



RESUMEN

La presente Tesis titulada “Interpretaciones de la Legislación Tributaria Ecuatoriana en lo referente a la Determinación y Caducidad”, realiza un análisis de la doctrina jurídica referente a la Determinación en materia Tributaria. Dentro de la tesis, en primer término se pueden encontrar consideraciones generales, así como una revisión de las obligaciones de los contribuyentes con respecto a su declaración y el contenido de la misma, en el primer capítulo se establecen las distintas clases de determinación, se comienza reseñando a la Determinación realizada por el Sujeto Pasivo, para lo cual se basa sobre todo en lo dispuesto en el Art. 89 del Código Tributario, se examina también la Determinación llevada a efecto por parte de la Administración y la Determinación Mixta, en la primera se hace un estudio tanto de la denominada Determinación Directa como también de la Determinación Presuntiva, considerando en este último caso lo referente a los coeficientes de determinación de acuerdo a las ramas de actividad establecidas por la Administración Tributaria, en este capítulo se hace un análisis de lo referente a las Liquidaciones por Pago de Diferencias en las Declaraciones, para finalmente revisar lo relativo al recargo en el proceso de determinación, por otra parte en el tercer capítulo se revisan los casos en los cuales se interrumpe la caducidad de la Facultad Determinadora, estableciéndose cuando la misma opera en tres, seis o en un año. Finalmente se analizan algunos criterios de la Corte Suprema de Justicia hoy Corte Nacional con respecto al tema de las liquidaciones por diferencias en las declaraciones y de la caducidad.

PALABRAS CLAVE

**DETERMINACIÓN
DIRECTA
PRESUNTIVA
MIXTA
LIQUIDACIÓN
RECARGO
CADUCIDAD
INTERRUPCIÓN
DECLARACIÓN
ACTA**



UNIVERSIDAD DE CUENCA

INTERPRETACIONES DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA ECUATORIANA
EN LO REFERENTE A LA DETERMINACION Y CADUCIDAD

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

- 1.1. La Determinación Tributaria como parte del Derecho Administrativo Tributario**
- 1.2. Concepto de Determinación Tributaria**
- 1.3. Diferentes especies de determinación**
- 1.4. Concepto de Determinación por parte del Sujeto Pasivo**
 - Análisis del Art. 89 del Código Tributario
 - La declaración
- 1.5. Determinación por parte de la Administración**
- 1.6. Determinación Directa**
 - Procedimiento para Llevar Adelante la Determinación Directa
 - Eficacia de la Determinación Directa
- 1.7. Determinación Presuntiva**
 - Procedimiento Fiscalizatorio en la Determinación
 - Confiabilidad de la Determinación Presuntiva
- 1.8. Determinación Mixta**
 - Participación del Determinado
- 1.9. Liquidaciones por Pago de Diferencias en las Declaraciones...**
 - 1.- El Deber de Contribuir
 - 2.- Fundamentos de la Actividad Determinadora
 - 3.- Límites de la Actividad Determinadora



UNIVERSIDAD DE CUENCA

4.- El deber de Información como Elemento y Antecedente de Liquidación Tributaria

5.- Acciones en contra de los Requerimientos de Información

6.- La Liquidación de Diferencias y su sustento Jurídico

7.- Legislación correspondiente a otros países que regulan mecanismos similares a la Liquidación por Diferencias

Documentación de las Actuaciones Inspectoría en España

Declaración de Oficio en Argentina

1.10. El Recargo en el Proceso de Determinación. Cuestionamiento Constitucional

Sanciones por falta de declaración o declaración tardía

CAPITULO II

CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

2.1. La Caducidad de la Facultad Determinadora

2.2. Casos en los que se interrumpe la caducidad de la Facultad Determinadora

2.3. Cuando opera la caducidad en tres años

2.4. Cuando opera la caducidad en seis años

2.5. Cuando opera la caducidad en un año

2.6. Análisis de la forma en qué se calculan los plazos establecidos en el Art. 94 del Código Tributario



CAPITULO III

JURISPRUDENCIA SOBRE LA DETERMINACIÓN Y LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

3.1. Análisis de los criterios de la administración tributaria con respecto a la liquidaciones por pago de diferencias en las declaraciones.

Sentencias de la Corte Suprema de Justicia

Recurso de Casación interpuesto por el Servicio de Rentas Internas. Juan Fernando Vidal Ambrosi No. 144-2003. R.O. 439 de 11 de octubre de 2004

Recurso de Casación Interpuesto por el Servicio de Rentas Internas. Edward Abelardo Becerra Calderón No. 222-2006. R.O. 349 de 30 de Mayo de 2008

Recurso de Casación que sigue Simoncito Didamor Giler Intriago en contra del Servicio de Rentas Internas No.15-2007. R.O. 421 de 09 de Septiembre de 2007

3.2. Análisis de los criterios de la administración tributaria con respecto a la Caducidad. Sentencia de la Corte Suprema de Justicia

Sentencia Almacenes Lira Cia. Ltda. en contra del Servicio de Rentas Internas. Publicada en el R.O. 251, de 04 de Febrero de 2009

Recurso de Casación Interpuesto por el Dr. Carlos Alvarez Marín en contra del Servicio de Rentas Internas

Sentencia de Casación de la Empresa de Licores de Exportación LICORESA S.A.

Recurso de Casación interpuesto por Jose Ramon Bazurto en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas

Recurso de Casación que sigue Industria Licorera Embotelladora del Norte S.A. ILENSA en contra del Servicio de Rentas Internas

Recurso de Casación que sigue Empresa Andes PATROLEM LTDA. en contra del Servicio de Rentas Internas. Sentencia de 25 de Marzo del 2010



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Recurso de Casación Interpuesto por Jaime Hierro Cordero a nombre y en Representación de Servicios Industriales Textiles Cia Ltda. ISABOCA

Recurso de Casación Interpuesto por Joaquín Martínez Amador, Gerente General de CONTICORP S.A. Publicada R.O. 079, de 02 de Diciembre del 2009

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

BIBLIOGRAFIA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

UNIVERSIDAD DE CUENCA

MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO

“INTERPRETACIONES DE LA LEGISLACION TRIBUTARIA ECUATORIANA
EN LO REFERENTE A LA DETERMINACION Y CADUCIDAD”

**TESIS PREVIA A LA OBTENCION DEL
TITULO DE MASTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**DIRECTOR:
DR. RODRIGO PATIÑO LEDESMA**

**AUTORA:
DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA**

Cuenca-Ecuador

2.010

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Las ideas y conceptos expuestos en esta Tesis, son de responsabilidad de su autora.

Dra. Tatiana Loyola Ochoa

AUTORA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

AGRADECIMIENTO

A la Universidad de Cuenca y a la Facultad de Ciencias Jurídicas, así como a todos los profesores de la Maestría en Derecho Tributario por los conocimientos impartidos.

Al Dr. Rodrigo Patiño Ledesma, por el apoyo y dirección dada a esta tesis y todos los familiares, amigos y profesores que hicieron posible la culminación de este trabajo.

Tatiana



UNIVERSIDAD DE CUENCA

DEDICATORIA

Este trabajo se lo dedico a quienes durante este tiempo me han brindado su respaldo y apoyo, permitiéndome terminar con éxito el mismo.



INTRODUCCION

El tema a desarrollarse a lo largo del presente trabajo es aquel relacionado con las Interpretaciones de la Legislación Tributaria Ecuatoriana en lo Referente a la Determinación y Caducidad, para lo cual se debe considerar que la determinación es un acto o conjunto de actos reglados que realiza la Administración Tributaria, a fin de establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo; pudiendo para ello, la Administración verificar, complementar o enmendar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, todo ello sobre la base del interés público que es el que debe primar en todos y cada uno de los actos de la administración.

Para establecer con precisión el alcance de la Facultad Determinadora de la Administración Tributaria, es conveniente en primer lugar dentro del Capítulo I comenzar por determinar la relación existente entre dos ramas del derecho público como lo son el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario; así mismo, se definirá y conocerá lo que es la Facultad Determinadora, siendo así en este capítulo me preocuparé por tener un concepto adecuado, para una vez establecido el mismo, analizar las clases de determinación existentes, así como el contenido de la misma y sus efectos. Se tratará también el tema correspondiente a la declaración de impuestos que debe ser realizada por el sujeto pasivo, debiendo conocer con exactitud las formalidades a cumplirse por parte del contribuyente en el momento en que realiza su declaración, así como las sanciones a que hubiere lugar en el caso de falta de declaración o de una declaración tardía.

Se debe considerar asimismo, que la determinación puede ser realizada por la Administración Tributaria o de manera mixta, por lo que me permitiré señalar el procedimiento a seguir en el caso de una determinación efectuada por parte de la Administración, que puede ser afectuada directamente sobre la base de la documentación existente en manos del contribuyente, debiendo establecer adicionalmente que, cuando la misma no se encuentra completa o la presentada no tenga el mérito suficiente la Administración Tributaria puede



UNIVERSIDAD DE CUENCA

realizar una determinación presuntiva, que como su nombre lo indica permite a la administración frente a la imposibilidad de realizar una determinación sobre base cierta, estimar la obligación tributaria, para lo cual se servirá de ciertos parámetros.

Dentro de esta presunción se encuentra también lo relativo a los coeficientes de determinación, que permite establecer coeficientes de estimación presuntiva de carácter general de acuerdo a las diferentes ramas de actividad, los mismos que son fijados anualmente por la Administración Tributaria. Se podrá conocer también a cerca de la denominada determinación mixta que permite que el ejercicio de la facultad determinadora sea realizado de manera conjunta entre la administración y el contribuyente.

En cuanto a la caducidad, que no es más que la pérdida o extinción de una facultad procesal, por el sólo transcurso del tiempo; y que, será analizada en el Capítulo II, se revisarán aquellos casos en los cuales se interrumpe la caducidad de la facultad determinadora, así como también me permitiré establecer en qué casos dicha facultad caduca en seis, en tres y en un año respectivamente, para una vez así determinar los casos en que la actuación de la administración va más allá de los límites permitidos en la Ley.

Finalmente en el Capítulo III se analizarán algunos fallos con respecto a las Liquidaciones por Pago de Diferencias en las Declaraciones, así como también algunas sentencias de la Corte que hacen relación al tema del caducidad.



CAPITULO I

LA DETERMINACION TRIBUTARIA

- 1.1. La Determinación Tributaria como parte del Derecho Administrativo Tributario.
- 1.2. Concepto de Determinación Tributaria.
- 1.3. Diferentes especies de determinación.
- 1.4. Determinación por parte del sujeto pasivo.
- 1.5 Determinación por parte de la Administración.
- 1.6 Determinación Directa
- 1.7. Determinación Presuntiva
- 1.8. Liquidaciones por pago de diferencias en las declaraciones.
- 1.9. El recargo en el proceso de determinación. Cuestionamiento Constitucional.
- 1.10. La determinación como fuente de sanciones.

1.1. LA DETERMINACIÓN TRIBUTARIA COMO PARTE DEL DERECHO ADMINISTRATIVOTRIBUTARIO.

El Derecho Administrativo establece las normas que reglan la actividad de la administración pública en las tareas de protección y logro del crédito tributario del Estado.

Para el efecto la Ley ha regulado el conjunto de relaciones entre la administración y el administrado, existiendo ocasiones en las cuales de esas relaciones jurídicas puede surgir el pago de un impuesto, o a su vez obligaciones de hacer, no hacer o tolerar, sin embargo esta relación no necesariamente va a producirse en todos los casos.

En el ámbito subjetivo el sujeto activo es la administración pública y del otro lado se encuentran los sujetos pasivos que pueden ser los contribuyentes o responsables.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

El derecho tributario administrativo, regula las actividades de la administración tendientes a lograr el cumplimiento del derecho sustantivo. Por lo tanto, el derecho tributario administrativo por un lado comprende las facultades de la administración y sus atribuciones y por otro los deberes de los administrados, ya sea sobre la base de leyes, reglamentos, resoluciones y disposiciones generales o actos particulares de la administración pública.

Dentro del derecho tributario administrativo, hay que destacar como fundamental el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias, pues de ello deviene el control con respecto a la legalidad y medida exacta del cumplimiento de las obligaciones atribuidas a los contribuyentes, como todo ámbito del derecho, el tributario administrativo contiene una parte sustantiva y material, la sustantiva referente a las normas que utiliza la administración fiscal para determinar si una persona debe o no pagar un determinado tributo, y a su vez el soporte que le sirve a la administración para exigir el pago de dicho tributo.

El derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un integrante de la comunidad. El derecho tributario material se ocupa de regular como debe surgir la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona, que necesariamente debe contar con normas actuantes. Regula de manera expresa las vías de acción que la administración debe seguir para el cobro de tributos. “El derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido”¹

La administración fiscal puede desarrollar su actividad en debida forma, solo si los sometidos a la potestad tributaria cumplen diversos deberes formales, dentro del derecho formal se engloban las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de deberes formales. Como ya se había señalado anteriormente el fisco establece deberes formales de hacer, no hacer o

¹ Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 275
AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

soportar; así, presentar una declaración, contestar un informe, presentar un comprobante, permitir que sean inspeccionados los libros de contabilidad, etc.

Por otra parte, el fisco debe percibir en el tiempo y la forma establecida los tributos, lo cual implica la realización de tareas cualitativas y cuantitativas previas para la percepción, tareas estas que se denominan “determinación tributaria”, y que en italiano es conocida con el vocablo “accetameto” (no exactamente traducible al castellano), y que a su vez implican deberes formales que deben ser cumplidos por las personas sometidas a la administración tributaria.

Se considera que el órgano fiscal debe realizar dos tipos de actividades:

- a) Debe controlar la corrección en el cumplimiento de los deberes formales por parte de los obligados, por medio de tareas fiscalizadoras de determinación, lo cual implica deberes instrumentales de las personas.
- b) Implica no solo el control de las actividades antes descritas, sino también la obligación tributaria sustancial. El fisco debe realizar actividades de tipo investigativo a fin de verificar, sobre todo de manera preventiva si los administrados cumplen con las obligaciones surgidas de la potestad tributaria del Estado. Tales actividades, aún independientes de la determinación y su fiscalización, constituyen deberes formales para los administrados, entrando por lo tanto dentro del campo del derecho tributario formal.

1.2. CONCEPTO DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA.

El Código Tributario en el Art. 68 establece: “La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o



UNIVERSIDAD DE CUENCA

responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

El maestro Dino Jarach en su obra “Curso Superior de Derecho Tributario” define a la determinación tributaria como: “La determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en la cual ésta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas con carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”².

Por su parte Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* dice que: “Llamamos determinación tributaria al acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cual es el importe de la deuda (“quantum debeatur””).³

A su vez este autor señala que la determinación tributaria puede estar integrada por un acto singular que puede emanar del obligado o de la administración, al tratarse de tributos fijos la tarea se reduce a constatar el hecho imponible, a calificarlo y a indicar la cantidad señalada en la ley.

Coincide la doctrina, que la norma tributaria tiene dos partes diferenciadas: la enunciación del supuesto hipotético y un mandato de pago consecuente al acaecimiento fáctico del supuesto. La norma no puede ir más allá de la enunciación abstracta de la hipótesis, debiendo existir a su vez una operación posterior mediante la cual se va a producir el supuesto fáctico, razón por la cual se considera por parte del profesor Héctor B. Villegas que la determinación es insustituible y de ineludible cumplimiento.

² Jarach Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Liceo Cima. 1969. Pág. 412

³ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Pág. 279



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En consideración de la existencia de una norma legislativa y de la producción del hecho generador, es necesario cerciorarse de que el acontecimiento fenoménico encuadró exactamente en la hipótesis.

Así será más fácil por ejemplo determinar si un comerciante realizó la venta de un producto y por lo tanto cobró y retuvo el valor correspondiente al I.V.A., en tanto que no será tan sencillo determinar si una gran empresa dentro del ejercicio económico tuvo ingresos que la tornen en contribuyente del impuesto a la renta, o si por el contrario obtuvo pérdidas, lo cual solo podrá establecerse mediante operaciones liquidatorias destinadas a establecer si hay base imponible, debiendo realizarse las operaciones necesarias para llegar al “an debeatur” y al “quantum debeatur” considerado un todo indivisible.

Siendo necesario también establecer que aquel cuyo hecho o situación se adecuó a la hipótesis (el destinatario legal tributario) no está exento de pagar el impuesto por alguna circunstancia establecida en la norma jurídica o no se haya extinguido la obligación tributaria (prescrito).

Se debe considerar en este punto que existe la posibilidad de que el tributo además del sujeto pasivo o destinatario legal mismo, le pueda ser exigible a un determinado administrado, como sucede en el caso de los agentes de retención y los agentes de percepción.

Es menester por otra parte establecer cual es el importe de la deuda, que es el resultado final del proceso, llamados por muchos liquidación, es necesario determinar si alguien debe y cuanto debe pagar al fisco.

Existen así mismo autores que consideran que la determinación es una simple aplicación del derecho, que en nada difiere de similares actividades de la administración, es preciso en relación con este argumento señalar que efectivamente, constituye una actividad pero especial y trascendente de la administración que se enmarca en los siguientes fundamentos:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

- a) En el respeto absoluto al principio de legalidad.
- b) Que siempre será un proceso del todo reglado, sin que existan valoraciones discretionales sobre la conveniencia o utilidad acerca del acto emitido.
- c) Que por sus efectos jurídicos y económicos es una modalidad sumamente peculiar de aplicación del derecho, en el ámbito administrativo.

La determinación hace referencia no sólo a los casos en que la obligación tributaria es cumplida espontáneamente por el obligado, sino también en los casos en que el ordenamiento jurídico positivo considera necesaria la determinación por la autoridad administrativa, con carácter supletorio y eventual por incumplimiento de los contribuyentes o responsables o por el cumplimiento parcial o erróneo por parte de ellos.

La doctrina de la eficacia constitutiva de la determinación está relacionada con el régimen de los países europeos, en donde el pago de impuestos como el impuesto a la renta o el impuesto al patrimonio exige como requisito del cobro del fisco y del pago por los contribuyentes la existencia de una determinación administrativa previa.

Es necesario señalar que Dino Jarach en su obra *Curso Superior de Derecho Tributario* considera que la determinación impositiva tiene naturaleza de acto jurisdiccional y no de acto administrativo, y fundamenta su posición primero en el hecho de que la autoridad encargada por la ley de efectuar la determinación de la obligación tributaria no tiene facultades discretionales para determinar o no las mismas, sino que reconocida la existencia un hecho imponible la administración no solo que tiene el derecho sino que tiene la obligación de determinar la obligación tributaria correspondiente, condicionada únicamente por el respeto a la normativa jurídica vigente. Así mismo se establece que la determinación no surge de un juicio de conveniencia u oportunidad sino del cumplimiento de la ley.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Por lo cual sostiene el autor que el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, teoría que ya ha sido sostenida por algunos autores como Otto Meyer y Allorio.

Sin embargo, esta doctrina ha recibido algunas críticas, así:

- a) Se afirma que la determinación no puede ser un acto jurisdiccional porque la voluntad de la ley no necesita ser afirmada ni reafirmada, la jurisdicción implica la existencia de una controversia. En el caso de la determinación administrativa aún no existe controversia y por lo tanto no existen funciones de jurisdicción.
- b) Así mismo se manifiesta que la jurisdicción implica una posición predominante del juez o del órgano jurisdiccional, mientras que en la determinación impositiva la administración es una de las partes y por lo tanto no tiene el carácter de jurisdiccional.
- c) Otros autores sostienen que la función jurisdiccional tiene como requisito ineludible la independencia del órgano que pronuncia el derecho con la fuerza obligatoria de sus pronunciamientos, mientras que en el caso de los funcionarios públicos no gozan de estas garantías como el carácter obligatorio y definitivo de sus pronunciamientos, que son revisables y modificables por la autoridad judicial
- d) Por otra parte en el caso de la determinación no existe un legítimo contradictor como en la función jurisdiccional.

