, comprende los actos o conjuntos de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, actividades que de forma resumida comprenden: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables; y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

La facultad determinadora comprende una actividad reglada y como tal se sujeta a las disposiciones establecidas en la ley por lo que se encuentra ampliamente relacionado con el principio de legalidad. Esta facultad exige un procedimiento legal para pueda ser ejercida, de ahí la importancia de que una ley de derechos y garantías de los contribuyentes defina los principios y derechos a los que debe sujetarse la Administración al momento de ejercerla.

La resolución de toda consulta, petición, reclamo o recurso.- La expedición de la resolución de parte de la Administración Tributaria será motivada y debe resolver todos y cada uno de los asuntos planteados por el contribuyente, en una ley de derechos y garantías de los contribuyentes se debe plasmar este derecho y la forma en que será ejercido, así como el procedimiento que en cada caso debe seguir la administración y toda la trayectoria administrativa que asiste al sujeto pasivo para reclamar a la administración, respecto de actos

administrativos, cuando consideren que éstos han vulnerado de alguna manera sus derechos, de tal forma que el contribuyente tenga la percepción de que sus peticiones van a ser motivadamente resueltas y en completo apego a la ley.

La potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos.- La Administración Tributaria dentro de las facultades de las que se encuentra revestida, tiene la relacionada con la potestad de sancionar la conducta de los contribuyentes, cuando ésta no se encasilla a la normativa tributaria vigente.

En este orden, la potestad sancionadora de la administración se presenta como un complemento de la potestad de la administración del bien común, ya que para cumplir con eficiencia dicha actividad, la Administración Tributaria debe contar con los elementos necesarios a fin de asegurar la debida observancia de las normas por quienes están obligados a acatarlas²⁷.

La discrecionalidad de la administración tiene límites infranqueables, siendo uno de ellos el respeto a los derechos humanos. Es importante que la actuación de la administración pública se encuentre regulada y esta no pueda invocar el orden público para reducir discrecionalmente las garantías y derechos de los administrados, desprendiéndose de este hecho la importancia de su regulación a través de una ley de derechos y garantías de los contribuyentes señalándose el procedimiento para la imposición de sanciones, sin que tal procedimiento, las sanciones y la forma de establecerlas se encuentre a discreción de la administración²⁸.

La de recaudación de los tributos.- La recaudación de los tributos la deben

²⁷ Luis Carranza Torres, “Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco”, Legis, Argentina, 2007, p. 199

²⁸ Vid. Luis Carranza Torres, “Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco” ...p. 204

efectuar las autoridades administrativas designadas para dicho efecto, en la forma y de acuerdo con los presupuestos que la Ley establezca para cada tributo.

“La recaudación debe ser regular y constante porque debe garantizar un flujo periódico de ingresos que permita al ente público una disponibilidad de medios financieros para hacer frente al sostenimiento de los servicios públicos. Como muy convincentemente observaba SANTI ROMANO, se trata de una función pública que no constituye el mero ejercicio de un derecho de crédito que, pese a tener un fundamento de derecho público, se comporte como un derecho de naturaleza privada, sino que se trata de una verdadera potestad de la que disponen los entes públicos para obligar a los ciudadanos a unas prestaciones económicas (...)”²⁹

2.2.- Base constitucional para la creación de una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el Ecuador.- La aprobación de una ley que contenga la compilación de los derechos y garantías de los contribuyentes constituye un paso importantísimo en el proceso de construcción de consolidación del principio de seguridad jurídica, la que constituye una de las más importantes características de las sociedades democráticas más avanzadas, al mismo tiempo que permite profundizar la igualdad de las relaciones jurídico tributarias entre el Estado y los particulares.

“La regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje

²⁹ Enrico De Mita, “Función y actos de Recaudación”, en Andrea Amatucci, Dir., *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Bogotá – Colombia, , Editorial Temis S. A., 2001, p. 547

*vertebrador del ordenamiento tributario*³⁰

De acuerdo a lo antes mencionado, la incorporación del cuerpo normativo que recoja todos los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos que son llevados a cabo por la Administración Tributaria conlleva un importante avance hacia el fortalecimiento de una cultura tributaria ampliamente participativa y dinámica en la que los contribuyentes sientan una verdadera seguridad en lo que al ordenamiento tributario se refiere.

Respecto de la creación de un cuerpo normativo de regulación de los derechos y garantías de los contribuyentes nuestra Constitución de la República señala en su artículo 84: “La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales y los que sean necesarios para garantizar la dignidad del ser humano (...)”, por tanto corresponde a la Asamblea Nacional su creación.

Respecto del procedimiento de su creación, la sección tercera del capítulo segundo del Título IV de la Carta Fundamental, el artículo 132 señala que *“La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común (...)”* y de interés común es la aprobación de una ley que consagre en las disposiciones legales que la componen, los derechos y garantías de los sujetos pasivos, en cuanto a la clasificación de la que forme parte un cuerpo normativo de esta índole el artículo 133 de la Constitución establece: *“Las leyes serán orgánicas y ordinarias. Serán leyes orgánicas (...) 2. Las que regulen el*

³⁰ Alonso Murillo, Felipe y otros, *“Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”*, Madrid, Cerrada la edición a marzo de 1998, 1998, p. 1

ejercicio de los derechos y garantías constitucionales (...)” y precisamente son constitucionales los derechos y garantías que a favor de los contribuyentes el ordenamiento jurídico ecuatoriano reconoce, por lo que el cuerpo normativo que incluye los derechos y garantías del contribuyente debería tener el carácter de orgánica.

2.3.- Ubicación jerárquica de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano.- Nuestro ordenamiento jurídico clasifica a las leyes en orgánicas y ordinarias. *“Leyes orgánicas son aquellas que se requieren constitucionalmente para regular ciertas materias. Se oponen o distinguen de la ley ordinaria a nivel de competencias habitualmente para la aprobación de leyes orgánicas son necesarios requisitos extraordinarios como por ejemplo, mayoría absoluta o cualificada³¹”.*

Nuestra Constitución de la República señala en su artículo 133 lo siguiente:

“Serán leyes orgánicas:

- 1. Las que regulen la organización y funcionamiento de las instituciones creadas por la Constitución.*
- 2. Las que regulen el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.**
- 3. Las que regulen la organización, competencias, facultades y funcionamiento de los gobiernos autónomos descentralizados.*
- 4. Las relativas al régimen de partidos políticos y al sistema electoral (...)*”. (El resaltado me corresponde)

De acuerdo a la disposición legal antes señalada, la creación de una ley

³¹ http://es.m.wikipedia.org/wiki/ley_organica

que regule los derechos y garantías de los contribuyentes tendrá el carácter de orgánica, requiriéndose por tanto de la aprobación de la misma a través de mayoría absoluta de los miembros de la Asamblea Nacional, pues se encontraría enmarcada en el numeral 2 del mencionado artículo, pues los derechos reconocidos a favor de los contribuyentes se encuentran recogidos en la Constitución y regulan un aspecto sensible y de singular importancia en el ordenamiento jurídico ecuatoriano, al referirse de las relaciones jurídicas que con ocasión de los tributos se originan entre los particulares y la Administración Pública.

La ubicación jerárquica de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente, tomando en consideración el análisis contenido en el párrafo anterior, se regirá por la disposición legal contenida en el artículo 425 de la Carta Fundamental, de modo que por encima de ella únicamente se encontraría la Constitución de la República y los tratados y convenios internacionales.

2.4.- Principales contenidos de una Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes.- A continuación procederé a señalar un contenido básico de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, de tal forma que me permita establecer su importancia para el desarrollo de una mayor cultura tributaria en el país a través de la consolidación del principio de seguridad jurídica, pues la percepción de resguardo de los derechos del sujeto pasivo, constituye un paso gigante hacia la consolidación de un sistema tributario sólido que conlleve al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los administrados.

2.4.1.- Principios Generales y Derechos del Contribuyente: objeto y

ámbito de aplicación.- Los derechos y garantías del contribuyente constituyen el fundamento de este cuerpo normativo, puesto que para su regulación, éste deberá contener una recopilación de todos los derechos y garantías de los que se encuentran asistidos los contribuyentes respecto de las relaciones jurídico tributarias.