El autor Dino Jarach en su obra *Curso Superior de Derecho Tributario*, ante esta crítica a su vez manifiesta que no es necesario que se reafirme la voluntad de la ley, porque esta lleva implícita el cumplimiento de una obligación, que tampoco es necesaria la existencia de una controversia, puesto que existen los casos de jurisdicción voluntaria, pero aún así en los casos en los que actúa la

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

administración la controversia puede también presentarse por la existencia de intereses contrapuestos entre la administración y los contribuyentes o responsables.

En cuanto a que es necesaria la posición superior de un juez, debemos considerar que también al tratarse del Estado, este puede organizarse de tal manera que atribuya funciones mediante la separación de poderes y la creación de organismos distintos dentro de un mismo poder, siendo posible por ello que el Estado como sujeto activo del tributo, pueda a su vez pronunciarse sobre las obligaciones tributarias, lo que justifica el establecimiento en algunas legislaciones de tribunales administrativos para resolver controversias de naturaleza tributaria entre la administración y los contribuyentes.

La independencia del órgano jurisdiccional que se manifiesta cuando un juez tiene la posibilidad de no recibir órdenes ni ajustarse a instrucciones particulares; a la vez, que se debe considerar que sus pronunciamientos únicamente puedan ser revisados por una autoridad superior, lo cual no sucede en el caso de los funcionarios de la administración tributaria.

Adicionalmente debe considerarse que el acto de determinación proviene no sólo del acreedor del tributo, sino también de un organismo que tiene la atribución de establecer la obligación nacida de la ley, dotándole de todos los atributos necesarios para mejorar el desempeño de sus actos, dotándole del carácter de jurisdiccional.

En este sentido en nuestro país conforme a la normativa del Código Tributario, se puede establecer que el ejercicio de la facultad determinadora le corresponde a la administración, como una de sus actividades propias, no debemos olvidar que en el caso de la recaudación de tributos lo que se busca es la obtención de los recursos necesarios para satisfacer las múltiples necesidades de la colectividad, es precisamente por ello, que la administración es la encargada de velar por los intereses de todos los administrados, el hecho de que en un momento dado la actividad administrativa pueda de alguna

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

manera atentar contra los derechos de los contribuyentes es muy diferente y en ese caso será la función judicial la encargada de establecer si hubo o no una adecuada aplicación de la normativa tributaria.

1.3. DIFERENTES ESPECIES DE DETERMINACIÓN.

En materia de determinación doctrinariamente, pueden considerarse dos especies de determinación:

- a) Determinación en forma directa por conocimiento cierto de la materia imponible.
- b) Determinación mediante estimación.

En la práctica se las conoce con las expresiones “determinación sobre base cierta o sobre base presuntiva”, esta última denominada también “estimación de oficio”.

Para distinguir estos dos tipos de determinación se establecen diferentes procedimientos y contenidos.

El procedimiento sobre base cierta se cumple con la sola intimación administrativa de pago, sin necesidad de una resolución fundada, ni procedimiento previo con legítimo contradictor del contribuyente o responsable, lo cual se encuentra regulado en el Art. 23 y 24 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

La determinación presuntiva implica una resolución fundada y un emplazamiento previo al contribuyente o responsable para que presente la declaración, si no lo ha hecho con anterioridad, o rectifique o ratifique las declaraciones presentadas.

En lo que respecta a la determinación presuntiva, la ley establece la posibilidad que dicha determinación se la realice en base a coeficientes, que deben ser

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

publicados anualmente, siendo ese el caso en la Resolución No. NAC-DGERCG09-00824, publicada en el R.O. 99, de 30 de diciembre de dos mil nueve, se establecen los Coeficientes de Determinación Presuntiva por Varias Ramas de Actividad, en su Art. 1 se encuentra lo correspondiente a los coeficientes de determinación de acuerdo a las distintas ramas de actividad, y que no serán incluidos en la presente tesis debido a su extensión.

Es de anotar que una determinación sobre la base del conocimiento directo de los elementos que constituyen el hecho imponible en todos sus aspectos, no excluye la posibilidad que algunos de los componentes sean comprobados mediante presunciones, tanto legales como del intérprete. De la misma manera una determinación presuntiva no excluye en forma absoluta la posibilidad de que algunos elementos constitutivos del hecho imponible resulten de pruebas directas y no de simples presunciones.

En este sentido se puede decir que la falta de prueba del origen de un aumento patrimonial es una hipótesis perfectamente clara, ya que los aumentos patrimoniales “no justificados” constituye hechos a los que se reconoce una falta de justificación sin que se defina esta claridad moral y jurídica.

Por lo tanto, incumbe al declarante la prueba de la veracidad de su declaración e incumbe a la administración tributaria la demostración de su inexactitud de las declaraciones, si los funcionarios impugnan los elementos probatorios o constatan la inexistencia de éstos.

La ley contiene normas referentes a la caducidad de la facultad determinadora, caducidad a la que nos referiremos más adelante.

Debiendo señalar adicionalmente que el procedimiento puede concluir con una resolución que determine la obligación impositiva, así como también con la aceptación de las declaraciones originales o las rectificaciones efectuadas por el contribuyente a requerimiento de la administración tributaria.



También puede concluir sin resolución de la administración tributaria si el contribuyente acepta o presta conformidad con las liquidaciones practicadas por los funcionarios.

1.4. CONCEPTO DE DETERMINACIÓN POR PARTE DEL SUJETO PASIVO

El doctor Merck Benavides Benalcazar en su obra Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador señala: “Consiste en la declaración y pago de los tributos en forma directa y personal, ya sea en dinero en efectivo, notas de crédito o cheque (debidamente certificado)”⁴

La declaración por el sujeto pasivo tiene el carácter de norma general en nuestro sistema tributario vigente, siendo este un método genérico propugnado en los ordenamientos latinoamericanos.

La declaración, deben practicarla los sujetos pasivos tributarios (contribuyentes, responsables). El procedimiento de este tipo de determinación es el siguiente: los contribuyentes deben declarar los impuestos en la fecha señalada en la norma de acuerdo al noveno dígito del RUC, debiendo llenar los distintos formularios de acuerdo al tipo de impuesto que se vaya a pagar y según las pautas cuantificantes del tributo de que se trate (generalmente base imponible y alícuota). El paso siguiente consiste en pagar el tributo conforme a la declaración efectuada, para ello deposita en cualquiera de los bancos autorizados y se acompaña de la declaración constante en el respectivo formulario, que una vez llenado se presenta dentro de los plazos previstos. Se dice en este sentido que para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

⁴ Merck Benavides Benalcazar. Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador. Pág. 43
AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La declaración efectuada por el sujeto pasivo lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración. Sin embargo el Art. 89 del Código Tributario dispone que el declarante puede corregir errores de cálculo cometidos en la misma declaración. La ley establece la responsabilidad del declarante por la exactitud de los datos contenidos y esa responsabilidad subsiste, aún ante una ulterior y voluntaria presentación rectificativa.

Es de anotar que los tributos deben pagarse en el domicilio tributario del contribuyente, en la forma que determina la Ley y el Reglamento.

Si el contribuyente no está en capacidad económica para cumplir con las obligaciones tributarias por asuntos de fuerza mayor o caso fortuito, tiene la posibilidad de pedir facilidades de pago a la administración tributaria (SRI, Municipios, Consejos Provinciales); y esta, mediante una resolución está en la facultad de conceder un plazo para que el contribuyente cumpla con el pago de dicha obligación.

Debiendo anotar que en el caso de actividades económicas del comercio exterior la ley en forma expresa prohíbe a la Administración Tributaria dar facilidades de pago a los contribuyentes, como sucede con la Ley Orgánica de Aduanas.

La administración tributaria no puede condonar deudas tributarias, excepto las multas y los intereses por mora, así por ejemplo cuando se trata de un asunto de fuerza mayor como robo, incendio, etc.

ANÁLISIS DEL ART. 89 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

El Art. 89 del Código Tributario establece: “Determinación por el sujeto pasivo.- La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo”

Y en su inciso segundo señala: “La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente al de la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración”

Este sistema de determinación no es tan espontáneo como lo manifiesta la doctrina, sino “obligatorio” ya que la falta u omisión de la declaración trae consigo sanciones tributarias, cuando debiendo hacerlo no ha presentado su declaración en el tiempo y en la forma en que la Ley o el reglamento así lo exijan. A diferencia de otros países como Argentina en el Ecuador el contribuyente no presenta una declaración juramentada, librando de esta forma un posible proceso penal, por falsedad o errores que puedan existir en la mayor parte de los casos sin intención dañosa o pretendiendo perjudicar al ente acreedor.

Para que se proceda a la declaración por parte del contribuyente, responsable o tercero, se deberá considerar que existen formularios previamente elaborados por la Administración Tributaria los cuales se encuentran impresos y se ajustan al tipo impositivo de que se trate, en los casilleros ahí establecidos se hacen constar los datos que se relacionan con la materia imponible, deducciones y exenciones, la base imponible y en otros casilleros se señala el monto a cancelar del impuesto.

El declarante debe hacer constar toda la información sobre su nombre, identidad y domicilio, es decir se establecen aspectos informativos y declarativos, elementos estos que configuran la determinación, los formularios previamente impresos pueden encontrarse libremente para la venta al público, la declaración puede realizarse también vía internet previa la obtención de una clave. El sujeto pasivo sea contribuyente o responsable declara en dichos

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

formularios todos los aspectos pormenorizados de la determinación y lo firma, en la declaración necesariamente debe hacerse constar el Registro Único de Contribuyentes. Si el resultado de la liquidación establece que se debe pagar un impuesto, el declarante en el momento en que entrega su declaración en una de las instituciones financieras debe pagar el tributo, y en caso de que no llegue a configurarse el hecho generador, o de existir deducciones o exenciones debe presentarse la declaración y hacer constar dicho particular en el correspondiente formulario.

La declaración así presentada por el sujeto pasivo permite la interpretación por parte del contribuyente de las normas tributarias sustantivas, aplicándolas a la situación o a los hechos, cuya verificación reconoce o identifica, valorando los hechos económicos de acuerdo a la normativa jurídica vigente.

Este sistema declarativo ha sido cuestionado no sólo en el Ecuador sino también en otros países por la veracidad y certeza del mismo, puesto que muchas veces el contribuyente que no recibe una adecuada asesoría inevitablemente va a cometer una serie de errores, sin embargo se considera que los administrados conocen perfectamente el ordenamiento jurídico tributario, sobre la base de lo dispuesto en el Código Civil con respecto a la ignorancia de ley.

El inciso segundo del Art. 89 del Código Tributario establece que la declaración realizada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante, pero se pueden rectificar errores de hecho o de cálculo en que hubiere incurrido, dentro del año siguiente al de presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración. La declaración así efectuada es concluyente para el período que se declara, vincula al sujeto pasivo en el cumplimiento del deber tributario y establece las correspondientes responsabilidades que se derivan de la obligación. Pero a su vez, la norma señala que, el declarante puede rectificar los errores de hecho o de cálculo en que hubiere incurrido, en razón de ser susceptible de equivocaciones por la complejidad que representa el proceso declarativo, siempre que lo haga dentro

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

del año siguiente a la presentación de la declaración que se fija como período máximo para hacerlo y siempre que con anterioridad no se hubieren rectificado estos errores por parte de la Administración.

LA DECLARACIÓN

El Art. 96 del Código Tributario dentro de los Deberes Formales del Contribuyente o Responsable en el literal d) dispone: “Son deberes formales de los contribuyentes o responsables: d) Presentar las declaraciones que correspondan”

De ahí que la presentación de la declaración por parte del sujeto pasivo tiene una posición preeminente dentro de los deberes formales que establece el Código Tributario.

En este sentido debe afirmarse que la declaración tributaria es una prestación, objeto de una obligación legal. Por lo tanto tiene naturaleza de un acto debido en virtud de expresas disposiciones normativas.

En algunos ordenamientos jurídicos y para determinados impuestos, la declaración sólo contiene el suministro por parte del contribuyente u otro sujeto a la administración tributaria de datos informativos sobre la realización de los hechos imponibles definidos por la ley. En este sentido Dino Jarach en su obra Finanzas Públicas y Derecho Tributario, señala que la doctrina alemana representada por Enno Bécker, “ha sostenido que la declaración tributaria es una declaración de saber y no una declaración de voluntad. De esta naturaleza deriva, como consecuencia entre los efectos, la modificabilidad de la declaración por actos posteriores del mismo declarante”.⁵

Bajo este criterio doctrinario, se acepta el que se diga que se trata de una declaración de conocimiento y que se excluya la voluntad en las declaraciones

⁵ Jarach Dino, Curso Superior de Derecho Tributario. Buenos Aires, Liceo Cima. 1969. Pág.432



UNIVERSIDAD DE CUENCA

de este tipo, puesto que de lo que se trata es de una colaboración del contribuyente con la administración tributaria. Pero este conocimiento materia de la declaración no es solo un conocimiento de los hechos, sino que comprende también el conocimiento del derecho, involucra un juicio del declarante, respecto de las normas, de los hechos verificados en la realidad concreta, como también otros juicios del declarante respecto de la atribución de valores de acuerdo a la ley, de ahí que la declaración puede adolecer no sólo de errores de hecho, sino también de cálculo, errores estos que pueden ser corregidos por el propio declarante, sin perjuicio de las sanciones que la anterior declaración inexacta pueda acarrearle.

En la declaración el sujeto pasivo interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación, a los hechos cuya verificación identifica el hecho imponible definido en la ley, al igual que valora los hechos económicos acaecidos de acuerdo a las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

Autores como Giuliani Fonrouge, Blumenstein y Giannini, con doctrinas bastante similares, sostienen que la declaración es una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado. En este caso se le atribuye a la declaración una función propia desvinculada del proceso de determinación administrativa e identificándola con una determinación por parte del contribuyente.

En un gran número de países se considera como parte del cumplimiento de los deberes formales de los obligados tributarios, que el contenido de la declaración es en realidad una liquidación, la misma que tiene un destinatario que es la administración, la que puede y debe verificarla y establecer su correspondencia con la situación de hecho que constituye el supuesto de la obligación.

La administración a su vez puede considerar que la declaración no refleja la realidad por deficiencia o falsedades respecto de los hechos o por errónea

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

interpretación del derecho aplicable, en cuyo caso deberá proceder a realizar una determinación a fin de establecer la obligación tributaria, se ha de considerar que la intervención de la administración tributaria no es simplemente una impugnación de la declaración sino que dicha declaración constituye un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad y correspondencia con los hechos y el derecho pertinente.

El Art. 89 del Código Tributario establece que la declaración deberá ser presentada por el sujeto pasivo en el tiempo y la forma establecida en la ley o los reglamentos, una vez que se configure el hecho generador del tributo, a la vez que se señala en el inciso segundo que la declaración efectuada es definitiva y vinculante, pero que de hecho se pueden rectificar los errores de hecho o de cálculo, de ahí que se establece la eficacia inmediata de la declaración, sin embargo se pueden corregir los errores de cálculo cometidos.

A fin de llevar adelante la facultad determinadora la administración se vale de sus facultades de administración y de los deberes formales que incumben a los contribuyentes, responsables o terceros, en todo caso se debe considerar que no por el hecho de que se presente la declaración por parte del sujeto pasivo, esto significa que la administración no este obligada en caso de divergencia entre la declaración y la real situación fáctica que da nacimiento a la obligación, a determinar si está de acuerdo con el supuesto del derecho material, aunque aquello pudiera en un momento dado ir en perjuicio del mismo fisco, se sostiene que la Administración Tributaria no tiene como función recaudar cuanto más dinero pueda, sino exactamente la suma que la ley imponga a cada contribuyente.

En definitiva la declaración es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir con una obligación, que pone en conocimiento de la administración la existencia de la misma; y, a su vez establece la voluntad del obligado de extinguirla.



1.5. DETERMINACIÓN POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN

Una de las facultades establecidas a favor de la Administración Tributaria es la de determinación de las obligaciones tributarias que la puede realizar de tres formas: determinación directa, presuntiva o por coeficiente y mixta.

En este sentido, el Art. 90 del Código Tributario dispone: “Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal ”.

A su vez el Art. 68 del Código Tributario establece: “Facultad Determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que estime convenientes para esa determinación”.

La administración fiscal debe llevar adelante el proceso de determinación procurando seguir un trámite que cumpla en la mejor medida posible el objetivo de la recaudación eficaz y de los derechos individuales garantizados.

La administración tributaria debe considerar si es que existe una declaración, lo cual de hecho constituye un elemento de juicio para la misma, puesto que a decir del profesor Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* en el caso de “la determinación por declaración del sujeto pasivo, el solo hecho de la presentación produce importantes efectos, a saber: 1) que una persona ha interpretado una norma tributaria sustantiva en forma tal que ha llevado a reconocer la existencia de un hecho o situación que



ha encuadrado en la hipótesis condicionante de la norma, es decir que un hecho imponible ha ocurrido; 2) que como consecuencia de ese suceso el mandato de la norma lo ha colocado en la posición del sujeto pasivo ante el fisco, ya sea por deuda propia porque fue con respecto a ese sujeto que ocurrió el hecho imponible, o por deuda ajena si no fue así⁶. Así mismo, deberá considerarse que en este caso se supone que la declaración es definitiva y vinculante y que por lo tanto no puede modificarse, salvo en el caso de un error comprobado.

Analizará también la posibilidad de que debiendo haberse declarado por parte del contribuyente, este no declaró, en este sentido será necesario que la administración tributaria sostenga que habiendo existido el hecho imponible la misma no tuvo conocimiento del particular por la vía pertinente, y en este caso resultará que existe un presunto deudor tributario, en cuyo caso no se tratará simplemente de una tarea de verificación, fiscalización o control, sino que requerirá de una tarea de investigación para descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados.

La facultad determinadora por parte de la administración tributaria lo que busca es llegar a la verdad de los hechos tal y como sucedieron, apartándose de las apariencias que se quiera dar por parte de las personas que no se adecuaron a la realidad económica, debiendo para ello obtener todos los datos necesarios para llegar a una precisa, clara y circunstanciada atribución de la deuda tributaria.

Las normas tributarias de los distintos países suelen ser amplias y precisas en cuanto a atribuir a la administración tributaria facultades para obtener elementos probatorios, se pueden examinar libros, anotaciones, documentos de distinta índole, facturas, comprobantes, inspecciones, instalaciones, fábricas, puede realizar inclusive pericias y estudios técnicos.

⁶

Héctor B. Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 289
AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Todos los actos que se desarrollen con motivo de la determinación deben estar establecidos en la ley como facultades expresamente concedidas a la administración, según se requiera se utilizaran todas las medidas que sean necesarias, pero siempre dentro de la normativa, por lo tanto esta etapa de investigación estará sometida al principio de legalidad.

Los resultados de la determinación, que se desprendan de la existencia o contenido de los documentos, deberán por su importancia constar por escrito, constituyéndose en prueba plena, mientras no se demuestre su falsedad.

Debe considerarse también que pueden existir ciertas limitaciones provenientes del secreto profesional que impide que los mismos puedan revelar los secretos de sus clientes, lo cual en un momento dado puede también ser un obstáculo dentro de la investigación.

En muchas administraciones incluida la nuestra, se da la oportunidad de defensa a los contribuyentes cuando se realiza un acto de determinación con el objeto de lograr su cooperación para que la determinación resulte lo más correcta posible, sin perjuicio de que esa mayor corrección sea un beneficio para el determinado. Ya que el aporte del sujeto pasivo, haciendo aclaraciones y demostraciones relativas a sus derechos, contribuirá a corregir posibles errores de hecho o de cálculo en que pueda haber incurrido la administración.

1.6. DETERMINACIÓN DIRECTA

La administración tributaria realiza la determinación directa sobre la base de la contabilidad del contribuyente o de los documentos que se encuentran en poder de terceros y tengan relación con la actividad económica o con el hecho generador, por lo que la Ley exige que estos terceros están obligados a proporcionar informes o exhibir documentos que se encuentren en su poder, con la finalidad de poder llegar a determinar en forma clara y precisa el monto del tributo que debe pagar el contribuyente.



El ejercicio de la facultad determinadora directa comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, luego de haberse presentado la declaración por parte del sujeto pasivo; se debe establecer si existen hechos imponibles.

En cuanto a la verificación esta se refiere al control y a la revisión de las declaraciones del sujeto pasivo por parte de la administración, que busca la veracidad, fidelidad y exactitud de los datos suministrados por el declarante. Es necesario anotar que la verificación no es obligatoria para la administración puede o no practicarla.

Examinada la declaración si esta responde a la realidad la administración no requiere comunicarle al declarante, simplemente registra el resultado de su labor administrativa, como medio de control, pero si encuentra errores, omisiones o falsedades en la declaración, la administración tributaria puede solicitar que el contribuyente realice una declaración sustitutiva tendiente a completar la declaración o enmendarla, conforme lo señala el Art. 107 A de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone: Art. 107 A.- Diferencias de Declaraciones y pagos.- “El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias que se haya detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias a favor del fisco y los cominará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias, disminuyan el crédito tributario o las pérdidas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la fecha de la notificación”.

En caso de que exista un incumplimiento por parte del sujeto pasivo la administración tributaria emitirá una Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración o Resolución de Aplicación de Diferencias, así lo determina el Art. 107 B.- Orden de cobro o Aplicación de Diferencias.- “Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la



UNIVERSIDAD DE CUENCA

correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos".

La administración tributaria al realizar la determinación directa se sirve del denominado cruce de información que se encuentra contemplada en el Art. 107 C de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone: "Cruce de información.- "Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente comunicándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos". Tanto es así que si el sujeto pasivo no ha proporcionado en su declaración todos los datos y la información necesaria, o si existen omisiones, la administración va a solicitar al contribuyente que cambie su declaración.

Así mismo con la última reforma de diciembre del dos mil nueve se agregó el "Art. 107 D.- Inconsistencias en la declaración y anexos de información.- "Si el Servicio de Rentas Internas detectare inconsistencias en las declaraciones o en los anexos que presente el contribuyente, siempre que no generen diferencias a favor de la Administración Tributaria, notificará al sujeto pasivo con la inconsistencia detectada, otorgándole el plazo de 10 días para que presente la respectiva declaración o anexo de información sustitutivo, corrigiendo los

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

errores detectados. La falta de cumplimiento de lo comunicado por la Administración Tributaria constituirá contravención, que será sancionada de conformidad con la ley. La imposición de la sanción no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación, pudiendo la Administración Tributaria notificar nuevamente la inconsistencia y sancionar el incumplimiento. La reincidencia se sancionará de conformidad con lo previsto por el Código Tributario.”, con esta disposición se establece la posibilidad de que la administración tributaria comunique al contribuyente con inconsistencias en su declaración a fin de que en diez días realice las correcciones necesarias e inclusive se señala que en caso de no hacerlo eso constituye una contravención a ser juzgada.

La administración tributaria puede rectificar los errores de hecho o de cálculo en que haya ocurrido la declaración del sujeto pasivo, sin recurrir a más elementos informativos que la propia declaración, considerando que dichos errores pueden ser cometidos porque los sujetos pasivos no se encuentran debidamente capacitados para realizar las declaraciones y que inclusive muchos profesionales que trabajan en ello, pueden incurrir también en errores de hecho o de cálculo, y que por lo tanto es necesaria la intervención de la administración para que se rectifiquen esos errores y los resultados sean los correctos, debiendo en este caso la administración notificar al contribuyente para que rectifique los errores por medio de una sustitutiva de creerlo pertinente o si el declarante se siente afectado, el contribuyente pueda reclamar en este sentido.

Presentada la declaración y luego de verificada por la Administración, si esta observa que la declaración es inexacta o que contiene datos que no están respaldados por los comprobantes y que al ser requeridos el declarante se niega a presentarlos, que los datos, informaciones o documentos son dudosos en cuanto a su autenticidad, no siendo la contabilidad la adecuada o apareciendo como dudosa, la administración puede proceder directamente a la revisión y comprobación de los datos contenidos en la declaración. Decidida la intervención la Administración debe notificar al sujeto pasivo, haciéndole

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

conocer la fecha de la iniciación de este acto administrativo, para los efectos de interrupción de los plazos de caducidad Art. 94 del Código Tributario.

PROCEDIMIENTO PARA LLEVAR ADELANTE LA DETERMINACION DIRECTA

La determinación directa se hará en base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos o de los que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. El Art. 90 del Código Tributario establece: “El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente. La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal”.

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

Las facultades de la Administración para ejercer la determinación directa son amplias, puesto que como bien lo señala el Dr. Raúl Tamayo Rubio, en su reportaje en las Primeras Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario de hace algunos años atrás, citando al profesor Héctor Villegas en su obra “Curso de Derecho Financiero y Tributario, además de la facultad investigatoria, en la determinación directa se debe considerar:



UNIVERSIDAD DE CUENCA

"1.- Citar a sujetos pasivos o terceros (para que contesten verbalmente o por escrito las preguntas o requerimientos vinculados con la determinación)

2.- Exigir la presentación de los comprobantes y justificativos

3.- Inspeccionar libros, anotaciones, papeles y documentos del contribuyente, responsable y terceros (que puede servir de prueba o dar ilustraciones respecto de las negociaciones u operaciones que se consideren relacionados con los datos que contengan o deben tener las declaraciones)

4.- Requerir el auxilio de la fuerza pública"⁷.

En cuanto a la facultad de investigación de la administración tributaria el Art. 242 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone: "El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria. Además, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios.

Respecto de la información y documentación recibida se sentará un acta que será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación u otro facultado para el efecto, como por el sujeto pasivo o por su respectivo representante debidamente autorizado; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación.

⁷ Raúl Tamayo Rubio. La Determinación Tributaria. Primeras Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Universidad Católica del Ecuador. Quito. 1978



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La documentación tendrá que ser entregada dentro de los plazos señalados por la autoridad tributaria y deberá estar debidamente certificada por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador, de ser el caso”.

En este mismo sentido el Art. 243 de dicho Reglamento admite realizar inspecciones contables así: “El funcionario responsable del proceso de determinación podrá efectuar la inspección y verificación de los registros contables, procesos y sistemas relacionados con temas tributarios, así como de sus respectivos soportes y archivos, tanto físicos como magnéticos, en el domicilio fiscal del sujeto pasivo o en el lugar donde mantenga tal información. También podrá realizar inspecciones y revisiones a los sistemas informáticos que manejen información relacionada con aspectos contables y/o tributarios, utilizados por el contribuyente, y obtener, en medio magnético o impreso, los respaldos que considere pertinentes para fines de control tributario. Para ejecutar las diligencias de inspección, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá acudir a las mismas acompañado de un equipo de trabajo multidisciplinario, de acuerdo a la finalidad de cada proceso. Una vez que se haya revisado y analizado la información, procesos, sistemas y demás documentos pertinentes se elaborará un acta en la que sentará razón de la culminación de dicha inspección y de la información analizada; esta acta será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación como por el sujeto pasivo o por su representante debidamente autorizado, y por el contador general, de ser el caso; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación”.

Todo ello sin duda permite que la determinación que realiza la administración sea lo más objetiva posible y se llegue a conocer la realidad de los hechos y cuales fueron los ingresos reales del contribuyente.

Para iniciar el procedimiento de determinación el Art. 241 establece la necesidad de que exista la notificación así: “El Director General, los Directores

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas, en su caso, dispondrán el inicio del proceso de determinación tributaria, para lo cual emitirán la correspondiente orden de determinación con la que se notificará al sujeto pasivo.

La orden de determinación contendrá los siguientes requisitos:

1. Identificación de la autoridad que la emite.
2. Número de la orden de determinación.
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.
6. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
7. Obligaciones tributarias a determinar.
8. Funcionario responsable del proceso de determinación.
9. Lugar y fecha de emisión.
10. Razón de la notificación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Una vez realizada la notificación la Administración Tributaria puede utilizar todos los medios que la normativa jurídica establece a los cuales ya se ha hecho relación con el objeto de establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Concluido el proceso de determinación, conforme la normativa jurídica vigente, será necesario la elaboración de una acta de determinación de conformidad con lo dispuesto en el Art. 244 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que señala: "Actas de determinación.- Concluido el proceso de verificación, cruce de información, análisis de las declaraciones, informes, sistemas, procesos y demás documentos se levantará la correspondiente acta borrador de determinación tributaria, en la cual, en forma motivada, se establecerán los hechos que dan lugar a la determinación de valores a favor del Fisco por concepto de impuestos, intereses, multas y recargos aplicables, o de valores a favor del sujeto pasivo.

Las actas de determinación contendrán los siguientes requisitos:

1. Identificación de la autoridad que la emite.
2. Número del acta de determinación.
3. Nombres y apellidos, razón social o denominación del sujeto pasivo, según corresponda.
4. Número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del sujeto pasivo.
5. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes o de cédula de identidad o de documento de identificación del representante legal, de ser el caso.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

6. Nombres y apellidos, y, número de registro único de contribuyentes del contador, de ser el caso.
7. Dirección del domicilio fiscal del sujeto pasivo.
8. Obligaciones tributarias a las que se refiere la determinación tributaria.
9. Fundamentos de hecho y de derecho de cada una de las glosas.
10. Valor del impuesto causado y a pagar según corresponda.
11. Valor de las multas y recargos que correspondan.
12. Tasas de interés por mora tributaria aplicables a los correspondientes períodos.
13. Lugar y fecha de emisión del acta de determinación.
14. Firma del funcionario responsable del proceso de determinación.

El acta borrador de determinación tributaria será revisada por el funcionario responsable del proceso de determinación conjuntamente con el sujeto pasivo, para lo cual la Administración Tributaria dispondrá su comparecencia mediante oficio debidamente notificado al sujeto pasivo. Durante la comparecencia se entregará al contribuyente un ejemplar del acta borrador correspondiente y la Administración Tributaria explicará las diferencias encontradas, los cálculos efectuados y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el acta de determinación, finalizado lo cual se levantará un acta en la que se sentará razón de la comparecencia, y de darse el caso, se expondrán las observaciones efectuadas por el sujeto pasivo; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido en el artículo referente a requerimientos de información dentro de un proceso de determinación tributaria.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

A partir del día siguiente a la revisión del acta borrador, el sujeto pasivo tendrá el plazo improrrogable de veinte días para aceptar las glosas y los valores determinados, o para fundamentar sus reparos al acta borrador, para lo cual deberá presentar a la Administración Tributaria los respectivos documentos de descargo, en cuyo caso se elaborará un acta en la que se sentará razón de la información y de la documentación recibida; la elaboración de esta acta seguirá el procedimiento establecido para la recepción de información dentro de un proceso de determinación tributaria.

Si pese a la notificación de comparecencia hecha por la Administración Tributaria, el sujeto pasivo no acudiere a la revisión conjunta del acta borrador, se le notificará con un ejemplar de la misma, mediante un oficio en el que se indique su inasistencia. En este caso, el plazo de 20 días indicado en el inciso anterior se contabilizará desde la fecha de notificación del acta borrador.

Transcurrido el plazo de veinte días mencionado, el funcionario responsable realizará el análisis pertinente de la información y documentación presentada por el sujeto pasivo en este lapso, luego de lo cual elaborará el acta de determinación final, que suscrita por el Director General, Director Regional o Director Provincial, en su caso, será notificada al sujeto pasivo, sentándose en la misma la razón de la notificación. En el caso de que el sujeto pasivo exprese, luego de la revisión conjunta del acta borrador, su conformidad con los valores determinados, la Administración Tributaria podrá emitir y notificar el acta de determinación final de determinación luego de recibida, por parte del sujeto pasivo, la conformidad con el acta borrador, sin necesidad que culmine el plazo de veinte días mencionado anteriormente.

El acta de determinación final deberá contener los mismos requisitos previstos para las actas borrador, excepto el señalado en el numeral 14".

EFICACIA DE LA DETERMINACIÓN DIRECTA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En cuanto al tema, se ha planteado en doctrina si la declaración constituye un tipo especial de determinación, y en este sentido Héctor B. Villegas, en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* citando a Dino Jarach niega esta posibilidad, puesto que se sostiene que la declaración realizada por el sujeto pasivo es simplemente un elemento informativo utilizable en la medida de su veracidad, la declaración es siempre una actividad informativa dirigida por la administración, y así lo sostienen otros autores como Tesoro, Martínez y Berliri.

En el Ecuador la determinación directa se encuentra debidamente establecida en la normativa jurídica vigente, sin que tenga el carácter de meramente informativa, por el contrario la declaración realizada por el sujeto pasivo es definitiva y vinculante, es constitutiva de obligaciones e inclusive puede acarrear la responsabilidad penal del declarante; sin embargo, a nivel de otros países como Argentina este tipo de determinación es objeto de discusión de carácter doctrinal, tanto es así que Giuliani Fonrouge, y otros autores como Giannini y Blumenstein, consideran que la determinación puede no emanar únicamente de la administración, que también puede existir la determinación directa.

A pesar de esta discusión de carácter doctrinal, no se debe olvidar que lo principal en cuanto al tema de la determinación es que la misma es una facultad de la administración tributaria, en la que el sujeto pasivo tributario indiscutiblemente realiza el procedimiento de determinación en forma íntegra y no se limita a brindar meros elementos informativos, siendo innegable en todo caso el hecho de que si realiza la declaración es porque así le ha delegado la administración tributaria, que tiene por objeto en cada caso concreto establecer la existencia y la cuantía de la obligación tributaria sustancial.

1.7. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

El Art. 92 del Código Tributario señala en cuanto a la determinación: "Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no prestan mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva”.

La determinación presuntiva procede frente a la imposibilidad de realizar una determinación sobre base cierta, en cuyo caso la Administración queda facultada a estimar la obligación tributaria. En situaciones en las que se tiene como denominador común la imposibilidad objetiva por parte de la Administración de conocer los elementos necesarios para integrar primero y valorar después el hecho imponible.

Cuando la Administración Tributaria no ha podido reunir los elementos de juicio para conocer el hecho imponible y el monto de lo que adeuda el contribuyente, por el no cumplimiento de uno de los deberes formales del sujeto pasivo como lo es la falta de declaración, o cuando los documentos presentados por alguna razón no prestan mérito suficiente, entonces procederá la determinación presuntiva.

La determinación presuntiva se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio, en hechos o situaciones que configuren el impuesto y que permiten deducir la existencia de la obligación tributaria, para establecer la base imponible, la alícuota del tributo y el monto de la obligación.

Para que se de la determinación presunta según lo dispuesto en el Código Tributario existen dos aspectos a ser considerados: Falta de declaración por el sujeto pasivo o porque los documentos que respaldan la declaración no son aceptables por una razón fundamental o no prestan mérito suficiente para acreditarla. En el primer caso se debería entender que si el sujeto pasivo no ha

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

realizado la declaración a pesar de la obligación legal de hacerlo, existe una negativa tácita al cumplimiento de este deber tributario que impide conocer los datos necesarios para que se de una determinación, motivo este que es suficiente tanto en doctrina como en la ley para que proceda la determinación presuntiva por parte de la administración, que tiene amplias facultades para hacer efectiva la obligación tributaria incumplida. En el segundo caso, si bien es cierto se presenta la declaración, los documentos que la respaldan no prestan mérito suficiente para acreditarla.

La doctrina señala que la determinación presunta debería proceder cuando el ente acreedor, esto es la Administración Tributaria no ha podido obtener los datos necesarios para realizar una determinación sobre base cierta.

El Modelo de Código Tributario para América Latina establece que la determinación presuntiva procede cuando el contribuyente no ha proporcionado los elementos de juicio necesarios para practicar la determinación sobre base cierta, en cuyo caso el contribuyente no podrá impugnar la determinación presunta, lo cual es un asunto que merece ser analizado para los dos sujetos de la relación jurídica tributaria, ya que el ejercicio de la facultad de determinación directa o presuntiva, por parte de la Administración, no obsta de ninguna manera el derecho del sujeto pasivo para presentar su reclamo impugnando el hecho o acto administrativo y no establece ningún impedimento para que el sujeto pasivo pueda impugnar en juicio contencioso tributario la resolución de la instancia administrativa, presentando las pruebas que estime del caso para demostrar los hechos que ha propuesto afirmativamente en su demanda y más aún puede trasladar la carga de la prueba a la Administración, en razón de que respecto a los hechos, actos y resoluciones de la Administración Tributaria, impugnados, corresponde a la Administración probar la existencia de la obligación tributaria y de su cuantía.

En el caso de que se produzca la determinación presuntiva, tal determinación deberá fundamentarse en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

generador y la cuantía del tributo causado o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley. En este caso la Administración tributaria puede válidamente recurrir a todas aquellas pruebas lo suficientemente representativas de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria.

El Diccionario de la Real Academia, define presumir como “sospechar, juzgar o conjeturar una cosa por tener indicios o señales para ello”. En el aspecto jurídico las presunciones simples son una operación de la lógica formal que realiza el legislador o el juez, en virtud del cual, a partir de un hecho conocido, se considera como cierto o probable otro hecho en función de máximas generales de experiencia o reglas técnicas. En su aplicación en el derecho tributario se trata de conjeturas probables realizadas por el juez o la administración tendientes a fijar la realización de un hecho imponible y su cuantificación. La presunción consiste en el resultado de un razonamiento en cuya premisa mayor figura la regla de la experiencia, como premisa menor el hecho conocido y, finalmente, como conclusión la existencia probable de otro hecho.

Eduardo A. Arroyo, en la obra Procedimientos Tributarios de Alejandro Altamirano, citando a Miguel Fenech señala: “La probabilidad del hecho fijado por presunción no puede ser simple ya que “al faltar certeza se le permite (al juzgador) sólo resolver la duda sobre la base de un juicio que de cómo resultado una probabilidad fundada o cualificada”⁸.

Los indicios consideran la existencia probable de otro hecho, las presunciones son juicios o conclusiones basadas en las reglas de experiencia, de ahí que el medio de prueba sean los indicios. Finalmente la presunción será correcta cuando deriva de un adecuado enlace entre el hecho conocido y el hecho desconocido de modo que arribe a una conclusión razonable, por lo menos fundada en una probabilidad, y ajustada a los principios de legalidad y capacidad contributiva.

⁸ Eduardo A. Arroyo. Procedimientos Tributarios de Alejandro Altamirano. Tercera Parte. La Determinación de Oficio. Pág. 246.



PROCEDIMIENTO FISCALIZATORIO EN LA DETERMINACION PRESUNTIVA

El procedimiento es el mismo utilizado para la determinación directa, de inspección, revisión e investigación, los medios son diferentes, en la determinación presuntiva, no existe la declaración del contribuyente, en caso de haberse presentado, los documentos que respalden la misma no establecen en forma fehaciente la realidad económica del contribuyente.

Si el sujeto pasivo está siendo objeto de una determinación presuntiva, la Administración Tributaria se aparta de los registros contables como de sus resultados, recurriendo a hechos, indicios, circunstancias, coeficientes y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho imponible y aún a la composición del tributo, cuando advierte la existencia de hechos generadores o imponibles. La determinación presuntiva es un proceso fiscalizador, sin que por ello sea arbitrario, por el contrario es un procedimiento legal, que no se aparta de los elementos ciertos como el capital con el que opera el sujeto pasivo, ventas, utilidades, gastos, etc.

Este procedimiento suele molestar a los sujetos pasivos porque los resultados generalmente son muy distintos a los que el estima y en caso de composición del tributo, suele negarse la presencia del hecho generador, pero ello no quiere decir que si luego de que se practique una determinación presuntiva y si el contribuyente se creyere perjudicado en sus derechos pueda recurrir con su reclamo en primer término a la administración tributaria y luego al contencioso tributario para impugnar los resultados de la determinación.

Este tipo de determinación se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno en el Art. 23 que establece: "Determinación por la administración.- (Reformado por el Art. 82 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-



UNIVERSIDAD DE CUENCA

2007).- La administración efectuará las determinaciones directa o presuntiva referidas en el Código Tributario, en los casos en que fuere procedente.