El objeto de su implementación dentro del ordenamiento jurídico ecuatoriano, es su aplicación de modo uniforme a todas las administraciones tributarias, lo que comprende las administraciones tributarias central, seccional y de excepción, lo que conlleva a contribuir a la construcción de una cultura tributaria que garantice por una parte el cumplimiento de los deberes impositivos de parte de los sujetos pasivos y por otra el respeto de los derechos y garantías que una ley de esta índole les garantizarían, creando así una percepción de seguridad en el ámbito tributario e igualdad en sus relaciones tributarias con el Estado.

En este capítulo se debe señalar los principios que regirán la relación jurídico tributaria, los que guardarán conformidad con los artículos 5 de la Codificación del Código Tributario y el artículo 300 de la Constitución de la República, es decir, además de su enumeración se debe establecer lo que comprende cada uno de ellos y su aplicación en el sistema tributario, de forma que se propugne la debida correlación de estos principios con las leyes que regulan los tributos y su aplicación.

Por otra parte además de los principios tributarios y su alcance, se deben establecer los derechos que amparan a los contribuyentes en los diferentes procesos de gestión llevados a cabo por la Administración Tributario, dotando a este cuerpo legal de la confianza suficiente de tal forma que los sujetos pasivos

sientan sus derechos verdaderamente amparados por la administración y la justicia.

Dentro de este panorama valga también hacer mención al hecho de que esta primera parte de la ley debe contener también una normativa expresa en la que se manifieste que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deben mencionarlo expresamente en el título de los artículos respectivos, así como también cuando se expidan leyes y reglamentos que modifiquen tributos se debe colocar la relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que se hubiesen modificado, a fin de que los contribuyentes puedan definir con claridad los cambios implementados, puesto que los cambios incesantes en el campo tributario han sido continuos y no se ha hecho una relación clara de la normativa antigua con la actual, así tenemos que en aproximadamente cuatro años se han producido cerca de 16 reformas en materia tributaria, a manera de ejemplo señalo algunas de las múltiples reformas introducidas: Ley de Equidad Tributaria, Diciembre 2007, Reforma a la Ley de Equidad Tributaria, Julio 30/2008 (interpretativa), Mandato 16, Julio 31/2008 (establecía beneficios, mismos que fueron temporales), Reforma a la Ley de Equidad Tributaria, Diciembre 30/2008, Reforma Tributaria, Septiembre 2009, Ley de Empresas Públicas, Octubre 16/2009 (elimina el IVA 0% a Instituciones Públicas), Ley Reformativa a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y Ley de Equidad Tributaria, Diciembre 23-2009, Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (introduce reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno) S. R. O. No. 351 de 29 de diciembre de 2010, Ley Orgánica de la Economía Popular y Solidaria del Sector Financiero, Popular y Solidario R. O. No. 444 de 10 de mayo de 2011, Ley de

Fomento Ambiental y Optimización de Ingresos del Estado R. O. No. 583 de 24 de noviembre de 2012, Ley Reformativa a la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero y a la Ley de Reordenamiento en Materia Económica en el Área Tributario – Financiero S. R. O. No. 659 de 12 de marzo de 2012, Reformas al Reglamento para la Aplicación del Impuesto a la Salida de Divisas y el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno R. O. No. 727 de 19 de junio de 2012, entre otras, con ello se puede apreciar que no existe continuidad normativa tributaria durante un período moderado de tiempo, lo que conlleva a un estado de inseguridad jurídica y a la reducción en inversiones productivas de carácter privado.

Al respecto vale señalar lo que A Aguayo Avilés señala:

“La inseguridad jurídica, en realidad, se debe, más que nada, al ritmo de las modificaciones normativas, el modo en que se produce y la forma en que se hace. En este sentido (...) el Derecho financiero contemporáneo se acerca peligrosamente a un Derecho proteico, un Derecho de camuflaje y un Derecho esotérico. Un Derecho proteico porque (...) cambia con extraordinaria rapidez; muchas veces, más de lo que permite su asimilación por los administrados (...). Las normas financieras son también, con frecuencia, un Derecho de camuflaje o camaleónico, por el modo en que se desarrollan los cambios. (...) Lo peor es (...) cuando se modifican las normas tributarias en las leyes que nada o muy poco tienen que ver con los tributos (...) el Derecho Financiero se acerca peligrosamente al esoterismo, esto es, a un conjunto de reglas que solo entienden los iniciados en la disciplina; y no siempre (cada vez menos). Aparte de la defectuosa, cuando no deplorable, técnica legislativa a que se nos tiene acostumbrados, no es ningún secreto que la extraordinaria complejidad de las

*normas fiscales impide su cabal entendimiento por los ciudadanos (...)*³²

Frente a esta situación y con el objeto de frenar esta constante inseguridad normativa resulta indispensable garantizar el derecho a la seguridad jurídica a través de una disposición legal en la que se obligue a mantener una continuidad legal tributaria durante cierto período de tiempo a fin de dotar de estabilidad a los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades productivas a largo plazo, ello no únicamente en beneficio de los contribuyentes sino también de la Administración Tributaria ya que a más inversión mayor desarrollo económico, lo que implica niveles de recaudación más elevados. Toda decisión de inversión conlleva la confianza en que los ingresos futuros derivados de la inversión superen a los costes. En este sentido la demanda de inversión es una apuesta por el futuro y, por tanto, la decisión final estará seriamente condicionada por las expectativas empresariales sobre la marcha previsible de la economía y los movimientos tributarios en una economía como la nuestra causa un importante impacto en el patrimonio de los obligados tributarios³³.

Partiendo de esta premisa y a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes frente al ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria, en cuanto a las normas que regulan el régimen sancionatorio se debe establecer con claridad que tendrán efecto retroactivo en el caso de que su aplicación resulte más favorable para el implicado favoreciendo de este modo el principio *in dubio pro reo* que tiene singular importancia en cuanto al

³² A. Aguayo Avilés, “*Interés fiscal y Estatuto del contribuyente*”, en Serrano, Fernando dir., La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España, Primera edición, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 584 y 585

³³ Francisco Mochón, “*Principios de economía*”, Segunda Edición, McGraw Hill, Madrid, 2003, p. 217

régimen penal general, una incorporación adicional en cuanto al régimen sancionatorio sería aquella relacionada a la implementación de los parámetros que la Administración Pública emplea para la imposición de sanciones respecto de infracciones tributarias diferentes a delitos, lo que coadyuva al afianzamiento de la percepción de seguridad en las actuaciones administrativas en la aplicación de sanciones impidiendo la posible existencia de una excesiva discrecionalidad administrativa.

2.4.2.- Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.- Otro de los contenidos esenciales para la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes lo constituye la difusión de las disposiciones legales referidas a las obligaciones tributarias que deben cumplir los contribuyentes.

En relación con lo expuesto la Administración Tributaria tiene la obligación de prestar a los contribuyentes la asistencia e información necesaria acerca de sus derechos y obligaciones, para ello debe emplear los medios e instrumentos que tenga a su alcance (publicación de textos actualizados que contengan las reformas tributarias, utilización de los diversos medios de comunicación para dar a conocer a los contribuyentes las reformas del régimen tributario, contestación oportuna y motivada de las solicitudes y consultas que los sujetos pasivos dirijan a la Administración Tributaria) ello con el objeto de arraigar una cultura tributaria de cumplimiento de las obligaciones impositivas que los contribuyentes tienen a su cargo y la certeza de que estos recursos van a ser correctamente empleados.

El principio de seguridad jurídica y la certeza en el Derecho demandan perfección en las normas tributarias, ya que en la medida en que sean más

perfectas las normas que regulan los tributos, mejor sirven al recaudo; en este mismo contexto un sistema tributario sencillo y de fácil aplicación viene apoyado por normas precisas, claras, sencillas, coherentes, y en cuanto sea posible.

“(..) La oscuridad normativa, la imprecisión de los textos normativos actúa también en contra las personas que quisieran cumplirla escrupulosamente y eventualmente, pueden inducirles al desprecio de las leyes. Antes de tomar una decisión, el contribuyente debería poder determinar rápidamente, con toda certeza y pocos gastos, las consecuencias fiscales de los proyectos que tiene (...)”³⁴

La tarea relativa a la creación de normas que regulan el ámbito tributario le corresponde al poder legislativo, por lo que se requiere de personal altamente calificado, con amplios conocimientos en la materia, de un profundo estudio de la realidad social para lograr textos claros y concretos, a fin de garantizar la creación de leyes que no requieran constantes modificaciones para especificar su contenido, es preciso implementar un sistema en el cual la normativa tributaria sea simple pero eficaz, que tenga un grado admisible de permanencia en el tiempo, de tal forma que haga posible una previsibilidad en cuanto a los cambios que podrían ser implantados en períodos de tiempo moderados.

Desde la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente se puede disminuir en alto grado la inseguridad y falta de información normativa en el ámbito tributario, pues una disposición legal que establezca el derecho que el contribuyente tiene a que se le provea de información clara y suficiente

³⁴ Informe Carter, “Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad”, Canadá, publicado por IEF, Madrid, 1975, Tomo II, p. 14

respecto de las reformas introducidas en el sistema tributaria y su aplicación a las diferentes actividades productivas obliga a la Administración Tributaria a incorporar los medios de difusión, capacitación y asistencia a los contribuyentes respecto de cualquier reforma que se introduzca a la normativa tributaria.

Otro de los instrumentos de los que se podría valer la Administración Tributaria para proveer a los contribuyentes de mayor información respecto a los tributos y su aplicación efectiva en las diferentes actividades económicas, lo constituye una atención personalizada hacia los contribuyentes de parte de los funcionarios y un completo dominio en éstos de todos y cada uno de los temas consultados por los contribuyentes, por lo que también se evidencia la necesidad de la permanente capacitación de los funcionarios que forman parte de la Administración Tributaria, de modo que los contribuyentes puedan recibir una información amplia y uniforme.

Otra importante fuente de difusión y conocimiento la constituye la publicación de las reformas introducidas al sistema tributario y un análisis comparativo con la normativa histórica y la razón de la modificación introducida, y su correspondiente difusión a través de capacitaciones gratuitas a la ciudadanía.

2.4.3.- Derechos y Garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.- Otro de los contenidos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes lo constituye el desarrollo de los procedimientos de gestión tributaria en completo apego a los derechos y garantías de los contribuyentes debidamente establecidos dentro de su texto, su contenido y alcances.

En la cultura tributaria en general, así como en las demás ramas del derecho se atribuye particular importancia al derecho procedimental y su estrecha relación con principios constitucionales y derechos legalmente reconocidos, así el principio de legalidad muestra una interdependencia importante ya que el derecho procedimental tributario tiene como función garantizar la aplicación del derecho material, por este motivo las situaciones procedimentales esenciales para la administración, así como las obligaciones del contribuyente, deben ser reguladas legislativamente; de ahí la importancia de plasmar en un texto legal los derechos que la Administración Tributaria debe observar en el ejercicio de sus facultades. Estos principios y derechos condicionan en su conjunto el modo como se desarrolla el procedimiento. En un estado democrático y de derecho el ciudadano no se sitúa solo como objeto del procedimiento, sino también como sujeto, respecto a quien se establece una relación jurídica, y como tal ha de ser considerado³⁵.

Ante ello se evidencia que el poder de imperio del Estado para crear y aplicar tributos se encuentra limitado por los valores superiores enunciados en la Constitución de la República, así como de los derechos reconocidos en una ley de derechos y garantías del contribuyente, dicha garantía estriba en que una vez que la ley ha sido promulgada para su efectiva vigencia tanto el Estado cuanto los particulares se encuentran, bajo las mismas condiciones y sometidos al mismo régimen jurídico cuya finalidad consiste en el cumplimiento de las disposiciones legales tributarias tanto en el ámbito administrativo como en el judicial.³⁶

³⁵ Véase Walter Schick, “*El procedimiento en el Derecho Tributario*”, en Andrea Amatucci Dir., Tratado de Derecho Tributario, , Tomo II, Editorial Temis S. A., Bogotá 2001, ps. 278 - 279

³⁶ Véase Enrique Carrica y Osvaldo Soler “*La medida cautelar del embargo preventivo en materia fiscal*”, citado por Carranza, Luis en “*Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al*

Con estos antecedentes es necesario hacer mención de los derechos, que en caso de crearse una Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, harían relación con el aspecto procedimental y su importancia.

Derecho de asistencia.- Su contenido básicamente se dirige a proporcionar la información suficiente, al sujeto pasivo, respecto de sus obligaciones tributarias, fomentando así su cumplimiento mediante la entrega de documentos o no entregando aquéllos que se encuentren en poder de la administración procurando que todas sus actuaciones se lleven a cabo de la forma menos gravosa.

Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, puesto que la falta de conocimiento y difusión de la normativa tributaria puede conducir a su eventual incumplimiento, este derecho aporta también a lograr mayor eficacia en el ejercicio de las actividades de gestión desarrolladas por la Administración Pública, ya que un ciudadano conocedor de su derechos y obligaciones en raras ocasiones tratará de impedir las actividades desarrolladas por el ente acreedor de tributos.

Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.- El derecho al desarrollo de la personalidad y el respeto a los derechos de los demás constituyen la base del ordenamiento jurídico y la paz social, ello además influye sobre manera en el comportamiento de los contribuyentes frente a la Administración Pública.

Derecho a conocer la identidad de los funcionarios encargados de la atención al público, de aquéllos que realizan procedimientos de gestión o los

encargados del análisis de los reclamos presentados, la finalidad de este derecho dentro del procedimiento tributario busca lograr mayor transparencia en la administración de las finanzas públicas dotando a los contribuyentes de cierto control en cuanto a la eficacia administrativa, para que el administrado pueda asumir la legalidad y autenticidad del procedimiento administrativo en materia tributaria.

Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes de la materia, según el procedimiento administrativo que se trate.- Este derecho implica la obtención de un pronunciamiento de la administración respecto de peticiones, solicitudes, consultas o reclamos formulados por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en el ejercicio de su derecho constitucional de petición, dentro de los plazos previstos para ello, complementariamente la contestación de la administración debe ser clara, debidamente motivada con expresión de los fundamentos de derecho y su relación con la situación fáctica particular, de este modo por una parte se reconoce el deber de resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos administrativos y por otra la obligación de motivar los actos tributarios que así lo requieran.

Este derecho del administrado tiene mucha importancia ya que guarda relación con el principio referido a la seguridad jurídica, por este motivo se exige que el contenido de la resolución responda a todas las cuestiones que se plantean en los procedimientos tributarios, con independencia de que éstos se hayan iniciado de oficio o a instancia de parte.³⁷

³⁷ Véase Toledano Jaudanes, “*Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas*”, Segunda Edición, Madrid, Editorial Civitas, 1997, p. 775

Derecho del contribuyente a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.- Este procedimiento tiene un gran vínculo con el denominado derecho a la información, dejando entrever un importante empeño por incrementar la transparencia en cuanto al nivel de información de los particulares en sus relaciones con la Administración.

Este derecho garantiza a quienes son legítimos interesados en un proceso, la recepción de la información, de parte de la Administración, del estado en el que se encuentren los procesos en los que se hallan involucrados y a obtener copias de los mismos para ejercer su derecho a la legítima defensa, como una de las garantías básicas en todo procedimiento.

Derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte; puesto que la transparencia de la gestión administrativa tributaria se basa precisamente en la facilidad concedida a los administrados respecto de la obtención de la información que reposa en sus bases de datos y que sea referida a éste, además que en el caso de que se halle inmerso en un proceso de liquidación tributaria o sancionatorio, es preciso, tenga el sujeto pasivo, la información suficiente para exponer sus puntos de vista ante circunstancias que considera pueden afectarle de alguna manera.

Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y los mismos se encuentren vigentes.- Este derecho se relaciona con el principio de celeridad, de forma que se resuelva determinado trámite sin más dilación y con la utilización de la información de la que dispone sin requerir información con la que ya cuenta.

Derecho a que la información que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos que se trate de una disposición judicial de autoridad competente.- La información que pertenece a los contribuyentes tiene el carácter de reservado y confidencial por lo que se requiere de profunda cautela en su manejo, sigilo y reserva por parte de los funcionarios que forman parte de la Administración Pública pues comprende el patrimonio del sujeto pasivo, asunto que requiere de seguridad y cuidado.

El fundamento de la garantía analizada tiene cabida en la protección de los intereses del sujeto sobre el que se proyecta la trascendencia de los datos aportados, de modo que estos datos sólo sean conocidos por un reducido grupo de personas en el desarrollo de las funciones encomendadas a los mismos en la gestión tributaria. Sólo así se podrá garantizar que la información se utiliza a los fines para los que fue solicitada. Dicho fundamento también se encuentra en el interés de toda la colectividad ya que el interesado, en cuanto más protección reciba este derecho, será más proclive a facilitar la información, y la Administración tendrá mayor y mejor acceso a dichos datos.

Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.- La Administración Tributaria debe dedicar sus mejores esfuerzos con el objeto de facilitar en todo momento a los sujetos pasivos el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, así mismo las actuaciones de la administración que requieran la intervención de los contribuyentes debe llevarse a cabo en apego a los procedimientos previstos en la ley y sobretodo

respetando los principios del debido proceso.

Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios, este derecho debe estar complementado con el diseño de los mecanismos que la Administración Tributaria debe tomar en cuenta para el cumplimiento de los mismos, de tal forma que no sea la simple enunciación de derechos sino también la especificación de su alcance.

Derecho a ser informado de criterios administrativos existentes para la aplicación de las disposiciones legales tributarias para el ejercicio de este derecho se requiere que se establezca también la existencia de una disposición legal en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la que se establezca la exigencia de atención personalizada al público por parte de funcionarios especializados en la normativa tributaria, que dominen temas específicos y reciban capacitación permanente para contar con un criterio unificado, de forma tal que los administrados tengan conocimiento de la forma en que la administración aplica las disposiciones de la Ley y los criterios administrativos empleados en los diferentes temas de índole tributaria.

Derecho a que las obligaciones tributarias sean aseguradas a través de las medidas cautelares previstas pero solo hasta el monto de la deuda, la incorporación de este derecho tiene mucha importancia pues en variadas ocasiones ha sucedido que dictadas las medidas cautelares en el procedimiento coactivo el contribuyente queda sin poder hacer uso de gran parte de sus finanzas por una deuda tributaria mucho menor, ello afecta a su economía y por ende a su actividad productiva, mediante la Ley que garantice

este derecho la Administración debe tener mayor precaución en el establecimiento de estas medidas dentro del correspondiente proceso, asegurando al contribuyente que sus bienes solo garantizarán el monto de la prestación tributaria y no más allá de ella.

Todos y cada uno de los derechos mencionados deben ser acatados por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, ello se conseguiría en mayor proporción con la existencia de una ley en la que se encuentren plasmados y la forma en la que la Administración Pública debe actuar para respetarlos en el ejercicio de los procesos de gestión tributaria y sancionatorios, ello con el objeto de conseguir que los deberes tributarios a cargo de los sujetos pasivos sean también oportunamente cumplidos ya que tal cumplimiento está condicionado por el grado de confianza que el Estado ofrece a los ciudadanos.

Derecho a la estabilidad normativa durante un período de tiempo no menor a 5 años, este derecho tiene relación con la seguridad jurídica en el régimen legal al que los sujetos pasivos deben someter sus actividades comerciales, ya que la continua y difusa reforma tributaria impide el ingreso de mayor inversión en el sector privado por la falta de certeza en la ley que rige la materia tributaria, materia en la que se debe poner especial cuidado por tratarse de un tema tan sensible como lo es la economía de los ciudadanos, a través de esta ley se puede colocar un “candado” a la gran cantidad de reformas que, en aras de conseguir en ocasiones mayores niveles de recaudación, se han instaurado.

Los derechos y deberes existentes en el seno de la relación jurídica están previstos en leyes específicas y en parte se obtienen de los principios

generales³⁸ Con estos antecedentes se denota el valor que esta ley representa en nuestro ordenamiento jurídico, pues las relaciones jurídico - tributarias entre administrados y Estado se modificarían profundamente, sobre todo en lo atinente al procedimiento tributario y a su dinámica, con un criterio dominante de simplicidad en el pago de los tributos y en la presentación de las declaraciones, eficiencia en las actuaciones administrativas y estímulo al denominado cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La expedición de una Ley en la que se plasmen los derechos y garantías de los contribuyentes que no altere la legislación vigente constituye un instrumento adicional para la simplificación y seguridad de los administrados en los asuntos tributarios³⁹.

“En materia jurídica es preciso buscar siempre garantías y seguridades. No basta que un derecho sea reconocido y declarado; es necesario garantizarlo, porque llegarán ocasiones en que será discutido y violado. Esto es aplicable tanto a los Derechos públicos como a Derechos privados. En Derecho privado, se aseguran los créditos por una serie de garantías (hipotecas, créditos privilegiados, fianzas); en Derecho público, se aseguran las libertades individuales por medios políticos o jurídicos (...) Los derechos de un individuo pueden sufrir la amenaza de otros individuos, pero también pueden sentirse amenazados por el Estado mismo y por sus diversos poderes; por el poder judicial, por el poder administrativo, por el poder legislativo”⁴⁰

³⁸ Walter Shick, “El procedimiento en el Derecho Tributario”, en Andrea Amatucci Dir. Tratado de Derecho Tributario (...) p. 285

³⁹ Mauricio Plazas Vega, “Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario”, (...) ps. 118 - 119

⁴⁰ Maurice Hauriou, “Principios de Derecho Público y Constitucional”, citado por Heleno Taveira Torres, *La situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales en América Latina*, en Fernando Serrano Antón, dir., *El Estado actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Primera Edición, Madrid, Editorial Aranzadi, S.A., 2007 p. 1389-1390

2.5.- Legislación comparada y experiencia de otros países en la aplicación de un Estatuto del Contribuyente.- En los últimos años se incrementó el empeño por reforzar los derechos de los particulares con respecto a las relaciones jurídico tributarias suscitadas entre éstos y el Estado, producto de esta preocupación a nivel de las diferentes legislaciones tributarias, entre ellas la española introdujo la figura legal de protección de los contribuyentes mediante una ley que reúna todos los derechos y garantías que se prevén en defensa de sus intereses, además de consolidar el principio de igualdad ante la ley entre administración y administrados.

Una de las principales preocupaciones y críticas respecto del Estatuto del Contribuyente en España, constituyeron que los derechos y garantías deben encontrarse recogidos en las mismas normas de fondo y procesales que regulan las instituciones a las cuales esos derechos y garantías se refieren.

A continuación nos remitiremos a un breve análisis de la experiencia que el ordenamiento jurídico español, argentino y mexicano tienen respecto de la figura legal de protección al contribuyente:

La Ley Española de Derechos y Garantías de los Contribuyentes contiene treinta y siete artículos, además de las disposiciones finales y transitorias, clasificados en ocho capítulos que a continuación se detallan:

El capítulo referido a los principios generales contiene el resumen de los principios constitucionales que rigen la materia tributaria y el resumen de los derechos que regulan con mayor detalle los procedimientos tributarios. Además contiene disposiciones relacionadas con la técnica e interpretación legislativa.

Por otra lado la mencionada Ley también contiene normas legales referidas

a la información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, devoluciones y reembolsos, éstos capítulos contienen la obligación de mantener informados a los contribuyentes de los deberes impositivos y las leyes que regulan la materia, así como también se implementa de oficio la devolución de los créditos tributarios que los contribuyentes tienen a su favor una vez aplicada la tarifa impositiva al hecho generador o en los casos previstos por la Ley.

Así mismo la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes contempla un extenso capítulo que contiene los derechos y garantías que la Administración Tributaria debe observar en la aplicación de los distintos procedimientos tributarios en general, en tanto que en los capítulos siguientes se hace mención de los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador.

Por último el octavo capítulo corresponde a los recursos y reclamaciones que se encuentran a disposición de los contribuyentes y los plazos para su correspondiente interposición.

En cuanto a la legislación argentina, su derecho positivo es generoso en la declaración de los derechos y garantías de los contribuyentes; sin embargo, gran parte de sus enunciados constan en la Constitución Nacional, y en otras leyes que forman parte del ordenamiento jurídico argentino.

A continuación se señalarán algunas de las disposiciones más relevantes que la legislación argentina prevé en su Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes:

El capítulo en el que se contemplan los principios generales de esta ley y que sin duda contiene capital importancia son los de capacidad contributiva,

justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución y no confiscatoriedad. En cuanto a los capítulos que contienen disposiciones referidas a la información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, devoluciones y reembolsos, derechos y garantías en los procedimientos tributarios, recursos y reclamaciones en la legislación argentina se encuentra mucho más pormenorizados que en la española y su tratamiento en cuanto a los procedimientos tributarios es más detallado.