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

La administración tributaria podrá determinar los ingresos, los costos y gastos deducibles de los contribuyentes, estableciendo el precio o valor de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y valores de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas se hayan realizado con sociedades residentes en el país o en el extranjero, personas naturales y establecimientos permanentes en el país de residentes en el exterior, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

El sujeto activo podrá, dentro de la determinación directa, establecer las normas necesarias para regular los precios de transferencia en transacciones sobre bienes, derechos o servicios para efectos tributarios. El ejercicio de esta facultad procederá, entre otros, en los siguientes casos:

- a) Si las ventas se efectúan al costo o a un valor inferior al costo, salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que los bienes vendidos sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar transferencias en tales condiciones;
- b) También procederá la regulación si las ventas al exterior se efectúan a precios inferiores de los corrientes que rigen en los mercados externos al momento de la venta; salvo que el contribuyente demuestre documentadamente que no fue posible vender a precios de mercado, sea

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

porque la producción exportable fue marginal o porque los bienes sufrieron deterioro; y,

c) Se regularán los costos si las importaciones se efectúan a precios superiores de los que rigen en los mercados internacionales.

Las disposiciones de este artículo, contenidas en los literales a), b) y c) no son aplicables a las ventas al detal.

Para efectos de las anteriores regulaciones el Servicio de Rentas Internas mantendrá información actualizada de las operaciones de comercio exterior para lo cual podrá requerirla de los organismos que la posean. En cualquier caso la administración tributaria deberá respetar los principios tributarios de igualdad y generalidad.

La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa:

- 1.- Mercaderías en existencia sin el respaldo de documentos de adquisición;
- 2.- No haberse registrado en la contabilidad facturas de compras o de ventas;
- 3.- Diferencias físicas en los inventarios de mercaderías que no sean satisfactoriamente justificadas;
- 4.- Cuentas bancarias no registradas; y,
- 5.- Incremento injustificado de patrimonio.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En los casos en que la determinación presuntiva sea aplicable, según lo antes dispuesto, los funcionarios competentes que la apliquen están obligados a motivar su procedencia expresando, con claridad y precisión, los fundamentos de hecho y de derecho que la sustenten, debidamente explicados en la correspondiente acta que, para el efecto, deberá ser formulada. En todo caso, estas presunciones constituyen simples presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, mediante los procedimientos legalmente establecidos.

Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y registros contables solicitados por el Servicio de Rentas Internas, siempre que sean aquellos que está obligado a llevar, de acuerdo con los principios contables de general aceptación, previo tres requerimientos escritos, emitidos por la autoridad competente y notificados legalmente, luego de transcurridos treinta días laborables, contados a partir de la notificación, la administración tributaria procederá a determinar presuntivamente los resultados según las disposiciones del artículo 24 de esta Ley”.

A su vez el Art. 24 del mismo cuerpo legal señala: “Criterios generales para la determinación presuntiva.- Cuando, según lo dispuesto en el artículo anterior, sea procedente la determinación presuntiva, ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:

- 1.- El capital invertido en la explotación o actividad económica;
- 2.- El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;
- 3.- Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;

4.- Los gastos generales del sujeto pasivo;

5.- El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;

6.- El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,

7.- (Reformado por el Art. 8 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley.

Cuando el sujeto pasivo tuviere más de una actividad económica, la Administración Tributaria podrá aplicar al mismo tiempo las formas de determinación directa y presuntiva debiendo, una vez determinadas todas las fuentes, consolidar las bases imponibles y aplicar el impuesto correspondiente a la renta global”.

CONFIABILIDAD DE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

En este sentido es necesario señalar que la determinación presuntiva no puede considerarse confiable en un cien por ciento, puesto que las misma muchas veces estará al criterio del funcionario que realice la auditoria, quien dependiendo de las circunstancias aplicará la misma de acuerdo a su entender, además se debe tener presente el criterio jurisprudencial según el cual se considera que cuando existe una determinación presunta y aún cuando el contribuyente no haya suministrado los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, ello no releva a

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

la administración de explicar el procedimiento que siguió para establecer que hubo hecho imponible y cuál fue el monto de la acreencia.

La Administración tributaria debe realizar el trámite de la determinación procurando que se cumpla con el objetivo de la recaudación y por otro lado la garantía de los derechos individuales, para su primera tarea el fisco debe realizar labores de fiscalización e investigación, así como también de verificación o control tendientes a descubrir la existencia de posibles hechos imponibles realizados pero ignorados por la administración, con la consiguiente falta de individualización de los sujetos pasivos pagadores.

En la determinación presuntiva se considera la falta de sustentación jurídica de los elementos para determinar con exactitud la real carga tributaria, es por ello que en doctrina se señala que para que opere la misma se deben considerar los siguientes supuestos:

- a) Cuando la Administración Tributaria no cuenta con pruebas suficientemente representativas.
- b) Ante una situación deficiente en materia de registros y documentación.
- c) Frente a la verificación de la inexistencia de documentación que resulte fehaciente o insuficiencias de diversa índole; y,
- d) En aquellos supuestos en que se detecten irregularidades tales como atrasos en los registros contables, localización de facturas adulteradas, con correcciones y agregados.

En todo caso ciertamente la determinación presuntiva en un momento dado puede llegar a ser del todo subjetiva puesto que si bien se sirve de los parámetros establecidos en la normativa jurídica vigente, muchas veces su aplicación práctica puede llegar a ser perjudicial para ciertos contribuyentes que pueden verse obligados a pagar impuestos que no se compadecen con su realidad económica.



1.8. DETERMINACIÓN MIXTA

Es la que efectúa la Administración a base de datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por los datos constantes en sus declaraciones, para todos los efectos.

El Código Tributario en el Art. 93 dispone: Art. 93.- Determinación mixta.- Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”.

La determinación mixta es la acción o procedimiento coordinado de determinación en las que intervienen las dos partes, sujeto activo y sujeto pasivo, este último proporcionando los datos requeridos por la administración; se trata, de un procedimiento combinado, la administración efectúa la determinación pero en base a las informaciones que el contribuyente debe proporcionar, inclusive exhibiendo o entregando los documentos requeridos por la administración. La información proporcionada por el sujeto pasivo, determina la existencia del hecho imponible y lo vincula con el sujeto activo, que procede a establecer la base imponible y la cuantía del tributo.

La determinación tiende a liquidar el tributo y obtener el quantum del mismo, para que exista la obligación tributaria, la determinación no es exigencia constitutiva, es simplemente declarativa, una vez que las condiciones y circunstancias que dan nacimiento a la obligación provienen de la Ley, ex lege.

En la determinación mixta el sujeto pasivo aporta los datos que le solicita la administración tributaria, pero quien fija el importe a pagar es la administración tributaria, no el sujeto pasivo.

PARTICIPACIÓN DEL DETERMINADO



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En el caso del Ecuador la participación del contribuyente se dará en la medida en que se realicen diligencias como inspecciones contables o solicitudes de información, en los cuales la administración tributaria solicitará su colaboración, sin embargo su participación directa se dará en el momento que sea convocado a la lectura del acta borrador y durante el término de veinte días que tiene para hacer las observaciones que creyere conveniente a dicha acta, ya que puede aceptar las glosas y los valores determinados, o fundamentar sus reparos, participación esta que deberá ser considerada necesariamente en el momento en que exista una decisión, ya que se hará constar la razón por la que se llega a cierta conclusión, especialmente si en la misma se ha desechado lo alegado por el sujeto pasivo o no se ha evaluado su prueba. De ahí que la motivación a la que se hace referencia en la Constitución de la República permitirá fiscalizar la actividad intelectual frente al caso planteado, a efectos de constatar que la decisión adoptada es un acto reflexivo emanado de un estudio de las circunstancias particulares y no un mero acto de voluntad autoritaria.

Como ya se señaló anteriormente, toda resolución del poder público, debe encontrarse debidamente motivada, en los términos de lo dispuesto en el literal I) del numeral 7 del Art. 76 de la Constitución de la República del Ecuador, en este sentido el profesor Héctor B. Villegas en su obra *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, citando al tratadista Berline señala: “La motivación no puede significar otra cosa sino “exposición de motivos”; en consecuencia, preguntarse qué significa “motivación” equivale a interrogarse qué se entiende por “motivo”, y continúa Villegas diciendo que “estimamos que “motivar” significa explicar, según las reglas de la sana lógica, porque las valoraciones tanto fácticas como jurídicas se han hecho en un cierto sentido y no en otro. Es decir, motivar no es sino razonar fundamentadamente”⁹

La motivación a la que se ha hecho referencia tampoco debe llevarse al extremo de que la administración tenga que hacer extensas y minuciosas consideraciones sobre cada uno de los descargos del determinado, bastará

⁹ Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Pág. 295
AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

con tomar lo esencial de éstos y compartirlos o desecharlos mediante consideraciones lo suficientemente claras y precisas como para que sea posible apreciar las razones en que se ha basado el proceder de la administración.

En la obra Léxico Jurídico Tributario, de los doctores Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo se define a la palabra fiscalización como: “Proceso de revisión o verificación, inspección o seguimiento. En el ámbito Tributario, acto o conjunto de actos administrativos que tienen por objeto establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado y la cuantía del tributo o en su defecto la verificación, complementación o composición del tributo”.¹⁰

La obligación de pagar un tributo nace desde el momento en que se produce una situación particular de hecho en que se cumplen los supuestos legales de la obligación. Habiendo declaración, el sujeto pasivo está reconociendo la obligación y el haberse producido una situación particular prevista en la ley como hecho generador, siendo así la Administración puede rectificar o enmendar los errores mediante su intervención directa, puesto que se ha producido una manifestación de la capacidad contributiva que ha sido declarada por el sujeto pasivo, en cuyo caso por lo tanto la Administración no establece la existencia de la obligación tributaria, lo cual se produce cuando el contribuyentes, responsable o tercero no han presentado la declaración, a pesar de existir hechos imponibles, en cuyo caso se puede proceder a la determinación presuntiva, en la que la administración utilizando los mecanismos que la ley le faculta puede proceder con la determinación.

Así mismo habrá que considerar que los efectos de la resolución determinativa deben ser diferentes para el fisco que para el sujeto pasivo, debiendo quedar el primero ligado en mayor medida que el segundo a dicha resolución, puesto que, mientras los derechos impugnatorios del sujeto pasivo son amplios y sólo se encuentran limitados por el principio de legalidad del acto determinativo, la administración queda vinculada al resultado arribado, y si el acto fue notificado

¹⁰ Drs. Rodrigo Patiño y Teodoro Pozo, Léxico Jurídico Tributario. Pág. 92



al determinado y reunió las condiciones esenciales para su validez (forma y competencia), la decisión determinativa tendrá efectos preclusivos para la administración en cuanto a los elementos conocidos por la administración en el momento de determinar.

La decisión de la determinación es definitiva para la administración, pero ello no hace perder la facultad que el sujeto pasivo tiene de atacar la decisión en sede judicial, en todo cuanto afecte los derechos que ha sostenido o considera que las leyes le reconocen.

1.9. LIQUIDACIONES POR PAGO DE DIFERENCIAS EN LAS DECLARACIONES.

Para tratar el tema de las liquidaciones de pago por diferencias en las declaraciones es necesario tener presente que existen ciertas cuestiones a considerar como:

1.- EL DEBER DE CONTRIBUIR

El doctor Rodrigo Patiño Ledesma recordando la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, señala “El deber de contribuir, es un postulado inherente a la existencia de la sociedad” y hace referencia también al hecho de que este principio lo recoge la Constitución como presupuesto necesario para la realización de estos objetivos y la supervivencia misma del Estado, conforme lo establecido en los artículos 283 y 284 de la Constitución, así el Art. 283 establece: “El sistema económico es social y solidario; reconoce al ser humano como sujeto y fin; propende a una relación dinámica y equilibrada entre sociedad, Estado y mercado, en armonía con la naturaleza; y tiene por objetivo garantizar la producción y reproducción de las condiciones materiales e inmateriales que posibiliten el buen vivir. El sistema económico se integrará por las formas de organización económica pública, privada, mixta,



UNIVERSIDAD DE CUENCA

popular y solidaria, y las demás que la Constitución determine. La economía popular y solidaria se regulará de acuerdo con la ley e incluirá a los sectores cooperativistas, asociativos y comunitarios". En tanto que, el Art. 284 señala: "La política económica tendrá los siguientes objetivos: 1. Asegurar una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza nacional. 2. Incentivar la producción nacional, la productividad y competitividad sistémicas, la acumulación del conocimiento científico y tecnológico, la inserción estratégica en la economía mundial y las actividades productivas complementarias en la integración regional. 3. Asegurar la soberanía alimentaria y energética. 4. Promocionar la incorporación del valor agregado con máxima eficiencia, dentro de los límites biofísicos de la naturaleza y el respeto a la vida y a las culturas. 5. Lograr un desarrollo equilibrado del territorio nacional, la integración entre regiones, en el campo, entre el campo y la ciudad, en lo económico, social y cultural. 6. Impulsar el pleno empleo y valorar todas las formas de trabajo, con respeto a los derechos laborales. 7. Mantener la estabilidad económica, entendida como el máximo nivel de producción y empleo sostenibles en el tiempo", los tributos al ser medios para obtener ingresos públicos, constituyen instrumentos de política económica para hacer viable la vigencia de un sistema social solidario, que asegure una adecuada distribución del ingreso y de la riqueza en la búsqueda de un desarrollo equilibrado del territorio nacional y la integración entre regiones."

2.- FUNDAMENTOS DE LA ACTIVIDAD DETERMINADORA.

"La aplicación efectiva de las normas tributarias, corresponde a la Administración, la misma que las cumple en los casos, formas y bajo las condiciones explícitamente señaladas en ese ordenamiento, pero ese ejercicio no es arbitrario ni autónomo, ya que se limita a lo señalado en el precepto y relación existente con otros sujetos, también dotados de derechos y deberes, los administrados, quienes son los gestores o receptores del accionar administrativo, de ahí que el ejercicio del poder en materia tributaria administrativa, se encuentra circunscrito a aquellas normas de carácter

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

tributario de un país, pero sobre todo al principio de legalidad ya que en derecho público se ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley, tal cual lo establece el Art. 226 de la Constitución que determina: "Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución", para el ejercicio de estas facultades la administración cuenta con ciertas potestades entre ellas la determinadora, la resolución de reclamos, la de sanción por infracciones a la ley tributaria y sus reglamentos y la recaudación, son competencias que se encuentran básicamente regladas, lo que determina que la actuación de los funcionarios públicos está sujeta a las disposiciones legales que conforman el sistema jurídico atinente a los tributos, y se encuentra limitada por la ley existiendo un control de su procedibilidad y legalidad, tanto en materia administrativa como judicial.

La Facultad Determinadora, establecida en el Art. 68 del Código Tributario señala como campo de su ejercicio, la verificación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones y deberes de los contribuyentes y responsables de la prestación tributaria, para lo cual contará con la colaboración de los sujetos pasivos, e incluso con terceros, que sin ser parte de la relación jurídica, están obligados a auxiliar en esa tarea. Como consecuencia de esa verificación se producirá la composición del tributo, cuando se advierta la existencia de ciertos hechos.

El acto de determinación, no es más que el pronunciamiento expreso de la autoridad tributaria competente, que se ve reflejado a través de una Acta de Determinación, cuya realización comporta una serie de operaciones a veces complejas, que permiten la concreción exacta de la base imponible y el monto de la obligación impositiva en relación con un contribuyente y con una actividad

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

definida. Lo esencial del concepto de determinación, cualquiera sean los medios que para el efecto la ley utilice, es generar certidumbre y seguridad frente a la realización del hecho imponible y sobre las dimensiones del elemento material que constituye el sustento fáctico de la imposición, y a los medios de comprobación que utilice el interventor”¹¹.

3. LIMITES DE LA ACTIVIDAD DETERMINADORA

El Doctor Rodrigo Patiño Ledesma sostiene que sobre la base de lo dispuesto en el artículo 96 del Código Orgánico Tributario, se considera que “el contribuyente debe prestar su contingente para que el ente administrativo pueda llevar a cabo sus funciones encaminadas a realizar actuaciones investigadoras, tanto del propio sujeto pasivo como de terceros, y a través de ello lograr la composición del tributo, mediante actos de determinación tributaria denominados Liquidaciones de Diferencias, además de los deberes propios de los contribuyentes como lo son las inherentes al correcto cumplimiento de la prestación tributaria a ellos atribuida, en el sentido de cuantificar declarar y pagar el importe establecido en la norma”¹².

En este sentido es importante considerar que la aplicación del principio de legalidad, no se relaciona únicamente con el hecho de que la Ley debe establecer el hecho generador, el nacimiento, cuantificación y delimitación de la prestación objeto de la obligación tributaria, sino también someter la actuación de los órganos que integran la Administración tributaria a sus lineamientos y a los principios generales del Derecho.

El Doctor Patiño Ledesma en su ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”, manifiesta: “La administración tributaria debe

¹¹ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma. Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”

¹² Dr. Rodrigo Patiño Ledesma. Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



sujetarse a las normas del debido proceso constitucional que se configura como un conjunto de garantías básicas que promueven la aplicación de la justicia y la defensa de los derechos de los ciudadanos. Normas que serán observadas y aplicadas en todas las instancias procesales y en toda clase de trámites en los que se hagan efectivas las facultades administrativas de determinación, de resolución de reclamos, control, requerimiento de información, etc. Adecuando su actuación a esos mandatos supremos que se vinculan con el derecho a la defensa, a la contradicción, a la verdad procesal y a la inmediación, garantías que resultan sustanciales para la realización de los derechos que correspondan a los contribuyentes”¹³.

4. EL DEBER DE INFORMACIÓN COMO ELEMENTO Y ANTECEDENTE DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

“En cumplimiento de la finalidad del tributo y de los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria la Administración tributaria debe establecer, a través de su gestión de determinación tributaria, la revisión de los actos de declaración cumplidos por los sujetos pasivos y las investigaciones que crea oportunas para comprobar el grado de observancia de las obligaciones a ellos atribuidas por la Ley, labor compleja dada la variedad de tributos y el número de contribuyentes, la normativa ha previsto la necesidad de establecer para los sujetos pasivos, obligaciones adicionales a las de contribuir, las que se han señalado como deberes de colaboración que procuran facilitar esa tarea, entre ellos el deber de información y al mismo tiempo la potestad administrativa para requerirlos, deber formal de los contribuyentes establecido en la ley tributaria conforme lo señala el Art. 96 del Código Tributario, así como el numeral 9 del Art. 2 de Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que faculta a la Administración para solicitar a los sujetos pasivos o a quien los representen, cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la

¹³ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

verificación de actos de determinación tributaria. La Administración pueda hacer, con carácter de obligatorio y bajo apercibimiento de sanción, los requerimientos que crean necesarios, bien sea al propio sujeto pasivo del tributo o bien a terceros, encaminados a obtener datos para la investigación e identificación de hechos imponibles, la facultad legal no está condicionada únicamente a los casos en los que se haya detectado incumplimiento de deberes, sino como una función general y permanente de verificación y comprobación, cuya eficacia radica en la utilización de la información obtenida para establecer la veracidad y correspondencia de los tributos determinados. Desde el punto de vista de la Administración la importancia de la información obtenida, se encuentra en la posibilidad de que a través de ella, se pueda obtener pruebas instrumentales que evidencien la falta de correspondencia entre lo declarado y la real situación económica del contribuyente, lo que permitiría establecer nuevas cargas impositivas y por ende una mayor recaudación. Es, por tanto, también un recurso idóneo para combatir la evasión”¹⁴.

No obstante lo señalado anteriormente, la administración se encuentra limitada en el requerimiento de información, en el respecto a los derechos de las personas y en el fundamento de legalidad, pues si bien existe el deber de proveer información, y es la ley la única llamada a establecerlo, pero ello no debe incidir en las libertades individuales bajo el supuesto de la satisfacción del interés general que representa el tributo y su correcta determinación, por otra parte se debe tener presente la importancia que tiene tanto para el fisco como para los contribuyentes y terceros, la información requerida, ha de tenerse en cuenta por parte de la administración, al momento de solicitarla, sostiene el Dr. Rodrigo Patiño Ledesma en su ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria” que existen: “aspectos sustanciales del interés subjetivo del informante, relacionados particularmente con el Derecho a no auto incriminarse, en el sentido que la información requerida al contribuyente no

¹⁴ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma. Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

puede ser utilizada por el sujeto activo como soporte de un proceso penal tributario, pues el interés público no puede ser invocado para justificar la obtención de información incriminatoria, dado que la Constitución ecuatoriana garantiza la inmunidad de declarar contra sí mismo sobre asuntos que puedan ocasionar responsabilidad penal del declarante, tampoco puede pretenderse la obtención de información vía absolución de preguntas o informes escritos sobre la realidad económica de la empresa, puesto que ella según el contenido de la normativa se ha reducir al requerimiento de datos y documentos que están en posición del informante, lo que incluye la reserva respecto de secretos comerciales o información financiera comercial, y otras calificada como privilegiada y confidencial del administrado”.

Y continua señalando que: “La reserva analizada alcanza también a la utilización de la información tributaria que debe ser destinada únicamente para los fines para los cuales fue solicitada, estos es, estrictamente para la aplicación de los tributos en orden a su gestión, liquidación, recaudación e inspección, concepto que se extiende al deber de los órganos tributarios y sus funcionarios, de guardar el correspondiente sigilo sobre los datos obtenidos, así como el de evitar que esa información pueda ser objeto de divulgación o de utilización ilegítima”¹⁵.

“La Constitución dentro de los Derechos de Libertad, se refiere a lo relativo a la protección de datos de carácter personal; y, anexo a este derecho, se encuentra el de la intimidad individual el primero como reserva de la información de carácter individual, su recolección, archivo y difusión; y, el segundo, como un derecho que se configura en el respeto por parte de los demás individuos de esa esfera privada del hombre, la norma constitucional, la recolección de datos o requerimiento de información por parte de la autoridad debe estar prevista en la Ley, consecuentemente esas actividades se han de vincular únicamente con los propósitos establecidos en la norma, y se han de

¹⁵ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma. Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

articular con los fines del tributo, por lo que esa información al haberse establecido legalmente y referirse a una gestión económica cuyo control corresponde al interés público, se excluye del concepto de intimidad personal y familiar, a la vez que tampoco puede invocarse para restringir o excluir la intervención de la Administración en materia de control de la actividad económica de las personas naturales o jurídicas, en lo que respecta a prestación tributaria”¹⁶.

5. ACCIONES EN CONTRA DE LOS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN.

La legislación Argentina, establece la diferencia entre los requerimientos que se refieren a informaciones de los contribuyentes, de aquellos que se solicitan a terceros, en el primer evento sostiene que no es admisible la impugnación, pues considera que tales actos constituyen medidas preparatorias para la toma de posteriores decisiones administrativas; en tanto que para el caso de requerimiento de informes efectuados a terceras personas no vinculadas con el contribuyente, en consideración a que estos terceros no son sujetos pasivos del tributo, para ellos se configura un verdadero acto administrativo, que no puede ser considerado como preparatorio, por lo que es procedente el ejercicio del derecho a la impugnación, siempre y cuando se aduzcan causales tales como la falta de proporcionalidad en requerimiento o de facultades para efectuarla, secreto comercial entre otros.

En nuestro régimen tributario acorde con los mandatos normativos contenidos en los artículos 115 y 220 del Código Tributario, los reclamos en sede administrativa y los recursos contenciosos ante el Tribunal Fiscal proceden en contra de los actos administrativos que generen obligaciones de naturaleza

¹⁶ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



tributaria en contra de un contribuyente. Casos que están taxativamente señalados en las normas invocadas, por lo que los requerimientos de Información importan un trámite procesal previo y carecen de efecto vinculante, dado que por sí solos no generan obligaciones de carácter pecuniario que afecte el patrimonio de los contribuyentes, ni constituyen un límite a sus derechos subjetivos, el Doctor Rodrigo Patiño Ledesma considera que son actos de mero trámite como parte de la gestión tributaria, cuya eficacia y efectividad no puede ser retardada o interrumpida, en razón de que la petición de información esta destina a obtener datos relacionados con la correspondiente actividad económica del contribuyente, cuyos documentos de respaldo, por mandato de la misma normativa, deben estar en su poder y por tanto a disposición de la Administración Tributaria mientras la obligación tributaria no esté prescrita; de allí la necesidad de la obtención directa de información a través de documentos, por lo que al requerirlos, no se lesionaría interés subjetivo alguno de los particulares intimados, en esa razón no es aceptable que el contribuyente reaccione ejerciendo el derecho de impugnación para objetar una facultad legítima de la Administración; por lo tanto se considera que los requerimientos de información son actos procesales que tienen naturaleza consultiva y/o preparatoria, a la manifestación de la voluntad administrativa, por lo que no son impugnables.

6. LA LIQUIDACIÓN DE DIFERENCIAS Y SU SUSTENTO JURÍDICO

El Doctor Patiño dice que: "la liquidación tributaria tomando la acepción grammatical implica ajustar la cifra, fijar la cuantía, para el caso de la obligación nacida de la realización del hecho imponible. La liquidación, en sentido amplio, comprende no solo la determinación de la cantidad a pagar, sino también todas las actividades previas necesarias para ello, que como establece el Código Tributario, pueden ser desarrolladas por la Administración o por los administrados...".



UNIVERSIDAD DE CUENCA

“....En el Ecuador suele recurrirse directamente al sujeto pasivo obligado y subsidiariamente a terceros, mediante los denominados Requerimientos de Información, para obtener documentos, datos o pruebas, que considera no han sido aportados en la declaración formulada, o para recabar aclaraciones y justificaciones sobre la declaración tributaria efectuada, datos cuya posesión por la naturaleza de la actividad vinculada con el hecho generador del tributo deben estar en los archivos del sujeto requerido y sobre ellos, se deben emitir las denominadas liquidaciones de diferencias”.¹⁷.

Al definir la facultad determinadora asignada a la Administración en el artículo 68 del Código Tributario, la identifica como “... acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo. El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”, norma que faculta a la administración tributaria, para que ejerza su facultad de verificación respecto al cumplimiento de los deberes formales del contribuyente, para lo cual tendrá que realizar ciertas operaciones administrativas, que surgen de las disposiciones legales para tutelar el interés económico del Estado que se efectivizan mediante la comprobación e investigación de la declaración tributaria presentada por el contribuyente, así como aquellos hechos que no hayan sido incluidos; o en su caso, por la omisión en el cumplimiento de este deber por parte del sujeto pasivo, labor que concluye en la denominada la liquidación de diferencias.

El Doctor Patiño sostiene que: “Al analizar nuestro ordenamiento legal, se debería considerar que una liquidación de diferencias, debe provenir de un

¹⁷ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

proceso reglado, cumplido por autoridad competente y como parte del ejercicio de potestad Determinadora, en este sentido se señala que se debe tener presente lo dispuesto en el Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que el Art. 242 referente al Requerimiento de información establece: "El Director General, los Directores Regionales y los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas o sus delegados podrán requerir por escrito al sujeto pasivo determinado, y a cualquier persona natural o sociedad toda la información y documentación, impresa o en medio magnético, necesaria para la determinación tributaria.

Además, el funcionario responsable del proceso de determinación podrá requerir, dentro de las diligencias de inspección o de comparecencia efectuadas a los sujetos pasivos, la información y los documentos que considere necesarios. Respecto de la información y documentación recibida se sentará un acta que será firmada, en dos ejemplares, tanto por el funcionario responsable del proceso de determinación u otro facultado para el efecto, como por el sujeto pasivo o por su respectivo representante debidamente autorizado; uno de los ejemplares del acta se entregará al sujeto pasivo y otro se agregará al expediente del proceso de determinación." La determinación de diferencias no podría surgir al margen de esta norma reglamentaria que define y establece en el sentido formal y procesal, la naturaleza y la extensión de la potestad determinadora, por lo tanto no resulta idóneo que la sola decisión del órgano administrativo pueda alterar un trámite que es reglado.

Dentro del proceso de Liquidación por Diferencia se debe llegar a verificar la declaración o liquidación tributaria realizada por el contribuyente, que se presume verdadera, por ello una vez presentada se torna definitiva y vinculante, lo que implica que las operaciones contables en ella establecidas, no pueden variar con posterioridad a su presentación y se asimilan a una confesión que hace el declarante respecto a una realidad tributaria de un período económico determinado, y sobre la que se asume la responsabilidad de cumplir con lo declarado, bajo la presunción legal de veracidad de los datos en ella consignados y las consecuencias por cualquier falsedad o error en que



UNIVERSIDAD DE CUENCA

haya incurrido. Actuación del sujeto pasivo que la doctrina lo considera como el sistema legal de Autoliquidación, sobre el cual el fisco ejerce sus facultades de verificación, para su complementación o enmienda, la función liquidadora, no puede reservarse a la única información presentada el contribuyente y no es posible, que sea el mismo ente que lo solicita el que la practique, sino que conforme la norma invocada, debe provenir de una serie de actos que integran la gestión determinadora, que constituyan en su conjunto los elementos del hecho imponible, esto es, de los datos que sirvieron de sustento para la liquidación del tributo, la forma o modo como esa actividad contable se ha efectuado, la comprobación, verificación y examen de los documentos en donde consta la información suministrada, y los resultados obtenidos, todo ello con la debida motivación sobre los fundamentos legales que sustenta el correspondiente acto de liquidación”.

En este sentido la Ley de Régimen Tributario Interno en su Art. 107 A determina que: “El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias que se haya detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias a favor del fisco y los cominará para que presenten las respectivas declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias, disminuyan el crédito tributario o las pérdidas, en un plazo no mayor a veinte días contados desde el día siguiente de la fecha de la notificación”. A su vez el Art. 107 B señala: “Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente “Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración” o “Resolución de Aplicación de Diferencias” y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos”, se considera por parte del Dr. Rodrigo Patiño que la presentación de la declaración sustitutiva a más de contrariar el principio de inmutabilidad de las determinaciones realizadas por el sujeto pasivo y sus efectos vinculantes, como proceso de determinación,



UNIVERSIDAD DE CUENCA

violenta el principio de Legalidad, que en este ámbito ha de entenderse como el punto de partida de toda gestión tributaria generadora de efectos jurídicos para los contribuyentes, pues la actuación administrativa no supone, en ningún caso, un poder de acción libre y discrecional del órgano que lo ejerce.

Agrega además el autor invocado: “que las normas citadas, tanto por su contenido, como por su referencia a las actividades de confrontar información, que son parte integrante de la determinación tributaria, no puede constituir argumento válido ni sustento jurídico de la administración, para establecer directamente cargos tributarios en contra del contribuyente, bajo la denominación de liquidación de diferencias, pues esas actuaciones se producen al margen de las disposiciones que establecen el procedimiento que regula la facultad determinadora directa, procedimiento que se ha concretado como garantía del derecho al debido proceso, que implica entre otros aspectos jurídicos sustanciales, que la autoridad ha de someterse a las normas que otorgan la atribución legal para el ejercicio de una potestad específica, en este caso la determinadora, a las disposiciones que establecen las reglas de procedimiento para hacer efectiva esa potestad y aquellas que regulan el modo de emitir el acto administrativo, que debe estar debidamente motivado.”¹⁸

No obstante lo señalado anteriormente por parte de la Administración Tributaria diariamente se emiten resoluciones que contienen Liquidaciones por Diferencias, tomando como normativa habilitante para dicho acto precisamente aquella que se establece en los Art. 107 A, B, C y con la última reforma del mes de diciembre del 2009 107 D de la Ley de Régimen Tributario Interno, disposiciones estas que permiten a la administración tributaria emitir en principio oficios conminatorios solicitando a los contribuyentes realicen declaraciones sustitutivas en base a las diferencias encontradas, proceso que termina con la justificación de dichas diferencias o con la liquidación de las mismas sobre la base de aquellas encontradas y que adicionalmente significa

¹⁸ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



UNIVERSIDAD DE CUENCA

el establecimiento de un recargo del 20% sobre el valor de liquidación, en el caso de que el contribuyente dentro del término de veinte días no proceda a realizar la nueva declaración, aspecto que será analizado más adelante dentro del presente trabajo.

La Administración en base de la liquidación de diferencias puede encontrar que existen errores u omisiones en la declaración del contribuyente, y el establecimiento de aquello en un momento dado van a generar diferencias, lo cual implica que la administración tributaria haga uso de su facultad determinadora, y se dé al contribuyente la posibilidad de aceptar esas diferencias o de presentar toda la documentación de descargo a fin de justificar las mismas.

El Art. 107 C, establece: "Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias a favor del Fisco, comunicará al contribuyente comunicándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a veinte días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" o "Resolución de Aplicación de Diferencias" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva o la afección que corresponda a las declaraciones siguientes, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos". El Doctor Rodrigo Patiño establece en su Ponencia que: ".....esta norma como ya se había señalado anteriormente legitima la actuación administrativa en cuanto al declarar de manera expresa que el Servicio de Rentas Internas tiene potestad para emitir las "Liquidaciones de Pagos por Diferencias"; sin embargo, adolece de falta de precisión respecto a definir quién es el funcionario competente para hacerlo,

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

pues su referencia al Servicio de Rentas Internas, no es suficiente; y, por otra parte, que certeza tiene el contribuyente de que el acto fue emitido por autoridad legítima y competente. En el caso, la disposición transcrita ignora el que corresponde a la defensa del contribuyente en la fase administrativa, el establecer que una vez que la autoridad detecte la diferencia, y sin otro trámite, comine al contribuyente a presentar “la correspondiente declaración sustitutiva”, lo cual puede ser considerado como que se prejuzga como ciertas y definitivas las diferencias detectadas, y en base de ese juicio unilateral, se le obliga bajo prevenciones establecidas en la misma norma, a presentar una declaración llamada “sustitutiva” que no existe definida en el sistema Legal Tributario; y que además contraria el sustento jurídico y el carácter de “definitivas” que el Código Tributario atribuye a las declaraciones presentadas por el contribuyente”.¹⁹

La figura que nos ocupa aparentemente guarda cierta similitud con aquella que se encuentra regulada en España, y que se la denomina de la inspección, esta figura contemplada en la normativa española lo que busca es la comprobación de la información proporcionada por el contribuyente, para ello se basa en el examen de documentos, facturas, contabilidad, etc. La inspección se desarrolla de manera singularizada respecto de obligados seleccionados, por otra parte los procesos de inspección se desarrollan en largos períodos de tiempo, en tanto no se haya concluido el plazo cuatrienal para la prescripción, lo cual es muy similar en el proceso de determinación de diferencias que propiamente no tiene un plazo determinado para su conclusión, sino la única limitante de que la facultad determinadora de la administración no hubiere caducado, debiendo considerar que así el proceso tenga una cierta duración con la limitante que se encuentra señalada no podemos olvidar que un acto de inspección por regla general va a terminar con una liquidación definitiva como sucede en el Ecuador cuando se emite una resolución que contiene la correspondiente liquidación por diferencias.

¹⁹ Dr. Rodrigo Patiño Ledesma Resumen Ponencia “Fundamentos y Límites de la Determinación Tributaria”



El cometido esencial de la inspección es la investigación y comprobación, la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de aquellos que sean ignoradas por la administración, comprobando la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, lo que se busca es comprobar lo declarado e investigar lo no declarado, una investigación de lo que se puede haber ocultado.

La inspección se extiende a aquellas actuaciones derivadas de la propia comprobación, como es el caso de liquidaciones con que culminará el procedimiento, o bien auxiliares respecto a ella, como será el caso de obtención de información, de la comprobación del valor de los bienes, rentas, etc.

Así mismo la aplicación del sistema de inspección tiene un carácter selectivo, constituye una actividad discrecional, ya que tiende a aplicarse únicamente a los obligados dentro de una cierta actividad económica.

7. LEGISLACIÓN CORRESPONDIENTE A OTROS PAISES QUE REGULAN MECANISMO SIMILARES A LA LIQUIDACION POR DIFERENCIAS

En este punto se conocerá un poco de aquello que sucede en España y en Argentina en cuanto a procedimientos de determinación abreviados como la liquidación de diferencias que se encuentra regulada en nuestro país.

DOCUMENTACION DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS EN ESPAÑA

En España, las actuaciones del proceso de inspección deben documentarse adecuadamente a través de comunicaciones, diligencias, informes y actas.



- a) Las comunicaciones se utilizan para dirigirse a los obligados sujetos a inspección, para realizar requerimientos a los contribuyentes o a terceros obligados quienes deben presentar la documentación.
- b) Las diligencias que son documentos de constancia de los hechos, así como de las manifestaciones del obligado tributario; y,
- c) Las actas que sirven para documentar el resultado de las actuaciones realizadas en la fase de inspección.

Se considera, así mismo que, la existencia de informes o peticiones a terceros inclusive pueden llegar a la autoridad judicial en el caso de que se presuman delitos fiscales. En cuanto a las actas estas pueden tener propuestas de resolución, debiendo encontrarse precedidas de los fundamentos de hecho y de derecho.

El procedimiento de inspección se entabla con la finalidad de comprobar la situación tributaria de un determinado obligado, se busca elementos ocultos o no declarados por el sujeto pasivo.

El procedimiento tal y cual esta normado en España, tiene dos partes bien diferenciadas una primera que comprende las actuaciones de comprobación e investigación propiamente dichas y una segunda que es la resolución que concluirá con el acto de liquidación o con la declaración de que no procede ninguna regularización.

Dentro del proceso se recurrirá al examen de libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas que tengan correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a las actividades económicas, para obtener la información se servirá de todos los medios que sean necesarios para la comprobación, así:

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declaraciones del interesado por el mismo o por otro tributo, datos o antecedentes obtenidos por otras personas, información obtenida de otros organismos administrativos, etc. tal cual sucede en el caso del Ecuador con las denominadas Liquidaciones por Diferencias.

DECLARACIÓN DE OFICIO EN ARGENTINA

En la legislación argentina se establece la posibilidad de realizar la denominada determinación de oficio, a través de un procedimiento en el que el Fisco puede subrogar la inacción del contribuyente (falta de presentación de la declaración jurada de un impuesto), o por su error o dolo en la determinación de la materia imponible (Impugnabilidad de la declaración jurada presentada). Procedimiento este que resguarda los derechos de los contribuyentes a fin de evitar abusos por parte de la autoridad administrativa en un trámite en el que el contribuyente tiene el derecho a la defensa y el de aportar las pruebas que considere pertinentes.

En los casos de impugnación del contenido de una declaración jurada, suelen darse dos situaciones:

- a) Ajustes técnicos: Se originan generalmente por la aplicación de las normas del tributo de que se trate.

No existe controversia respecto de la forma en la que se desarrollan los hechos, sino respecto de la valoración técnica de los mismos, ejemplo valuación de bienes de cambio, gravabilidad de ciertas operaciones, deducibilidad de determinados gastos, etc, en este caso la controversia tiene que ver con aspectos de aplicación de la legislación pero no con la existencia de los hechos.



- b) Ajusten que involucran situaciones de hecho: En este caso no hay acuerdo entre la Administración y el sujeto pasivo en cuanto a la existencia de los hechos imponibles de cada tributo. Esta situación se presenta generalmente cuando la administración ha encontrado que existen ventas omitidas, siendo que la cuestión en este caso se centra en la prueba de dichas operaciones, ya que el fisco considera que existen elementos que permiten inferir su existencia, en tanto el contribuyente lo niega.

En la legislación argentina al igual que la nuestra la carga de la prueba corresponde a quien afirma algo, por lo tanto en este caso le corresponde al fisco demostrar que el contribuyente ha omitido ventas o ganancias gravadas, por lo que la normativa argentina le permite al fisco utilizar ciertos instrumentos para inferir la existencia y magnitud de determinados hechos imponibles que han quedado fuera del ámbito de imposición por no haber sido declarados por el contribuyente.