La experiencia española denota que la mayor parte de los derechos y garantías de los contribuyentes a pesar de encontrarse ampliamente protegidos por en el orden legal, tienen una vigencia limitada en la práctica y que algunos de estos derechos y garantías que incluye la Ley General de Derechos y Garantías de los Contribuyentes no tienen actual recepción suficiente en sus leyes.⁴¹

Respecto de la experiencia de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Argentina, en algunos casos no ha pasado de una oficina de quejas dentro de la propia estructura de la Administración Tributaria Argentina por lo que carece de relevancia, necesitando en este caso una adecuada atención parlamentaria brindando a este tema la atención debida y mayor recepción de la experiencia obtenida por parte de otros países en la aplicación práctica de una ley de derechos y garantías de los contribuyentes.

Acogiendo este criterio vale también analizar la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de México, dicho instrumento normativo a criterio de la doctrina mexicana representa un importante avance en el control legal de

⁴¹ Véase Ricardo Mihura Estrada, “Estatuto del contribuyente El modelo español y la legislación argentina”, en Jorge Horacio Alterini, Dir., Revista jurídica argentina la ley – Revista Impuestos, Derecho Tributario doctrinas esenciales, Tomo II, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2010, ps.1133-1151

los actos de la autoridad pública y un paso importante hacia lo que caracteriza un verdadero Estado de Derecho⁴², se manifiesta además que el respeto a los derechos de los administrados debe ser defendido e instado por el propio contribuyente, siendo necesario que el sujeto pasivo tenga conocimiento de éstos para hacerlos valer ante una posible arbitrariedad de la Administración.

La Ley Federal de Derechos del Contribuyente contiene principalmente los siguientes derechos: ser informado y asistido por las autoridades fiscales, obtener la devolución de impuesto cuando proceda, conocer el estado de los trámites fiscales así como la identidad de los funcionarios fiscales, que las actuaciones de las autoridades fiscales sea efectuada del modo que resulte menos onerosa, ser informado de sus derechos y garantías en los procedimientos llevados a cabo por la Administración, entre otros. La aplicación de esta Ley en México ha constituido un instrumento que otorga facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de forma que su aplicación desde el año 2005 ha resultado positiva en la consagración de los derechos del contribuyente y el control de legalidad de los actos emitidos por las autoridades fiscales.

2.7.- Creación de una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente en el Ecuador.- Tomando en consideración el análisis antes descrito, se advierte que sin la existencia de una ley que garantice el efectivo cumplimiento de los derechos de los contribuyentes, la percepción de seguridad sobre las actuaciones administrativas se ve disminuida, por lo que la falta de una normativa que respalde a los contribuyentes en sus relaciones jurídico tributarias con el Estado genera una sensación de desconfianza y la

⁴² El Estado de Derecho se refiere al reconocimiento de los derechos públicos subjetivos y el otorgamiento medios para su defensa a los particulares, mediante la sujeción de los actos de la autoridad a la ley, es decir, en estricta aplicación del principio de legalidad

carencia de seguridad jurídica, en sus múltiples expresiones, puede inhibir la inversión productiva y, paralelamente, desencadenar en actos de corrupción, abuso de la potestad legislativa o excesiva discrecionalidad normativa.

Por otro lado la introducción al ordenamiento jurídico ecuatoriano de una ley que establezca los derechos y garantías que tienen los administrados, en materia tributaria, obliga a la Administración a ajustar sus actuaciones a los lineamientos ahí previstos, pues caso contrario la figura legal del Defensor del Contribuyente, cuya institución será necesaria para garantizar el efectivo ejercicio de dichos derechos, intervendrá para hacer que éstos sean reconocidos a nivel de las distintas administraciones tributarias.

Con estos antecedentes nuestro sistema legal puede tomar la experiencia de otros países, mejorar la técnica jurídica para la creación de una Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y generar en el sujeto pasivo a través de esta ley, esa percepción de seguridad e igualdad jurídica frente al fisco.

CAPITULO III

DEFENSA DE LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE A TRAVÉS DEL ESTABLECIMIENTO DE UN DEFENSOR DEL CONTRIBUYENTE

La figura legal de protección a los derechos del contribuyente a través de la instauración de un organismo descentralizado cuya finalidad sea la de defender los derechos y garantías de los particulares en sus relaciones jurídico tributarias con el Estado pretende responder a la transformación integral de las relaciones entre éstos. Este diseño de un nuevo concepto fundado en estrategias ágiles y flexibles, basadas en la modernización actual, la desconcentración y la democracia es donde tiene lugar y adquiere singular importancia el Defensor del Contribuyente.

3.1.- Generalidades.- El derecho de los ciudadanos a dirigir quejas, peticiones, reclamaciones o sugerencias a la Administración Pública además de encontrarse reconocido en la Constitución de la República también se halla estipulado en otros cuerpos normativos.

“(...) Tanto el derecho que asiste a los ciudadanos a formular sus quejas, reclamaciones o sugerencias como el derecho a participar en los asuntos públicos, se encuentran ampliamente reconocidos. Esta dinámica cuenta además con un catalizador, creciente interés de las administraciones públicas por escuchar y atender las demandas y expectativas de los ciudadanos mejorando así la calidad de los servicios prestados y adecuando la organización a las necesidades de los destinatarios de los servicios públicos (...)”⁴³

⁴³ Serrano Antón, Fernando, “El Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Un estudio de su Régimen Jurídico y sus relaciones interadministrativas”, en Fernando Serrano Antón Dir., El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales, Madrid, Thomson

Esta figura no resulta del todo novedosa pues la Administración Tributaria Central dentro de su estructura orgánica cuenta con un Departamento de Derechos del Contribuyente, el que se encarga de atender las quejas, denuncias y sugerencias de los contribuyentes, a través de un procedimiento interno que se reduce básicamente en la recepción por alguna de las vías previstas (call center, buzones de queja, secretaría, página web) de la denuncia, queja o petición, investigación del acto que motivó la denuncia o queja, y la emisión de una resolución que será firmada por la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Sin embargo, al tratarse de un departamento que forma parte de la Administración Tributaria le restaría en cierto modo la objetividad en la tramitación de quejas y denuncias por ser juez y parte en dicho proceso.

En el derecho comparado existen instituciones parecidas así por ejemplo tenemos algunos países en los que dicha figura forma parte de la estructura tributaria así por ejemplo España, Estados Unidos, Argentina, Perú, México, Australia entre otros.

3.2.- Fines del establecimiento de la institución de defensoría del contribuyente.- Esta figura nace con el objeto de mejorar la equidad y eficiencia en la administración tributaria, protegiendo a los particulares de eventuales situaciones de desprotección en las que pueden verse inmersos, creando así por una parte la percepción de seguridad en los administrados y por otra parte la participación de los ciudadanos en las políticas tributarias, detectando las anomalías del régimen a través de la presentación de

denuncias, quejas o felicitaciones.

Se enmarca dentro de la concepción moderna de la tributación tendiente a hacer real la igualdad jurídica tantas veces pregonada en nuestro ordenamiento jurídico. Ello consiste básicamente en la transparencia administrativa como uno de los principios tributarios consagrados en la Constitución de la República, y sobretodo el correcto funcionamiento de los servicios tributarios y su prestación de calidad.

Dentro de este panorama el Defensor del Contribuyente trata de ser un instrumento imparcial y eficaz de resolución de los conflictos tributarios, arraigando de este modo la cultura tributaria en la sociedad ecuatoriana, buscando el adecuado equilibrio entre las relaciones de los contribuyentes y el fisco, en el que la confianza mutua se refuerce cada vez más con el objeto de elevar los niveles de cumplimiento tributario.

Para que esta institución pueda tomar fuerza y consiga la confianza de los administrados es necesario que su organización sea independiente, con la legitimidad suficiente de modo que le permita resolver imparcialmente las quejas y reclamaciones de los contribuyentes, así como también para dirigir a la Administración Tributaria recomendaciones y así atender con presteza posibles carencias o defectos dotando a ésta de mayor calidad en la prestación de servicios.

A ello se debe añadir que la implementación de una Defensoría del Contribuyente no resta de ninguna forma los medios de defensa actuales que existen tanto en la vía administrativa como en la judicial en caso de que los contribuyentes sientan vulnerados sus derechos constitucionales y legales con la emisión de un acto administrativo, ello más bien complementa estos medios

legales de protección a tales derechos. Para lograr este cometido se requiere de instrumentos técnicos e informáticos de última generación así como también de profesionales capacitados en la materia, críticos, innovadores y que se sientan comprometidos con la función que tan importante organismo desempeña en el ordenamiento tributario y más aún al referirse a la protección de derechos reconocidos por la Constitución y la Ley, promoviendo la mejora en el funcionamiento de la Administración Tributaria.

3.3.- Experiencia práctica de la oficina del Defensor del Contribuyente en España.- En el país ibérico la institución de la Defensoría del Contribuyente fue concebida como un servicio adscrito al Área de Gobierno de Hacienda y Administración Pública.

La canalización de quejas, sugerencias o reclamaciones se realizan a través de una Concejalía de Estudios y Programas; sin embargo el análisis y terminación de las mismas se hace a través de la Oficina del Defensor del Contribuyente.

El procedimiento es muy simple, por referirse a una técnica más de eficaz protección, requiriéndose únicamente un escrito en el que se explique con la claridad suficiente el motivo de la queja o reclamación para que la tramitación se realice a la brevedad del caso, dicho procedimiento se efectúa en un entorno informatizado, es decir, a través de la utilización de un sistema informático de gestión de expedientes de modo tal que la misma queda archivada.

A continuación se describirán brevemente las características más relevantes del procedimiento que en España se sigue en la oficina de derechos del contribuyente:

Legitimación.- Toda queja, petición o reclamo puede ser presentada personalmente o mediante representación, por todas las personas físicas o jurídicas con capacidad para obrar, debidamente identificadas siempre que se refieran a procedimientos administrativos tributarios, pudiéndose así mismo iniciarse un procedimiento de oficio cuando se observa alguna práctica administrativa equivocada.

Forma y lugar de presentación.- Las reclamaciones o quejas se realizan por escrito en las que se deberá indicar el nombre, apellido, D.N. I. o CIF dirección y teléfono del obligado tributario o de su representante; de los hechos y razones, claramente expresadas que las motivan; lugar y fecha e irán firmadas por el peticionario, en el caso de que el escrito se encontrara incompleto se requerirá al interesado para que en el plazo de diez días subsane la falta advertida con la indicación de que en caso de no hacerlo se entenderá por desistida la solicitud, previa resolución dictada de acuerdo a las estipulaciones que la ley fija para este efecto, además del medio descrito las quejas o reclamaciones también pueden ser presentadas personalmente cumpliendo con los formularios previstos para ello, por fax, correo electrónico o por teléfono con identificación de quien las formula.

Tramitación de quejas o reclamaciones.- La Oficina del Defensor del Contribuyente lleva un registro de quejas, reclamaciones o sugerencias. La tramitación de las mismas se rige por los principios de agilidad, eficacia, imparcialidad y el de búsqueda del mejor servicio al obligado tributario, la tramitación de estas quejas, reclamaciones o sugerencias están sujetas a inadmisión por las causales previstas en la ley.

Admitida la queja o reclamación se recaba cuanta información sea

necesaria para el esclarecimiento de los hechos que las motivan y en su caso la aplicación de medidas correctoras que hayan de adoptarse, esta información deberá ser proporcionada de quienes sea requerida en un plazo de diez días. Una vez obtenida la información solicitada se elaborará la contestación que corresponda en un plazo de quince días la que deberá ser debidamente razonada.

Tramitación de sugerencias.-Receptadas e inscritas las sugerencias en el registro de quejas, reclamaciones y sugerencias, la oficina la remitirá al titular del servicio al que van dirigidas para la toma en consideración de su procedencia. En todo caso los servicios a los que se dirigió la sugerencia tienen la obligación de informar a la Oficina del Defensor del Contribuyente de la solución adoptada.

De darse la circunstancia de que una sugerencia afecte a una generalidad de servicios, la Oficina del Defensor del Contribuyente la tramitará como si se refiriese a este organismo y dará cuenta de este particular al área de gobierno de hacienda y Administración Pública las mejoras o reformas que se estimen necesarias para una mejor defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios, dando cuenta al interesado.

Archivo de los expedientes.- Culminadas las actuaciones se archivarán los expedientes previa conformidad del Director de la oficina.

Confidencialidad e imparcialidad.- Los miembros de la oficina deben guardar sigilo en los asuntos relativos a las quejas, reclamaciones o sugerencias que se encuentran tramitando en la Oficina de Derechos del Contribuyente, debiendo ejercer con imparcialidad las funciones que les sean

encomendadas.⁴⁴

Su aplicación en España ha ocasionado gran conmoción debido a la revolución que la existencia de las reclamaciones y su procedimiento resolutivo por el Defensor del Contribuyente ha producido en el sistema legal de recursos administrativos, ya que se la ha tomado como un instrumento de impugnación de actos que por sus origen no pueden ser objeto de otro recurso en la misma vía administrativa, otro inconveniente de este sistema se halla en la naturaleza jurídica de las resoluciones expedidas con ocasión de las quejas o reclamaciones respecto de las actuaciones de la Administración Tributaria, por otro lado en lo que a las sugerencias respecta al no haberse previsto una sanción a la falta de aplicación de una solución en relación con los temas planteados en la sugerencia formulada por el contribuyente; sin embargo la existencia de esta organización de defensa y vigilancia del cumplimiento de los derechos del contribuyente de parte de la administración en el ejercicio de su actividad impositiva ha llevado a la emisión de actos administrativos mejor motivados y un procedimiento de que permite la defensa del contribuyente.

Además de las cuestiones antes señaladas, en el corto tiempo de funcionamiento de este organismo en España cada vez más ha ido incrementando la demanda de este servicio por lo que ha impedido que su demanda sea cubierta en su totalidad y de modo satisfactorio.

Fernando Serrano Antón respecto de la Oficina del Defensor del contribuyente señala:

“(...) cuatro son (...) las objeciones realizadas:

- 1. Este tipo de órganos dedicados a la defensa pueden solaparse con otros*

⁴⁴ Véase Serrano Antón, Fernando, “*El Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Un estudio de su Régimen Jurídico y sus relaciones interadministrativas*”, ... pp. 629-633

dirigidos a la inspección de servicios o control interno.

- 2. El sistema legal referido a las resoluciones que dicta esta institución, así como sus informes, no está muy definido además su eficiencia es cuestionable porque no está armado de ninguna fuente legal para imponer decisiones sobre cualquier otro órgano, ni tampoco tiene los medios de reacción necesarios para el caso de incumplimiento de un departamento de la administración.*
- 3. Ha desplazado o subsumido el derecho de queja o petición.*
- 4. Los defensores de alguna manera, viven del mal funcionamiento del sistema legal de impugnación de actos administrativos”.*

Continuando con el análisis el autor también manifiesta:

“A pesar de la delicada posición que ocupa en el procedimiento de aplicación de los tributos, el Defensor del Contribuyente es capaz de llevar a cabo satisfactoriamente las funciones para las que ha sido creado, siempre y cuando se cumplan determinadas premisas:

- 1. El aspecto más importante de la institución reside en la influencia moral que puede ejercer sobre los contribuyentes y la Administración Tributaria bajo su control, aspecto que debe ser analizado junto con su capacidad de persuadir.*
- 2. Los objetivos establecidos sólo pueden ser cumplidos si se posee una cierta independencia de la Administración que ha de controlar.*
- 3. La Administración Tributaria objeto de control debe asumir, si no desde un punto de vista estrictamente legal, sí desde luego desde el punto de vista moral, las sugerencias y recomendaciones del Defensor del Contribuyente.*
- 4. La complementariedad de los Jueces y Tribunales con los Defensores del Contribuyente significa que su existencia no da lugar a una innecesaria duplicidad como algunos han aventurado, sino todo lo contrario, permite a los ciudadanos y usuarios de los servicios públicos elegir la forma apropiada de impugnación que prefiera, según sus circunstancias. Alguien que quiera una*

sentencia vinculante, tiene el derecho fundamental de la tutela efectiva. Una posibilidad adicional consiste en impugnar ante el Defensor del Contribuyente en lugar de un Tribunal. Eligiendo aquél, el ciudadano evita costes y consigue un resultado más rápido. Además los procedimientos de los Defensores son más flexibles, que aquellos otros de un órgano jurisdiccional”⁴⁵