La Ley de Procedimiento Tributario o Ley No. 11.863 en el inciso primero de su artículo 16 establece: “Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla”.

La determinación de oficio permite establecer la materia imponible en base a datos ciertos – Determinación de Oficio propiamente dicha-, considerada la regla general; o, en forma presunta –Estimación de Oficio-, que se dice procede en forma subsidiaria y cuando no es posible determinar el quantum imponible en forma directa y cierta, ya sea porque previamente se ha



UNIVERSIDAD DE CUENCA

impugnado la declaración jurada presentada y los registros contables o ante la falta de registros y/o comprobantes.

No obstante en la práctica se señala por parte de la doctrina argentina que la determinación sobre base cierta es de difícil aplicación por lo que en la mayoría de los casos se efectúa sobre una base presunta que procede cuando a la administración le es imposible establecer con certeza los hechos para determinar la obligación tributaria, para lo cual utiliza las presunciones establecidas en la ley, concretamente en el artículo 18 de la ley, observándose básicamente dos tipos de presunciones:

- a) Presunciones absolutas, que no admiten prueba en contrario. En este caso el legislador determina un tratamiento para cierta situación, con independencia de que los hechos coincidan o no con la presunción.
- b) Presunciones relativas, que admiten prueba en contrario. El legislador ha previsto determinado tratamiento para una situación pero dicho tratamiento decae si el contribuyente logra probar que los hechos se han producido de manera diferente de la prevista en la Ley.

La norma admite los siguientes indicios:

- Presunciones simples que admiten prueba en contrario
- La estimación global
- La estimación practicada en virtud de presunciones legales, relativas o absolutas.

El artículo 18 señala: "La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el



UNIVERSIDAD DE CUENCA

caso particular la existencia y medida del mismo..."; y, enuncia una serie de indicios aplicables:

- a) Capital invertido en la explotación
- b) Fluctuaciones patrimoniales
- c) Volumen de transacciones y utilidades de otros períodos
- d) Monto de compras y ventas
- e) Existencia de mercaderías
- f) Rendimiento normal del negocio o explotación
- g) Gastos generales del negocio
- h) Salarios
- i) Alquiler del negocio y casa habitación
- j) Nivel de vida del contribuyente
- k) Cualquier otro elemento de juicio.

En dicha disposición se establecen una serie de presunciones, que como ya se había señalado anteriormente admiten prueba en contrario, al respecto me permitiré referirme a manera de ejemplo al caso de los inmuebles, respecto a los cánones arrendaticios; y, al valor de los inmuebles en el mercado, así:

- a) Las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a TRES (3) veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal.
- b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la



UNIVERSIDAD DE CUENCA

ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

La aplicación de las presunciones señaladas en la Ley hace que las declaraciones juradas por el contribuyente sean impugnables cuando existan defectos formales o materiales en la contabilidad, falta de comprobantes fehacientes de las operaciones, que hagan perder credibilidad al contenido de las mismas o que se prueben operaciones que se han mantenido al margen de los registros contables.

A su vez el artículo 19 establece los efectos de la determinación de oficio cuando señala: "Si la determinación de oficio resultara inferior a la realidad, quedará subsistente la obligación del contribuyente de así denunciarlo y satisfacer el impuesto correspondiente al excedente, bajo pena de las sanciones de esta ley.

La determinación del juez administrativo del impuesto, en forma cierta o presuntiva, una vez firme, sólo podrá ser modificada en contra del contribuyente en los siguientes casos:

- a) Cuando en la resolución respectiva se hubiere dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación de oficio practicada y definidos los aspectos que han sido objeto de la fiscalización, en cuyo caso sólo serán susceptibles de modificación aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior.
- b) Cuando surjan nuevos elementos de juicio o se compruebe la existencia de error, omisión o dolo en la exhibición o consideración de los que sirvieron de base a la determinación anterior (cifras de ingresos, egresos, valores de inversión y otros)". El artículo 20 a su vez establece que el contribuyente tiene quince días para proceder al pago así: "La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS establecerá los vencimientos de los plazos generales tanto para el pago como para la presentación de declaraciones juradas y toda otra documentación.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En cuanto al pago de los tributos determinados por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS deberá ser efectuado dentro de los QUINCE (15) días de notificada la liquidación respectiva”.

En los casos de estos países existe un proceso de investigación que permite llegar a la administración tributaria a establecer el valor del impuesto a ser cancelado, debiendo en todo caso señalar que en el régimen español se realiza un proceso de determinación sobre la base de un información real en tanto que el caso Argentino resulta un poco más complicado por cuanto de no poder basarse en hechos reales, la norma tributaria le permite partir de ciertos supuestos, denominadas presunciones, que si bien tiene algunos parámetros podría en un momento dado tornarse en arbitrario, por lo cual se le da al contribuyente la posibilidad de usar los mecanismo legales existentes a fin de que pueda actuar en defensa de sus intereses.

1.10. EL RECARGO EN EL PROCESO DE DETERMINACION. CUESTIONAMIENTO CONSTITUCIONAL

La falta de pago de los tributos en el tiempo y forma adecuadas constituye una infracción punible, por cuanto con ello se transgrede el deber formal de contribuir con el sostenimiento del Estado, el no pago oportuno de la obligación tributaria produce una lesión patrimonial para el Estado, por esta razón la demora en el pago genera en principio el pago de un interés, que constituye un resarcimiento al sujeto activo por el daño ocasionado por la privación de capital.

Myrbaach-Rheinfeld citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge, en su obra Derecho Financiero establece que: “existe un distingo entre “intereses moratorios” e “intereses compensatorios” aplicables aquellos en el pago tardío de impuestos, y los segundos en la demorada restitución de las demás percibidas por el Estado. Los “moratorios” tendrían carácter indemnizatorio y

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

resarcitorio a la vez (evitar “la tentación de demorar los pagos en todo lo posible”, “compensando, por lo menos, el beneficio que de ello pudiere resultar”); en tanto que en los “compensatorios” representaría la “compensación (indemnización) por el hecho de que los importes respectivos han sido injustamente detraídos durante cierto tiempo a la disposición de las partes”²⁰.

No obstante Fourouge no acepta esta distinción por cuanto sostiene que el interés tiene un carácter resarcitorio o indemnizatorio, lo cual se encuentra contemplado en el Modelo de Código Tributario y en nuestro país fue introducido con la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de diciembre del 2007.

Si bien el recargo es admisible, podría en la práctica crear inconvenientes por cuanto puede constituir un incremento significativo de la deuda tributaria, y colocar al contribuyente en una situación de angustia por una carga tributaria desmedida.

Fourouge sostiene que el recargo de intereses moratorios no es una sanción ni de índole civil, ni penal, ni fiscal, sino el resarcimiento de daños, razón por la que para él corre de puro derecho y así ha sido reconocido en la jurisprudencia argentina.

En este sentido, se ha considero por parte de la Cámara Federal Argentina, que los recargos son de naturaleza represiva y no resarcitoria o indemnizatoria, que lo que se busca es herir al infractor en su patrimonio y no a constituir una auténtica fuente de recursos para el erario.

²⁰ Carlos M. Giuliani Fourouge. Derecho Financiero. Pág. 587



UNIVERSIDAD DE CUENCA

La Administración Tributaria en el Ecuador por su parte considera que el recargo no es una sanción, en este sentido la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007 agregó al artículo 90 del Código Tributario una disposición mediante la cual se establece que si es la Administración quien determina la obligación tributaria, el sujeto pasivo deberá liquidarla con un 20% de recargo: “Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.”

Para dilucidar la cuestión, iniciamos definiendo lo que es el recargo:

En la obra Léxico Jurídico Tributario se define al recargo como: “Volver a cargar. Aumentar el valor de pago de un tributo por la mora del contribuyente o responsable”²¹

Por su parte, el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas define al recargo de la siguiente manera: “Volver a cargar. Aumentar la carga. Formular nuevo cargo, acusación o culpa. Agravar un impuesto por retraso en el pago. Establecer una cuota adicional sobre una contribución existente”²²

Cuando se introdujo en el Ecuador la reforma correspondiente al recargo, se consideró que lo importante para el interés público no es que el contribuyente

²¹ Drs. Rodrigo Patriño y Teodoro Pozo. Léxico Jurídico Tributario. Pág. 117

²² Diccionario de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas. Pág. 470



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declare, autoliquidé e ingrese el pago, sino que al hacerlo no requiera la intervención de la Administración Tributaria, que no tenga que proceder al descubrimiento de los hechos imponibles como consecuencia de su facultad determinadora, puesto que por mandato de la ley la obligación debe ser liquidada por el sujeto pasivo, en ese evento, la administración, comprueba que la obligación no se ha cumplido, y por lo tanto su intervención deberá ser indemnizatoria vía recargo.

Así se sostiene que el artículo 90 del Código Tributario tiene una naturaleza indemnizatoria, disuasiva y resarcitoria, que persigue impulsar al sujeto pasivo a que liquide sus impuestos conforme a la ley, y de no ser el caso, indemnizar a la Administración por el costo en el que incurre por llevar a cabo el proceso determinativo, por el cual se establece un mayor impuesto a pagar a favor del fisco. No obstante por otra parte hay quienes sostienen que el recargo si constituye una sanción administrativa, a pesar de que dentro del Código Tributario no se encuentre tipificado como tal, por cuanto hemos de entender que el recargo no se produce, sino únicamente con respecto a aquellos contribuyentes que son objeto de una determinación.

Se dice también que es necesario tener presente el impacto que el tema del recargo produce tanto en la Administración Tributaria como en los contribuyentes, bien podría pensarse que el recargo únicamente estaría establecido para una mínima parte de los contribuyentes que por ciertas consideraciones técnicas, políticas, administrativas o de cualquier otra naturaleza, son objeto de una determinación, lo cual estaría atentando contra los principios que en materia tributaria se establecen en la Constitución como lo son el de generalidad y equidad.

Finalmente es necesario considerar lo relativo a la vigencia de la reforma referente al recargo, se discute la fecha desde la cual ha de aplicarse, por cuanto por parte de la administración tributaria se considera que en el recargo



UNIVERSIDAD DE CUENCA

debe tenerse presente en todos los casos tanto en aquellos procesos de determinación que hayan iniciado antes de la emisión de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, y que hayan concluido después de su emisión.

No obstante y de manera contrapuesta a lo que sostiene la administración un importante grupo de personas sobre todo aquellos profesionales del derecho que trabajan en defensa de los contribuyentes sostienen que el recargo únicamente podría aplicarse con respecto a aquellos procesos de determinación que se refieran a períodos fiscales posteriores a la vigencia de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, ya que no se podría aplicar dicho recargo a ejercicios económicos anteriores porque ello sería como pretender que se diera a la norma tributaria un efecto retroactivo lo cual contraria lo dispuesto en el Art. 300 de las Constitución que señala: Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”; y, 311 del Código Tributario, que establece: “Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común”.

Hasta el momento ninguna de las dos posturas ha sido recogida por sentencias de la Corte Nacional de Justicia por lo que dichas posiciones absolutamente contrapuestas son defendidas cada una es su caso tanto por la administración tributaria como por los contribuyentes.



SANCIONES POR FALTA DE DECLARACIÓN O DECLARACIÓN TARDÍA. LA DETERMINACION COMO FUENTE DE SANCIONES

En cuanto a las sanciones por falta de declaración o por declaración tardía la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento, señalan lo siguiente:

En el Art. 62, del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que los contribuyentes que presenten las declaraciones del impuesto a la renta por ingresos provenientes de herencias, legados y donaciones, fuera de los plazos establecidos en el Art. 57 del Reglamento, deben pagar la multa prevista en el Art. 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno. En el caso de los contribuyentes no hubieren presentado la declaración y el impuesto hubiere sido determinado por la Administración Tributaria, deberán pagar la multa establecida en el Art. 105 de la misma Ley de Régimen Tributario Interno.

A su vez el Art. 100 de la Ley invocada determina que los contribuyentes son sancionados sin necesidad de resolución administrativa con una multa equivalente al 3% por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la declaración, multa que se calcula sobre el impuesto causado según la respectiva declaración, sin que pueda exceder del 100% de dicho impuesto.

En este sentido mediante Resolución del Servicio de Rentas No. NAC-DGER2006-0162, publicada en el R.O. 234 del 22 de marzo del año 2006, en su único Art. Establece: “Para el caso de retraso en la presentación de la declaración de impuesto a la renta por parte de trabajadores en relación de dependencia, que deban consolidar sus ingresos de otras fuentes de conformidad con el inciso final del Art. 71 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, se deberá excluir de la base para el cálculo de la multa prevista en el Art. 100 de la Ley de Régimen Tributario Interno, los valores retenidos por el o los empleadores, de manera que se aplicará la sanción del 3% por cada mes o fracción de mes de retraso

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

sobre el impuesto causado menos las retenciones que le hayan sido efectuadas durante el mismo ejercicio fiscal.

Para el caso en que no se determine impuesto a la renta a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de los ingresos brutos percibidos por otras fuentes que no sean la relación de dependencia”.

Luego el artículo 100 de la norma citada, así mismo señala: “Para el caso de la declaración del impuesto al valor agregado, la multa se calculará sobre el valor a pagar después de deducir el valor del crédito tributario de que trata la ley, y no sobre el impuesto causado por las ventas, antes de la deducción citada.

Cuando en la declaración no se determine Impuesto al Valor Agregado o Impuesto a la renta a cargo del sujeto pasivo, la sanción por cada mes o fracción de mes de retraso será equivalente al 0.1% de las ventas o de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período al cual se refiere la declaración, sin exceder el 5% de dichas ventas o ingresos. Estas sanciones serán determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Si el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación de determinar, liquidar y pagar las multas en referencia, el Servicio de Rentas Internas las cobrará aumentadas en un 20%.

Las sanciones antes establecidas se aplicarán sin perjuicio de los intereses que origine el incumplimiento y, en caso de concurrencia de infracciones, se aplicarán las sanciones que procedan según lo previsto por el Libro Cuarto del Código Tributario.

Para el cómputo de esta multa no se tomarán en cuenta limitaciones establecidas en otras normas”.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Las sanciones según la Ley deben ser determinadas, liquidadas y pagadas por el declarante, sin necesidad de resolución administrativa previa.

Estas sanciones se cobran sin perjuicio de los intereses a que hubiere lugar conforme lo dispuesto en el Art. 99 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en cuyo caso se estará a lo previsto en el Art. 21 del Código Tributario que establece que la obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

El Art. 101, señala que la declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga.

Sin embargo se admitirán correcciones a las declaraciones tributarias luego de presentadas, sólo en el caso de que tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención y que se realicen antes de que se hubiese iniciado la determinación correspondiente.

Cuando tales correcciones impliquen un mayor valor a pagar por concepto de impuesto, anticipos o retención, sobre el mayor valor se causarán intereses a la tasa de mora que rija para efectos tributarios.

Así mismo, cuando la declaración cause impuestos y contenga errores que hayan ocasionado el pago de un tributo mayor que el legalmente debido, el sujeto pasivo presentará el correspondiente reclamo de pago indebido, con sujeción a las normas de esta Ley y el Código Tributario.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

El Art. 105 por su parte señala que cuando se realicen actos de determinación y la administración compruebe que los sujetos pasivos de los impuestos no han presentado las declaraciones a las que están obligados, se les sanciona, sin necesidad de resolución administrativa previa, con una multa equivalente al 5% mensual, que se calcula sobre el monto de los impuestos causados correspondientes al o a los períodos intervenidos, liquidándose directamente en las actas de fiscalización, para su cobro.

La Ley en el Art. 106 también establece sanciones por las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras domiciliadas en el país, que no entreguen la información requerida por el Servicio de Rentas Internas, dentro del plazo otorgado para el efecto, serán sancionadas con una multa de 30 hasta 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, la que se regulará teniendo en cuenta los ingresos y el capital del contribuyente, según lo determine el reglamento.

Las instituciones financieras también pueden ser sancionadas cuando no depositan los valores recaudados dentro de los plazos establecidos para tal fin, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 113 de la Ley de Régimen Tributario Interno, ya que cuando el valor informado por la institución financiera sea inferior al valor que figure en la declaración o comprobante de pago como suma pagada por el contribuyente o sujeto pasivo, los intereses de mora imputables a la recaudación no consignada se liquidarán al doble de la tasa prevista.



CAPITULO II

CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

- 2.1. La Caducidad de la Facultad Determinadora.
- 2.2. Casos en los que se interrumpe la caducidad de la Facultad Determinadora
- 2.3. Cuando opera la caducidad en tres años.
- 2.4. Cuando opera la caducidad en seis años.
- 2.5. Cuando opera la caducidad en un año.
- 2.6. Análisis de la forma en qué se calculan los plazos establecidos en el Art. 94 del Código Tributario.

2.1. LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA.

El Art. 94 del Código Tributario regula de manera expresa, clara y determinante lo relativo a la caducidad en materia tributaria.

En doctrina el Dr. Rodrigo Garcés Moreano, en su obra la Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano citando al autor Briseño Sierra afirma: “Existe pérdida, extinción o caducidad de una facultad procesal, por el sólo transcurso del tiempo, por haberse alcanzado el límite máximo señalado por la ley para su ejercicio”, y continúa señalando la caducidad es “propiamente un envejecimiento que tiene lugar por la inactividad total de las partes que en materia tributaria trata de extinguir el derecho o facultad de la autoridad para acertar el gravamen”²³

La relación jurídica-tributaria es una relación de partes, relación que se desarrolla entre los dos sujetos conocidos; el activo, requiriendo el tributo y exigiendo el cumplimiento de las obligaciones formales; y el pasivo, obligado a satisfacer tales requerimientos, poniendo a los sujetos de dicha relación en una posición de igualdad, limitados únicamente por la ley que garantiza al uno y al

²³ Dr. Rodrigo Garcés Moreano. La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano. Ediciones de la Universidad Católica. Quito. 1980. Pág. 47



UNIVERSIDAD DE CUENCA

otro el cumplimiento de sus respectivas prestaciones y derechos; y, les obliga a cumplir y respetarla.

La administración tributaria debe cumplir con los deberes y obligaciones que la ley le impone, y someterse a un rígido procedimiento, que se encuentra regulado en el Derecho Adjetivo o Procesal, es por ello que la facultad que tiene la administración para revisar, verificar o determinar las declaraciones formuladas por los contribuyentes, forman también parte de dicho derecho procesal.

Por su parte Dino Jarach autor citado por el Dr. Rodrigo Garcés Moreano, en la obra la Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano sostiene que “Una cuestión debatida ampliamente en la doctrina nacional (argentina) y extranjera que reúne en un solo concepto la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos. Es evidente que la acción para exigir el pago de los impuestos se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de una deuda; por el contrario, la acción para determinar la existencia de una obligación tributaria, no se refiere al derecho creditorio y a la deuda del contribuyente o responsable, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones”

“La exactitud de este concepto –prosigue- se demuestra en cuanto los poderes y atribuciones del Fisco no dependen necesariamente de la existencia de la obligación tributaria y pueden concluir con el pronunciamiento de la propia administración o autoridad administrativa negando la existencia de la obligación, por lo que no obsta a ese distingo la naturaleza y eficacia meramente declarativa de la determinación”, puesto que, “los deberes y facultades del fisco están limitados en el tiempo y termina cuando el período establecido por la ley se haya cumplido, sin que ello tenga influencia alguna sobre la extinción de la obligación tributaria sustantiva” por cuanto, “respecto de las acciones y poderes del fisco, según la doctrina de autores alemanes y suizos, podría hablarse más que de una prescripción, de una caducidad; la

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

razón de ello se encuentra en la circunstancia de que los poderes del fisco no dependen de la existencia de una vinculación obligacional y su limitación en el tiempo responde a un principio de orden público; es decir, limitar la acción de la administración y la situación de obediencia que el poder público impone a los ciudadanos; por tal razón, la extinción de los poderes del fisco opera de pleno derecho; de ahí que, si se han extinguido las acciones y facultades del fisco tendientes a la determinación de impuestos, también prescribe la deuda tributaria y el derecho crediticio del Estado. Si en cambio, antes del vencimiento del término dichos poderes y facultades desembocan en un acto de determinación, la obligación tributaria no se extingue y, por lo tanto, el fisco podrá exigir el pago de la deuda hasta tanto se cumpla el período de prescripción correspondiente”²⁴.