3.4.- Posibilidad de solución alternativa de conflictos entre la Administración Tributaria y los particulares a través de la intervención del Defensor del Contribuyente.- Muchas son las razones que aconsejan la adopción de vías alternativas para la solución de conflictos jurídico-tributarios. Pero acaso la más importante la constituye la seguridad jurídica, cuyos alcances se afectan sensiblemente cuando los fallos emitidos por jueces o tribunales, inclusive actos administrativos emitidos por la misma autoridad administrativa, refiriéndose a recursos administrativos, tardan demasiado y por tal motivo, se extiende entre los contribuyentes y deudores tributarios un entorno de incertidumbre el que incrementa aún más por las reformas que en menos de un año se produce en la legislación tributaria ya que no existen condiciones necesarias y suficientes para generar un ambiente tributario de confianza y seguridad lo cual desemboca en efectos que pueden resultar nefastos, generalmente impredecibles e inmensurables para la economía. En este mismo sentido los fallos judiciales y la emisión de las resoluciones que aborden el tema de defensa de los derechos del contribuyente en la atención de asuntos tributarios que tienen singular relevancia, puesto que en caso de que haya duda respecto de la procedencia de un beneficio tributario respecto

⁴⁵ Serrano Antón, Fernando, “*El Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Un estudio de su Régimen Jurídico y sus relaciones interadministrativas*”, ... pp. 654-656

de un tema concreto y éste por algún motivo sea objeto del comportamiento fiscalizador respecto de una duda en la aplicación de un supuesto fáctico a la disposición legal contenida en el cuerpo normativo tributario, y se repite continuamente en cada proceso de gestión tributaria, sin un pronunciamiento oficial y definitivo que deje en claro los alcances de la norma de que se trate, la incertidumbre puede dar al traste con la inversión productiva.

“Todos los juristas coinciden en reconocer que el derecho, como ciencia social cuya aplicación conduce normalmente a lo probable, suele operar en medio de inquietudes y diferencias de apreciación y de criterio tanto en lo que tiene que ver con el sentido y el alcance de las normas jurídicas como en lo que atañe a los propios hechos concretos con los cuales hayan de relacionarse en cada caso”⁴⁶.

La justificación central de la mediación en materia tributaria se sitúa en la imposibilidad financiera de aumentar el número de jueces y tribunales especializados, de modo que el conocimiento de los asuntos referidos a los conflictos jurídico - tributarios sea eficaz y sin dilación, procurando así la eliminación en el rezago de una cantidad considerable de expedientes en espera de una resolución con relación a un hecho económico determinado, es así que la mediación tributaria se convertiría en el camino a la terminación de la controversia a través de soluciones a la transacción o concretarse en sistemas especiales de solución de conflictos que sean alternativos en relación con la tradicional administración de justicia mediante jueces y tribunales de justicia.

Dentro de estas vías alternativas de solución de conflictos se puede citar las conciliaciones y transacciones, o soluciones por mutuo acuerdo y

⁴⁶ Piñeros Perdomo Mauricio, “Los métodos alternativos de solución de conflictos en materia tributaria”, XXVII Jornadas colombianas de Derecho Tributario, Cartagena Colombia, 2003, p. 545

dictámenes periciales con fuerza vinculante para las partes, siendo parte éstas últimas de la jurisdicción arbitral.⁴⁷ Desde este punto de vista se debe admitir que una respuesta a la garantía del debido proceso se encuentra precisamente en la incorporación de sistemas alternativos de solución de conflictos con la finalidad de obtener una decisión de carácter tributario con independencia y equidad respecto de los asuntos que por su naturaleza su conocimiento únicamente le compete al Tribunal Distrital de lo Fiscal. Al respecto se puede citar a manera de ejemplo la experiencia que en el ámbito nacional e internacional se ha producido con ocasión de las cuestiones de doble imposición.

Vías alternativas tradicionales.- Las partes en litigio deciden prescindir de él o tratan de evitarlo porque llegan a un acuerdo conciliatorio o a una transacción o deciden someter el conflicto a la decisión de un tercero imparcial que emita una resolución acorde a los intereses de ambas partes.

Los métodos alternativos suelen clasificarse en dos grandes grupos: *métodos de autocomposición* y *métodos de heterocomposición*, los primeros se orientan a que sean las mismas partes en conflicto las que procuran superar la controversia a través de la conciliación o transacción, los segundos son aquéllos referidos al arbitraje. Otra vía podría ser también la referida al dictamen pericial de un tercero, solicitud por las partes con efecto vinculante. Los mecanismos de solución referidos encuentran asidero en el sistema legislativo colombiano en los principios que rigen la administración de justicia y se inspiran sobretudo en las nociones de celeridad y eficacia de la justicia. Contribuyendo sin lugar a dudas a la descongestión de los despachos

⁴⁷ Véase César García Novoa, "*Mecanismos alternativos para la solución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español*", en *Revista di Diritto Tributario internazionale*, Università degli Studi di Roma "La Sapienza", núm. 2, 2002, p. 146 a 177

judiciales a la vez que permiten la participación ciudadana en la justicia. Respecto de este tema se puede observar como en Colombia la existencia de una prolija legislación sobre la alternatividad, ha permitido la promoción y mayor utilización de la conciliación y el arbitraje.

De acuerdo a lo antes expuesto se puede hacer hincapié en la necesidad de descongestionar los procedimientos judiciales en materia tributaria y nada mejor que la aplicación de métodos alternativos de solución de conflictos, para lo cual se requiere de una normativa clara, concreta y sencilla sobre los casos en los cuales tiene lugar la procedencia de estos medios alternativos, el trámite que éstos deberán seguir y el carácter jurídico que la resolución expedida para este efecto tendría respecto de quienes deciden someterse a alguno de estos medios, de este modo la justicia conciliadora y arbitral tiene la posibilidad de tener respuesta en la mayor parte de las cuestiones impositivas internas y externas, y la autoridad propulsora de este sistema conciliatorio, transaccional y arbitral lo constituye precisamente el Defensor del Contribuyente por el carácter independiente que esta figura se encontraría revistiendo en el ordenamiento jurídico tributario como el protector de los derechos fundamentales garantizados por la Constitución.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones.-

1. La existencia de un cuerpo normativo en el que se plasmen los derechos y garantías de los contribuyentes genera en éstos una mayor percepción de seguridad, por cuanto las reglas impositivas se encontrarán plenamente definidas y garantizadas proveyendo a los sujetos pasivos

de la información suficiente para ejercer su derecho a la defensa en el supuesto de que sienta vulnerados sus derechos constitucional y legamente reconocidos.

2. Los derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de gestión llevados a cabo por la Administración Tributaria y su regulación en un texto legal les dotará de mayor eficacia a la vez que se generalizará en todas las administraciones tributarias.
3. La incorporación, de un texto legal en el que se encuentren plasmados los derechos y garantías de los sujetos pasivos constituye el camino hacia el fortalecimiento de una cultura tributaria participativa y que conlleve al cumplimiento de las obligaciones impositivas y active el compromiso de los administrados de contribuir con la carga pública y el de la Administración Pública que a cambio ofrece servicios de calidad y transparencia en la utilización de los fondos públicos.
4. Dentro de los derechos que se debería incorporar en el cuerpo normativo de regulación exclusiva de los derechos y garantías del contribuyente es el de continuidad normativa ya que debido a las constantes reformas tributarias el principio de seguridad jurídica se ha visto seriamente afectado y ha incidido en la economía del país cuando de inversión productiva se trata.
5. La difusión y propagación de los derechos y garantías de los contribuyentes constituye un importante medio que permite arraigar la cultura tributaria entre los particulares ya que al tener un amplio conocimiento de los reclamos y recursos que tiene a su disposición genera una cultura de cumplimiento tributario y la correspondiente

disminución de las brechas fiscales.

6. El carácter legal que tendría este cuerpo normativo es el de constituirse en una ley orgánica ya que las leyes de este tipo prevén los temas relativos a los derechos y garantías que se reconocen a los particulares y su promulgación y aplicación obligaría a la Administración Tributaria actuar en completo apego a todos y cada uno de los derechos ahí contenidos.
7. La Ley de Derechos y Garantías del contribuyente vendría a contener de modo general los principios y derechos que la Administración Tributaria tiene la obligación de reconocer, es decir, vendría a constituir el instrumento contenedor de los lineamientos sobre cuya base la Administración Tributaria ha de someter sus actuaciones., de modo tal que esta ley permita otorgar por un lado, facilidades a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y por otro el control de legalidad de los actos emitidos por la Administración Pública.
8. La figura legal de protección de los derechos del contribuyente lo constituye precisamente el Defensor del Contribuyente, el que tendría una organización independiente de la Administración Tributaria, en este sentido el Defensor del Contribuyente se constituye en el tercero imparcial a cuya jurisdicción se encuentren sometidos los conflictos producto de la relación jurídica tributaria entre contribuyentes y Administración.
9. La independencia de este organismo conseguiría la confianza de los administrados, por la imparcialidad de sus decisiones, así como también por las recomendaciones que podría dirigir a la Administración Tributaria

y exigir se cumplan en un período determinado de tiempo.