Resulta para este autor bastante clara la diferencia existente entre la prescripción y la caducidad, la característica más destacada en torno a la caducidad, es precisamente la falta del oportuno accionar administrativo.

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

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”.

²⁴ Dr. Rodrigo Garcés Moreano. La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano. Ediciones de la Universidad Católica. Quito. 1980. Pág. 53 y 54.



2.2 CASOS EN LOS QUE SE INTERRUMPE LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA.

El procedimiento común y correcto para interrumpir la caducidad es conforme la doctrina general, la notificación legal de la orden de verificación emanada de autoridad competente, conforme se desprende de lo dispuesto en el Art. 95 del Código Tributario, así: “Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

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

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

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



UNIVERSIDAD DE CUENCA

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

En el caso de los numerales 1 y 2 del Art. 94 del Código Tributario, la interrupción de la caducidad opera de la siguiente manera: La orden de verificación emitida por el funcionario legalmente autorizado para hacerlo, debe notificarse al contribuyente, en la forma prevista en el Código Tributario, siendo necesario considerar que el acto de determinación tampoco puede ser ilimitado en el tiempo, la administración tributaria debe actuar diligentemente para que no se cause perjuicio al contribuyente ni a ella misma, debiendo en este caso aplicarse lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 95 del Código Tributario que señala que “la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación”, a la vez que la norma considera también que: “si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos”. Pudiendo en todo caso el sujeto activo expedir una nueva orden de determinación, debiendo considerar para ello que todavía no opere la caducidad a la que se refiere el Art. 94 del Código Tributario.

En este caso debe necesariamente existir la debida diligencia del personal de la administración tributaria para que la facultad de establecer obligaciones de cargo de los contribuyentes no caduque.

2.3. CUANDO OPERA LA CADUCIDAD EN TRES AÑOS

El Art. 94 del Código Tributario contiene en su primer inciso un enunciado de carácter general tendiente a dejar sin efecto un hecho fundamental como lo es la circunstancia de que la caducidad se produce simplemente por el no ejercicio de la facultad determinadora dentro del tiempo y una vez contemplados los plazos que se indican en los tres numerales siguientes, no siendo necesario un pronunciamiento previo en tal sentido.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

En cuanto a la determinación de la obligación tributaria se debe considerar lo dispuesto en el Art. 87 del Código Tributario que establece que “es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”, las proyecciones y efectos jurídicos de las diferentes tipos de determinación son reguladas perfectamente por el Art. 94 del Código Tributario en tanto dicen relación a los plazos de que dispone la Administración para realizar tales actos determinadores o para evitar que los mismos se realicen fuera de tales plazos, la ley por lo tanto deja señalada la sanción a la negligencia administrativa que, como es natural y obvio, no produce efectos jurídicos –en caso de que los actos se realicen transcurrido el lapso de caducidad- que vinculan a los sujetos pasivos de los tributos con la administración.

Las situaciones puntuadas en el Art. 94 del Código Tributario difieren sustancialmente entre sí habiéndose previsto un tratamiento diferente para cada una, aunque las consecuencias a las que ellas conducen sean similares.

En el caso del numeral 1 del Art. 94 debe existir necesariamente una declaración tributaria realizada por el contribuyente, y que sobre ella se haya producido la determinación por parte del sujeto pasivo en los términos del Art. 87 del Código Tributario, la cual debe ser formulada dentro de los plazos y bajo las circunstancias señaladas en la ley, la declaración realizada por el sujeto pasivo, es “definitiva y vinculante”, presentada la declaración, la administración debe “verificar”, de que tal declaración esta correctamente presentada, comprobando la exactitud de los datos e informaciones consignados en tal declaración.

El trabajo de comprobación no requiere un aparato administrativo complicado ni un esfuerzo extraordinario, tales operaciones se las puede realizar desde la oficina, sin que ello impida que se realice un trabajo de campo, debiendo realizarse dentro del lapso más corto posible.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Bajo el principio de la buena fe, que constituye el elemento sustancial del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, la actividad administrativa no debería dedicar mayor tiempo en la revisión o comprobación de declaraciones formuladas por los sujetos pasivos que se presume que ellos consignan en sus declaraciones todos los elementos que permiten establecer el hecho imponible en toda su magnitud, sin embargo no es característica en la relación jurídica tributaria del cumplimiento absoluto de las obligaciones, ni que en todos los casos se realice la prestación en la exacta medida legal, sea por la falibilidad humana que induce al error o a la equivocación o por la tendencia atribuida a los sujetos pasivos de buscar los mecanismos para pagar la menor cantidad posible o de ser factible evitar el pago, estas razones justifican la actividad administrativa orientada al control de las declaraciones y establecer su veracidad y determinar los supuestos que inciden en el establecimiento del hecho generador así como en la base del cálculo y la cuantía del tributo, situaciones estas que sin duda demandan una mayor cantidad de tiempo. Por lo tanto si la Administración no utiliza adecuadamente el tiempo para realizar sus actos de verificación que les permita determinar si las declaraciones están correctamente presentadas por los sujetos pasivos, será de responsabilidad de la administración la pérdida de su facultad una vez transcurrido el lapso establecido en la ley; esto es tres años, sin que se haya accionado oportuna y debidamente, siendo así la inercia administrativa mantenida por tres años contados desde el día siguiente al límite máximo en que el sujeto pasivo debió presentar o efectivamente presentó su declaración, trae como consecuencia la caducidad de la facultad determinadora.

2.4. CUANDO OPERA LA CADUCIDAD EN SEIS AÑOS.

La situación regulada por el numeral 2do. del Art. 94 es radicalmente distinta a la que acabamos de analizar, el segundo numeral se refiere a dos hechos que están en relación con la actitud negativa del sujeto pasivo; a diferencia de lo que ocurre con la situación anterior que se vincula exclusivamente con un accionar positivo de dicho sujeto, tales situaciones son:



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

- Que al presentar su declaración hubiere ocultamiento de hechos generadores, tipos o grupos de renta relativas al hecho imponible; o,
- Que no hubiera formulado su declaración estando obligado a hacerlo, ni siquiera fuera de los plazos legalmente previstos.

2.5. CUANDO OPERA LA CADUCIDAD EN UN AÑO

El numeral 3ro del Art. 94 del Código Tributario establece que la facultad determinadora caduca en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Ello se produce cuando existe una actuación previa de la Administración en la que el sujeto pasivo pudo no haber tenido participación alguna, y emitido el acto de determinación por parte de la administración y notificado el sujeto pasivo con el mismo, es la propia administración la que por cualquier circunstancia detecta un error en su primer acto, y previa notificación mediante acto administrativo válido se dispone la práctica de una nueva auditoría.

En este sentido debemos considerar que en un momento dado se pensó que era conveniente proporcionar al sujeto activo del tributo, un resorte eficaz para que esté en condiciones de rectificar, dentro del menor tiempo posible, un error cometido y que detectado dada la posibilidad de exigir el abono de la diferencia que resulte de su realización.

Finalmente debemos recordar que la caducidad es la circunstancia según la cual la administración se encuentra limitada en el tiempo para ejercitar determinadas actuaciones, no se pueden por lo tanto realizar ciertos actos de gestión sino dentro de los plazos que se encuentran previstos en el Código Tributario.



2.6 ANALISIS DE LA FORMA EN QUE SE CALCULAN LOS PLAZOS ESTABLECIDOS EN EL ART. 94 DEL CODIGO TRIBUTARIO

En principio creo indispensable comenzar por establecer lo que señala el Art. 94 del Código Tributario con respecto a la caducidad ya que en dicho artículo se contemplan tres posibilidades cada una de ellas distintas, así: Art. 94.- “Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”.

A lo largo de este capítulo me he referido a la caducidad de la facultad determinadora entendida ésta como la pérdida, extinción o preclusión de una facultad procesal por el sólo transcurso del tiempo, al haberse extinguido el plazo señalado por la ley para su ejercicio, esto es cuando la Administración Tributaria no ha hecho uso de esa facultad, ello determina que una vez que han transcurrido los plazos señalados, los actos emanados carezcan de efecto alguno.

Ahora bien el artículo 94, establece tres posibilidades:

- a) La caducidad opera en tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo,

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



situación esta que realmente no implica mayor complejidad por cuanto existe un parámetro bastante claro a ser considerado, esto es la fecha de presentación de la declaración; declaración esta que, puede realizarse en la fecha que establece el reglamento o con fecha posterior, por lo que su señalamiento es de gran trascendencia por cuanto será ella la que determine el inicio de los plazos de caducidad, ya que si el contribuyente efectivamente no realizó su declaración a la fecha de su exigibilidad y lo hizo con posterioridad a ello, será esta última, la que deberá ser considerada de acuerdo al mandato legal para determinar.

b) El numeral segundo del Art. 94 del Código Tributario establece en tanto que la facultad determinadora de la administración caduca en seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; siendo en este caso necesario hacer dos consideraciones:

1.- Si el contribuyente no presentó la declaración, la caducidad considerará la fecha en que venció el plazo para presentar la misma, caso este que no genera mayor dificultad, la norma es bastante clara, si el contribuyente no presenta su declaración la administración tributaria puede ejercer su facultad en seis años desde la fecha en que el administrado debió presentar la misma y no lo hizo.

2.- Así mismo dicho numeral señala que la facultad determinadora caduca en seis años, cuando no se hubiere declarado en todo o en parte; en este supuesto normativo se producen interpretaciones contradictorias, sobre todo respecto a aquella parte de la disposición que establece que la facultad determinadora caduca en seis años cuando no se hubiere declarado en parte, ya que a pesar de que existen fallos de triple reiteración que señalan que para que opere la caducidad en seis años es necesario que se produzca el ocultamiento de hechos generadores, tipos o grupos de renta; y, que por lo tanto se produzca un teórico ocultamiento de ingresos, que puede ser detectado por parte de la Administración Tributaria; en la práctica se inician procesos de determinación por cuanto la administración estima que no se han



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declarado todos los ingresos, cuando en realidad lo que existe es diferencia en los montos, en este sentido la jurisprudencia señala que esta forma de actuar por parte de la administración, hace suponer contra norma expresa que se puede en cualquier momento ejercer la facultad determinadora, lo cual de hecho atentaría contra la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes

Por otra parte existe también discrepancia en cuanto a considerar que si un contribuyente ha realizado su declaración de impuestos y ha determinado valores en cero, ello podría significar que la facultad determinadora de la administración caduca en seis años; sin embargo hay quienes sostiene que dicha posibilidad no existe, por cuanto si el contribuyente realiza su declaración y en la misma se hace constar valores en cero, esa declaración es definitiva y vinculante, y que más bien de lo que se podría tratar es de una falsedad ideológica, en cuyo caso nos encontraríamos en otra situación más bien relacionada con la comisión de un ilícito penal, que bien podría ser defraudación, criterio este que personalmente lo comarto por cuanto el numeral 6 del Art. 344 del Código Tributario señala: "A más de los establecidos en otras leyes tributarias, son casos de defraudación:....6.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente..."

Asimismo resulta adecuado tener presente la fecha en la cual fue expedido el Código Tributario, para establecer que el régimen tributario en el país en 1975 era muy diferente del actual, ya que en ese entonces con respecto al impuesto a la renta se establecía el sistema de renta cedular, que fijaba diferentes categorías de ingresos en función de las actividades o fuentes que los generaban, con lo que un mismo contribuyente podía ser causante de un impuesto en una o varias de sus modalidades, en el entendido de que existieran fuentes de riqueza con tratamientos diversos y autónomos con respecto a otras. La norma que trata la caducidad se adecua a ese sistema para evitar que el régimen jurídico aplicable a un tratamiento específico no afecte al otro ni que la base gravable se vea disminuida indebidamente por

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

operaciones de diferente naturaleza. El impuesto cedular o analítico se caracteriza por lo tanto por la existencia de una relación entre el tratamiento fiscal y la fuente de renta (trabajo, capital o combinación de ambos), existiendo tantas modalidades y tratamientos fiscales respecto de una misma persona como fuentes resulten, en cuyo caso estimo que era mucho más sencillo de establecer como dice la norma en qué casos el contribuyente declaraba en forma parcial sus impuestos.

c) El Art. 94 del Código Tributario finalmente establece una tercera posibilidad, aquella que señala que la facultad determinadora caduca en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

En este sentido se considera que la determinación no puede ir más allá de una revisión de aquello que ya fue objeto de una determinación, es un reexaminar lo que ya fue fiscalizado.

De anotado anteriormente resulta a mi criterio que es necesario el que se realice una reforma al Código Tributario, que recoja esta realidad distinta que en la actualidad existe en nuestro país, por cuanto como ya lo había señalado anteriormente el Código Tributario que rige en el país, es aquel que fue expedido en 1975, que si bien es cierto ha sido objeto de algunas reformas, en cuanto al tema de la caducidad es el mismo.

No podemos olvidar que hoy en día en materia tributaria se han hecho cambios de cierta trascendencia que impiden que normas como la que se refiere a la caducidad sean las más idóneas, sobre todo cuando se trata de saber en qué casos opera la caducidad en seis años, por cuanto en ocasiones esta norma, ha sido interpretada y aplicada de manera abusiva por parte de la administración tributaria, e inclusive de manera contraria a lo señalado en fallos de triple reiteración, por lo que debería establecerse con precisión todos los casos de caducidad, a efecto de evitar equívocos que angustien al contribuyente, como de otra parte demanden un trabajo que a la larga puede

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

llegar a ser infructuoso por parte de la administración tributaria que debe mover todo su aparato administrativo para realizar el trabajo que implica una determinación.



CAPITULO III

JURISPRUDENCIA SOBRE LA DETERMINACION Y LA CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA

- 3.1. Análisis de los criterios de la administración tributaria con respecto a la liquidaciones por pago de diferencias en las declaraciones. Sentencias de la Corte Suprema de Justicia.
- 3.2. Análisis de los criterios de la administración tributaria con respecto a la caducidad. Sentencias de la Corte Suprema de Justicia.

3.1. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA LIQUIDACIONES POR PAGO DE DIFERENCIAS EN LAS DECLARACIONES. SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA.

A continuación me permitiré realizar el análisis de algunos criterios:

RECURSO DE CASACION INTERPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. JUAN FERNANDO VIDAL AMBROSI 144-2003. R.O. 439 DE 11 DE OCTUBRE DE 2004

La sentencia corresponde al 1 de abril del 2004, sin embargo los hechos materia de la litis son anteriores a la reforma introducida en la Ley de Régimen Tributario Interno, referente a la liquidación de diferencias, por lo que el análisis de la misma se realiza sobre la base de la disposición constante en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas vigente en ese entonces, en la sentencia se puede establecer que el recurso de casación interpuesto se basa en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto la administración considera que existe errónea interpretación de varios artículos entre ellos los Arts. 199, 200, 201 y 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que se encontraba vigente, ya que el recurrente señala que las determinaciones

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

tributarias pueden consistir en actas de fiscalización u otros actos administrativos y así mismo que la liquidación de diferencias es un acto administrativo que no requería la expedición de una orden previa, ya que estos actos son de control, que por otra parte los actos preparatorios no comportan determinaciones tributarias y que no son impugnables, la sala en este sentido considera que la liquidación de diferencias lo que hace es disponer que el actor presente las declaraciones sustitutivas en base a las diferencias que se han detectado, así mismo se señala que en base a lo dispuesto en el inciso segundo del Art. 68 del Código Tributario, la facultad determinadora comprende: "la verificación, control o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación", en este caso se considera que luego de realizar el control correspondiente se debe verificar que las declaraciones se hayan efectuado debidamente o que inclusive puede darse el caso que se tenga que devolver lo indebida o excesivamente pagado, por otra parte en esta sentencia la Sala hace expresa referencia a la resolución No. 139-98, de 11 de septiembre del 2001, publicada en el R.O. 447, de 6 de noviembre del 2001, estableciéndose que en esa resolución se reconoció que las acciones de impugnación deben proponerse en contra de los actos determinativos de la obligación tributaria por lo que se casó la sentencia y se declaró la validez de la notificación de diferencias impugnada.

Dentro de este proceso se hace referencia expresa a lo que disponía el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas vigente al momento en que se emitió el acto administrativo, que en su Título VI, Diferencias en las Declaraciones que en sus Arts. 199, 200, 201 y 202 establecía lo siguiente: Art. 199.- "Diferencias de pagos.- El Servicio de Rentas Internas notificará a los contribuyentes sobre las diferencias de pagos que se hayan detectado en las declaraciones del propio contribuyente, por las que se detecte que existen diferencias por concepto de impuestos, multas o intereses a favor del fisco y los cominará para que presenten las respectivas



UNIVERSIDAD DE CUENCA

declaraciones sustitutivas y cancelen las diferencias en un plazo no mayor a quince días contados a partir de la fecha de la notificación”.

Art. 200 “Orden de cobro.- Si dentro del plazo señalado en el artículo anterior, el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos”.

Art. 201 “Cruce de información.- Si al confrontar la información de las declaraciones del contribuyente con otras informaciones proporcionadas por el propio contribuyente o por terceros, el Servicio de Rentas Internas detectare la omisión de ingresos, exceso de deducciones o deducciones no permitidas por la ley o cualquier otra circunstancia que implique diferencias de impuestos, multas o intereses a favor del Fisco, comunicará al contribuyente conminándole a que presente la correspondiente declaración sustitutiva, en el plazo no mayor a quince días. Si dentro de tal plazo el contribuyente no hubiere presentado la declaración sustitutiva, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la correspondiente "Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración" y dispondrá su notificación y cobro inmediato, incluso por la vía coactiva, sin perjuicio de las acciones penales a que hubiere lugar, si se tratare de impuestos percibidos o retenidos”.

Art. 202 “Alcance.- El cumplimiento de las normas contenidas en este Título no obstan, en forma alguna, la facultad de la Administración Tributaria para determinar en forma directa o indirecta las obligaciones de los contribuyentes, de conformidad con lo previsto en el Código Tributario y en la Ley de Régimen Tributario Interno”.

Estas normas que se encontraban establecidas en el Reglamento constitúan la base para que la administración tributaria pueda proceder a determinar ciertas diferencias, la sentencia hace referencia al hecho de que la notificación con el

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

oficio cominatorio, no requiere una orden previa, y afirma que esta comunicación esta dentro de las actos considerados de control, adicionalmente se establece que son actos preparatorios que no comportan determinaciones tributarias y que nos son impugnables, lo cual no guarda la debida coherencia con lo señalado en la misma sentencia que hace referencia al inciso segundo del Art. 68 del Código Tributario, que define lo que es la facultad determinadora la misma que comprende: "la verificación, control o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación", de ahí que existe cierta contradicción por cuanto por un lado se señala que se trata de un simple comunicación que busca hacer efectivo el control correspondiente, pero al mismo tiempo se considera que dicha comunicación es parte de la facultad determinadora que tiene la administración tributaria, siendo ese el caso existe un proceso específico establecido en la normativa jurídica que debe ser considerado y por lo tanto el oficio cominatorio no podría ser una simple comunicación sino que en realidad debería darse el proceso propio de una determinación y en ese caso en concreto tendría que existir la correspondiente orden de determinación, que permita efectivamente verificar que las declaraciones se han efectuado debidamente o que se pueda establecer que existe un valor que se tenga que devolver por ser indebida o excesivamente pagado.