10. En este contexto la solución alternativa de los conflictos producidos entre la administración y los administrados, aplicada dentro de los parámetros definidos en la ley para este efecto, disminuiría en alto grado la cantidad de trámites rezagados en espera de un pronunciamiento administrativo o judicial.
11. En los casos de incertidumbre sobre el contenido y alcance de las normas tributarias o sobre los hechos, tienen plena justificación las vías alternativas de solución de conflictos, en este sentido, siendo la incertidumbre sobre el derecho positivo o sobre los hechos la referencia de aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos, en materia tributaria, éstos no constituyen de ningún modo el menoscabo en el principio de legalidad.

Recomendaciones.-

1. Una vez incorporada esta ley en nuestro sistema legal es necesario se vigile su cumplimiento ya que de nada servirá el reconocimiento de una amplia gama de derechos del contribuyente y los procedimientos que para su protección se establecen si los mismos no son tomados en cuenta por la Administración Tributaria al momento de realizar sus actos de gestión.
2. La Ley de Derechos y Garantías del contribuyente debe ser de contenido sencillo, de manera que los contribuyentes pueden acudir a su lectura y comprensión de un modo eficaz, no debe redundar en el

articulado ya que de nada servirá una gran cantidad de artículos si no contienen lo sustancial y necesario.

3. La institución jurídica de defensa de los derechos y garantías del contribuyente para que pueda ejercer fuerza en el sistema es necesario se encuentre social y legalmente consolidada, que su desvinculación con las administraciones tributarias sea absoluta, de modo tal que sus decisiones sean acatadas, previéndose los medios necesarios para coaccionar a las partes a su cumplimiento.
4. El funcionamiento de la Institución de Defensa de Derechos y Garantías de los Contribuyentes debe ser autónoma e independiente de la Administración Tributaria, pues de lo contrario no conseguiría el efecto deseado, esto es, conseguir la confianza de los sujetos pasivos y la certeza de que sus derechos van a ser respetados por la Administración Tributaria en la emisión de los actos administrativos.
5. La solución alternativa de conflictos tributarios por la vía de la conciliación, transacción o arbitraje marcan un nuevo rumbo para elegir la técnica procesal que garantice la vigencia y efectividad de los derechos del contribuyente en materia impositiva, es por ello que su ejecución le correspondería al Defensor del contribuyente como protector de sus derechos.
6. La internacionalización de los regímenes tributarios locales por los procesos de integración como la Comunidad Andina en el caso de América Latina y la adopción de criterios de imposición como la renta mundial, exigen la intervención de árbitros expertos en la rama tributaria para promover la agilización de los trámites y evitar la acumulación de

trámites cuya resolución tarda en llegar impidiendo de este modo se regulen ciertos aspectos cuya interpretación ha sido difícil en la práctica.

BIBLIOGRAFÍA

- A. Aguayo Avilés, *“Interés fiscal y Estatuto del contribuyente”*, en Serrano, Fernando dir., *La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España*, Primera Edición, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 584 y 585
- Alonso Murillo, Felipe y otros, *“Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los contribuyentes”*, Madrid, Cerrada la edición a marzo de 1998, 1998, p. 1
- Carranza, Luis, *“Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco”*, Primera edición, Buenos Aires – Argentina, 2007.
- Carrica, Enrique y Soler Osvaldo *“La medida cautelar del embargo preventivo en materia fiscal”*, citado por Carranza, Luis en *“Planteos en defensa de los derechos del contribuyente frente al fisco”*, Primera Edición, Legis Argentina S. A., Buenos Aires, 2007, p. 145
- Casas José Osvaldo, *“La Codificación Tributaria como Instrumento de Seguridad Jurídica”*, en Pasquale; TAVEIRA TORRES, Heleno, Coordinadores, *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, 1998
- De La Guerra Zúñiga Eddy, *“El Régimen Tributario Ecuatoriano”*, Quito – Ecuador, Estudios y Publicaciones, 2012, p. 7
- Delgado, Abelardo, *“El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del abogado tributarista”* en Serrano, Fernando Dir., *La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España*, Primera edición, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- De Mita Enrico, *“Función y actos de Recaudación”*, en Andrea Amatucci, Dir.,

- Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Bogotá – Colombia, Editorial Temis S. A., 2001, p. 547
- García Novoa César, *“Mecanismos alternativos para la solución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español”*, en Revista di Diritto Tributario internazionale, Università degli Studi di Roma “La Sapienza”, núm. 2, 2002, p. 146 a 177
- Hauriou, Maurice, *“Principios de Derecho Público y Constitucional”*, citado por Heleno Taveira Torres, *La situación actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales en América Latina*, en Fernando Serrano Antón, Dir., *El Estado actual de los derechos y garantías de los contribuyentes en las haciendas locales*, Primera Edición, Madrid, Editorial Aranzadi, S.A., 2007 p. 1389-1390
- Informe Carter, *“Informe de la Real Comisión de Investigación sobre la fiscalidad”*, Canadá, publicado por IEF, Madrid, 1975, Tomo II, p. 14
- Lejeune Valcárcel Ernesto, *“El principio de igualdad”*, en Andrea Amatucci, Dir., *Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Bogotá – Colombia, Editorial Temis S. A., 2001, p. 224*
- Luque, Eduardo, *“El estado actual de la defensa de los derechos y garantías de los contribuyentes. El Defensor del Contribuyente como instrumento de defensa. La perspectiva del asesor fiscal”* en Serrano, Fernando Dir., *La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España*, Primera edición, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- Mihura Estrada Ricardo, *“Estatuto del contribuyente El modelo español y la legislación argentina”*, en Jorge Horacio Alterini, Dir., *Revista jurídica argentina la ley – Revista Impuestos, Derecho Tributario doctrinas*

- esenciales, Tomo II, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, 2010, ps.1133-1151
- Mochón Francisco, *“Principios de economía”*, Segunda Edición, McGraw Hill, Madrid, 2003, p. 217
- Navarro Coelho, Sacha Calmon, *“El principio de la legalidad. El objeto de la tutela”*, en Pasquale; TAVEIRA TORRES, Heleno, Coordinadores, Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, 1998
- Pérez Royo, Fernando, *“Derecho financiero y tributario. Parte General”*, 4ta Edición, Civitas, Madrid, 1994, p. 53
- Pontón, Carlos, *“Efectos jurídicos por la falta de motivación de los actos de determinación tributaria del SRI”*, Ecuador, 2011, p. 13
- Sainz de Bujanda, Fernando, *“Hacienda y derecho”*, Institutos de Estudios Políticos, Madrid, Tomo IV, 1966, p. 293
- Serrano, Fernando, *“La experiencia del Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid”* en Serrano, Fernando dir., La justicia tributaria y el defensor del contribuyente en España, Primera edición, Madrid, Thomson Civitas, 2007.
- Serrano Antón, Fernando, *“El Defensor del Contribuyente del Ayuntamiento de Madrid: Un estudio de su Régimen Jurídico y sus relaciones interadministrativas”*, en Fernando Serrano Antón Dir., El estado actual de los derechos y de las garantías de los contribuyentes en las haciendas locales, Madrid, Thomson Civitas, 2007, p. 622 – 656
- Shick Walter, *“El procedimiento en el Derecho Tributario”*, en Andrea Amatucci Dir., Tratado de Derecho Tributario, Tomo II, Bogotá, Editorial Temis S. A., 2001, ps. 278 -279

Smith Adam, *“Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”*, Barcelona, 1987, p. 24

Soler, Osvaldo, *“Derechos y defensas del contribuyente frente al fisco”*, Tercera edición, Buenos Aires – Argentina, 2001, p. 6

Toledano Jaudanes, *“Comentarios al Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico Administrativas”*, Madrid, Segunda Edición, Editorial Civitas, 1997, p. 775