RECURSO DE CASACIÓN INTERPUESTO POR EL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. EDWARD ABELARDO BECERRA CALDERON 222-2006. R.O. 349 DE 30 DE MAYO DE 2008

Este recurso es interpuesto en base a la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación por cuanto la administración tributaria considera entre otras cosas que ha existido errónea interpretación de los Art. 199, 200 y 201 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas, se señala que la comunicación impugnada es válida puesto que fue debidamente motivada y emitida por autoridad competente, se establece así

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

mismo que la comunicación fue emitida como un acto de control no como un acto de determinación, así también se dice que se ha dejado de observar el fallo de triple reiteración de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia que reconoce que la comunicación o notificación de diferencias como la de la especie no es un acto administrativo, y por ende, no es susceptible de impugnación en la vía contencioso-tributaria y que lo que el actor podría impugnar es la liquidación de diferencias, en este caso se señala que el actor presenta las declaraciones sustitutivas en base a las diferencias que se han detectado, o en su defecto puede presentar los justificativos que considere necesarios a fin de verificar lo constante en la declaración, en la sentencia la sala manifiesta que la facultad determinadora comprende acciones de control, puesto que se señala que la determinación comprende la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables, la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación, se considera también por parte de la Sala que las atribuciones contempladas en los artículos 201 y 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas no son diversas sino más bien se encuadran en las facultades de control que obran en el Art. 68 del Código Tributario. Se establece así mismo que existe fallo de triple reiteración en el sentido de que las acciones de impugnación deben proponerse en contra de actos determinativos de obligación tributaria, por lo cual cuando se cuente con la liquidación en los términos que prevé el Art. 201 del Reglamento únicamente entonces se podrá hacer la impugnación, por lo que en el presente proceso se caso la sentencia ya que se consideró que se han infringido los Art. 68 del Código Tributario y 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En este caso como en el anterior aparentemente se impugnó el oficio conminatorio mediante el cual le comunicaba al contribuyente sobre la liquidación de diferencias que en un determinado momento se podía realizar por parte de la administración en el caso de que el contribuyente no realizara la correspondiente declaración sustitutiva, no obstante una vez más se reitera el

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

criterio de que la liquidación de diferencias no obedece sino a un tema de control.

Dentro de la sentencia se analiza el hecho de que el oficio conminatorio se encuentra debidamente motivado y emitido por autoridad competente, y que el mismo no es sino el resultado de un acto de control, a la vez que adicionalmente se establece que en este sentido existe fallo de triple reiteración de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia que ha reconocido que la comunicación o notificación de diferencias no es un acto administrativo, y por ende, no es susceptible de impugnación en la vía contencioso-tributaria; por lo que, lo que el actor, podría impugnar es la liquidación de diferencias, criterio que a decir de la Sala se basa en el hecho de que con dicho acto no se producen efectos jurídicos individuales de forma directa, en los términos que lo señala el Art. 65 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva; sin embargo, si aceptamos que se trata de un acto de simple administración, este no afectaría a los administrados o contribuyentes, pero en realidad estimo que no es así, se debe considerar que después de la notificación con el oficio conminatorio tanto antes como ahora, se va a generar la emisión de una resolución que contenga la liquidación de diferencias, por lo que concuerdo con la Corte en el sentido de que los que los actos de simple administración no pueden ser impugnados; no obstante, el oficio conminatorio como tal no es un acto de simple administración, puesto que con el se producen efectos jurídicos individuales, ya que la notificación con el oficio conminatorio puede determinar que el contribuyente realice una declaración sustitutiva y pague sobre la base de las diferencias encontradas por parte de la administración. Por otra parte, de manera contradictoria la sentencia establece que la aplicación de los artículos 201 y 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas se refieren a actos de simple administración, que se encuentran encuadrados dentro de las facultades de control que obra en el Art. 68 del Código Tributario, esto es dentro de la facultad determinadora, lo cual no resuelve el fondo del asunto ya que como se estableció anteriormente no se trata de un acto de simple administración y por otra parte se debe tener presente que para que se haga efectiva dicha facultad

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

debe existir una orden de determinación que en el caso concreto de este proceso especial denominado determinación de diferencias no existe.

JUICIO DE IMPUGNACION QUE SIGUE SIMONCITO DIDAMOR GILER INTRIAGO EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS NO.15-2007. R.O. 421 DE 09 DE SEPTIEMBRE DE 2007

El Director Regional del Servicio de Rentas Internas de Manabí presenta recurso de casación por cuanto considera que la sentencia dictada viola los artículos 82 y 139 del Código Tributario, artículo 10 del Código Civil y artículo 201 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno, fundamentando su recurso en la causal primera del artículo 3 de la Ley de Casación, esto es por falta de aplicación del Art. 82 y aplicación indebida de los arts. 139 del Código Tributario, artículos 6 y 10 del Código Civil, y 201 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, se considera que el fallo atenta contra el ejercicio de la facultad determinadora, y que se debe considerar que el acto administrativo goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, por otra parte se establece su desacuerdo con lo señalado por el tribunal en cuanto a que el acto es nulo porque se ha prescindido de las normas de procedimiento que se establecen en el numeral 2 del Art. 139 del Código Tributario, asimismo se afirma que la ley no tiene efecto retroactivo y que un juez no puede declarar válido un acto que la ley ordena que sea nulo según los artículos 7 y 10 del Código Civil, por lo tanto que la orden de cobro notificada al contribuyente esta dentro de la facultad determinadora que le concede el Art. 201 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera que hubo errónea interpretación del numeral 2 del Art. 139 del Código Tributario en que se basa la sentencia, a la vez que se sostiene que lo señalado por el Tribunal Distrital en cuanto a la aplicación del Art. 7 y 10 del Código Civil no es atinente al caso por cuanto no se ha aplicado retroactivamente una norma legal y que la determinación de las obligaciones tributarias es una facultad imperativa del Servicio de Rentas Internas. Se sostiene por otra parte que la sentencia del tribunal no considera que la liquidación fue emitida cuando el Art. 201 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno estaba

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

en vigencia, razón por la que no existe prescindencia de normas de procedimiento y que la Administración Tributaria posee facultad legal de determinar tal obligación tributaria, finalmente se señala que la obligación de pagar impuestos para las personas que hayan superado los montos establecidos en la ley es un imperativo de orden legal, la Sala al analizar la sentencia determina que existe una resolución por cobro de diferencias en la declaración de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2001, y que la misma es el resultado de la verificación de la información que tiene el contribuyente sobre la base de la comparación del anexo de compras y el anexo en retenciones en la fuente, frente a los ingresos registrados en su declaración de impuesto a la renta, dentro del análisis la Sala establece que se trata de un tema de puro derecho en cuanto a si se puede o no aplicar el Art. 201 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en ejercicio fiscal 2001 referente al cruce de información, en este sentido se estima que el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno fue publicado en el R. O. 484 de 31 de diciembre del 2001 y que es claro que el Art. 11 del Código Civil (10 antes de la codificación) solo cabría aplicar a aquellos que corresponden a ejercicios posteriores al 2001. La sala sostiene que el derecho para ejercer la facultad determinadora surge en base de lo dispuesto en el Art. 68 del Código Tributario, texto que conforme la Sala lo señala se encontraba en vigencia desde el 23 de diciembre de 1975 y que según el recurrente la Sala ha dejado sin efecto, atentando contra la facultad determinadora prevista en una norma de mayor jerarquía que la de un reglamento, señalan así mismo que el criterio que en forma unánime ha mantenido el Tribunal especializado de la Corte Suprema ha sido de que las órdenes de cobro que surgen de una resolución de liquidación por diferencias constituyen actos de determinación tributaria, que por ello no se trata de la simple aplicación de una norma de carácter reglamentaria como la establecida en el Art. 201 del Reglamento, por lo tanto se trata de un acto administrativo que cumple con los requisitos de validez, ya que fue emitido por autoridad competente y se encuentra debidamente motivado, no se trata de un acto nulo por cuanto lo que se hace es verificar, complementar y enmendar la declaración del contribuyente dentro del marco legal de los dispuesto en el Art. 68 del Código Tributario, razón por la

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

que termina aceptado el recurso de casación propuesto por la administración tributaria.

En el recurso planteado por la administración tributaria se señala que a su criterio se estaría atentando contra el ejercicio de la facultad determinadora, y se desconocería que el acto administrativo goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, ello en estricta relación con lo que disponía el numeral 2 del Art. 139 del Código Tributario que hoy tiene el mismo texto con respecto a la invalidez de los actos administrativos que señala: "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", se considera que se trata de un acto administrativo que cumple con los requisitos de validez, ya que fue emitido por autoridad competente y se encuentra debidamente motivado, criterio este que finalmente fue acogido por la Sala en su sentencia en la que se hizo expresa mención del Art. 68 del Código Tributario que a decir de la Sala se encuentra vigente desde 1975.

En este sentido se debe considerar que la sentencia de primera instancia al referirse a la aplicabilidad del Art. 201 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno para el ejercicio fiscal 2001 en lo referente al cruce de información, consideró que dicho Reglamento fue publicado en el R.O. 484 de 31 de diciembre del 2001 y que es claro que el Art. 11 del Código Civil (10 antes de la codificación) solo cabría aplicar a aquellos que corresponden a ejercicios posteriores al 2001, no obstante acogiéndose a los fallos de triple reiteración se consideró que la liquidación por diferencias es parte de la determinación, por lo que se hizo expresa referencia a la vigencia de la norma del Art. 68 del Código Tributario.

En este sentido como ya se señaló en el capítulo anterior y sobre la base de la jurisprudencia existente se han seguido practicando liquidaciones por

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

diferencias con la salvedad que hoy se encuentra establecido el proceso en la ley y no en el reglamento. Finalmente debo señalar que lastimosamente no se ha podido realizar una análisis de sentencias referente a la liquidación por diferencia sobre la base de dicho cambio, por cuanto si bien han existido procesos sobre este tema todavía no se encuentran sentencias dentro de procesos de casación por parte de la Corte Nacional de Justicia.

A manera de conclusión con respecto a la liquidación por diferencias es necesario señalar que todo el proceso como tal resulta ser muy ventajoso para la administración, no así para el contribuyente, puesto que violentando el principio de legalidad vía reglamento hasta antes de la reforma de diciembre del 2008, hoy norma legal, se establece un proceso de determinación abreviado por así decirlo pero del todo atentatorio contra los derechos de los contribuyentes, ello en relación con las sentencias de la Sala de la Corte Suprema de Justicia hoy Corte Nacional, que hemos analizado en las que se establece que la liquidación por diferencias no es más que el ejercicio de la facultad determinadora con la que cuenta la administración; no obstante, si ese es el caso debería seguirse el proceso propio que con respecto a la determinación se establece en la normativa tributaria, concretamente en el reglamento, pero no es así por cuanto en la liquidación por diferencias al enviarse el oficio conminatorio y previo a su justificación se obliga al contribuyente a realizar una mal llamada declaración sustitutiva desconociendo el principio general establecido en el Código Tributario que señala que la declaración es definitiva y vinculante, con esta actuación administrativa la misma pierde ese carácter jurídico cada vez que la administración solicita del contribuyente la realización de tantas cuantas declaraciones sustitutivas sean necesarias a fin de adecuar la declaración a aquella información que consta en sus bases de datos, pero que no necesariamente refleja la realidad del contribuyente, por lo que se torna indispensable el regular de manera adecuada este tipo de actuar administrativo a fin de aplicar realmente aquello que sea lo más ventajoso para el contribuyente, ya que este último resulta ser la parte más vulnerable dentro de todo este proceso.



3.2. ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CON RESPECTO A LA CADUCIDAD. SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

Dentro del tema de la caducidad a continuación se revisarán las siguientes sentencias:

SENTENCIA ALMACENES LIRA CIA. LTDA. EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. PUBLICADA EN EL R.O. 251, DE 04 DE FEBRERO DE 2009.

La sentencia de primera instancia fue emitida con fecha 11 de enero del 2007, en ella se hace referencia a lo señalado por el actor en su demanda en la que se establece que el proceso de determinación se inicia luego de una denuncia penal la misma que es presentada por el propio contribuyente sobre la base de un faltante de dinero, proceso este que es iniciado en vía penal, dentro del mismo se designa un perito quien realiza un análisis que ha decir del actor resulta bastante ligero, por cuanto se llegan a establecer valores muy altos para las ventas y no se consideran siquiera compras, lo que incluso determinó que ese informe ni siquiera sea considerado dentro del proceso penal por cuanto se lo estimó aventurado, este antecedente sirvió para el inicio de un proceso de determinación por parte de la administración tributaria por los ejercicios fiscales 1997, 1998 y 1999 por concepto de Impuesto a la Renta e Impuesto al Valor Agregado; ya en la parte propiamente tributaria, se señala por parte del actor que la facultad de determinar por parte de la administración se encuentra caducada por cuanto desde la fecha en que se realizaron las declaraciones hasta la fecha de notificación con la orden de determinación transcurrieron más de seis años, que no podría señalarse por otra parte que la caducidad opera en dicho período por cuanto existe jurisprudencia reiterada en el sentido de que no se puede considerar que las diferencias en valores existentes entre lo declarado y lo determinado sea suficiente para establecer que la facultad determinadora de la administración caduca en seis años, a la vez que señala que existió una interrupción del proceso de auditoría por más

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

de quince días, así mismo establece que la administración tributaria ha procedido a capitalizar los intereses lo cual constituye anatocismo, razones por las cuales finalmente solicita se declare la ineficiencia de las actas de determinación. El Procurador de la Administración Tributaria por su parte señala que llama la atención el hecho de que un informe pericial que fue aceptado en su momento cuando fue puesto en conocimiento del actor durante el juicio penal ahora se pretenda descocer y es más se señale que el mismo no se asemeja a la realidad, la administración tributaria así mismo hace expresa referencia a la certificación conferida por la contadora de la empresa en cuanto al monto de las ventas y del administrador de la misma en la que se señala que se habría procedido a desechar la documentación correspondiente a las ventas a raíz de la remodelación del mezanine del almacén, que la administración tributaria tenía plena facultad para realizar la determinación y que al haberse declarado en parte las ventas realizadas la facultad determinadora no caducaba en tres sino en seis años, por otra parte señala que lo referente al cobro de intereses que de ninguna manera constituye anatocismo sino que lo que la administración ha hecho es aplicar la normativa vigente, esto es el Art. 11 de la Ley para la Transformación Económica del Ecuador, por lo que finalmente solicita que se rechace la demanda. El Tribunal por su parte establece que el lapso durante el cual una autoridad puede ejercer su acción determinadora es una condición indispensable exigida por seguridad jurídica, pues debe ser ejercida dentro de los plazos legales, lo cual es fundamental para el reconocimiento de la existencia de un derecho y para la eficacia de los hechos por ella producidos, lo que implica que la administración debe ejercer sus facultades dentro del tiempo señalado en la Ley, y por lo tanto al producirse la determinación fuera de estos plazos, el acto producido resultaría invalido, se hace expresa referencia a lo dispuesto en el Art. 94 del Código Tributario que señala: "Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89; 2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y, 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos". Se establece que la administración tributaria pretende realizar una interpretación de la Ley que no tiene fundamento jurídico, que se debe considerar que si en la declaración existen errores u omisiones, que ameriten la complementación, enmienda o composición del tributo cuando se advierta la existencia de hechos imponibles no considerados en esa declaración, esa verificación por parte de la administración debe darse dentro de los plazos establecidos en la ley, se señala que el argumento del Procurador de la Administración Tributaria, no se adecua a la normativa puesto que se pretendería que el principio regulador de la caducidad este siempre condicionado al acto de determinación o verificación por parte de la Autoridad Tributaria, y por lo tanto todas las declaraciones de los contribuyentes se presumirían incompletas y sujetas a la verificación en seis años, pretensión que a decir del Tribunal no sólo es violatoria de la Ley, sino que pretende destruir la presunción de validez y credibilidad que tiene el acto de declaración del sujeto pasivo, que por lo tanto si la administración tributaria notificó con las órdenes de determinación respectivas el día 14 de junio de 2003, esto es cuando había operado la caducidad respecto a las declaraciones de Impuesto a la Renta e IVA presentada por los ejercicios 1997, 1998 y 1999, por cuanto desde la fecha de la declaración hasta la de notificación con la orden de determinación transcurrieron en exceso los tres años que determina la Ley, la facultad de la Administración para emitir un acto determinativo válido y eficaz caducó, por lo que finalmente se señala que acepta la demanda propuesto por Almacenes Lira Cía. Ltda. en contra del Señor Director del Servicio de Rentas Internas.

Posterior a ello, dentro del término de ley, la administración tributaria deduce recurso de casación de la resolución dictada por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, fundamenta el recurso en las causales 1 y 3 del Art. 3 de la Ley de Casación, es decir por falta de aplicación de los Arts. 68, 90, 91, 94 y 95 del Código Tributario, errónea aplicación de las disposiciones contenidas en el Art. 94 del Código Tributario, preceptos que a decir de la

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

administración tributaria debían ser considerados en el momento de valorar la prueba, por cuanto se señala que en la sentencia erróneamente se ha considerado que la facultad determinadora de la administración tributaria ha caducado en el plazo de tres años desde la fecha de la declaración por parte de la Compañía de Almacenes Lira CIA. LTDA., con lo cual se ha violado lo dispuesto en el numeral 1 del Art. 94 del Código Tributario, considera que se ha valorado erróneamente la prueba lo cual determina una falta de aplicación del numeral 2 del Art. 94 del Código Tributario, ya que el contribuyente presentó sus declaraciones de manera incompleta por lo que la facultad determinadora de las administración tributaria caduca en seis años contados desde la fecha en la que debieron presentarse las correspondientes declaraciones, señala así mismo que se han omitido hechos generadores del impuesto habiéndose establecido diferencias por la omisión de hechos generadores de impuestos en las declaraciones realizadas por el actor, por lo que la facultad determinadora de la administración tributaria caducaba en seis años contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, que con fecha 4 de junio del 2003 la administración tributaria notificó al contribuyente con la orden de determinación por el Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado de los ejercicios 1997, 1998 y 1999 sin que corresponda en este caso en concreto la aplicación de lo dispuesto en el numeral 2 del Art. 94, en cuanto a la valoración de la prueba la administración tributaria afirma que no se han considerado las pruebas actuadas por ella ya que de ser así se habría establecido que el contribuyente únicamente declaró en parte sus impuestos. En el segundo considerando de la sentencia dictada por la Sala de la entonces Corte Suprema de Justicia se estable que la declaratoria de caducidad de la facultad determinadora es un tema de puro derecho por lo que establece que las declaraciones de los ejercicios 1997, 1998 y 1999 debían declararse según el noveno dígito del RUC de la empresa hasta el 14 de abril de 1998, 1999 y 2000 en su orden, habiendo sido presentadas el 29 de abril de 1998, 28 de abril 1999 y 2 de mayo de 2000 respectivamente, si las declaraciones fueron realizadas en esas fechas la sanción por ese retraso es que la caducidad se cuente desde la fecha de la realización de las respectivas declaraciones, por lo tanto en los tres años, esto es el 29 de abril del 2001, 28 de abril de 2002 y 3

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

de mayo del 2003; si, la notificación con la orden de determinación fue de 4 de junio de 2003, dicha notificación se realizó una vez que había caducado la facultad determinadora; en relación al impuesto al valor agregado, la caducidad de la facultad determinadora también deberá considerar las fechas de cada una de las declaraciones en este caso 8 de enero del 2001, 6 de enero del 2002 y 3 de enero del 2003, por lo tanto desde estas fechas hasta la de notificación con la orden de determinación 4 de junio del 2003 pasaron más de tres años y caducó la facultad determinadora, se considera finalmente que no es admisible el criterio de la administración tributaria de que la caducidad de la facultad determinadora opera en seis años sobre la base de que las declaraciones fueron incompletas pues se señala en la sentencia que "ha sido criterio reiterado de esta Sala, que para que dicho supuesto se produzca debe haber ocultamiento de hechos generadores, tipos o grupos de renta, y en este caso según lo mantiene la sentencia, dentro de su más amplio criterio de apreciación de la prueba que ha efectuado, estas sólo se refieren a un teórico ocultamiento de ingresos, que por otra parte han sido detectados gracias a la denuncia penal hecha por los mismos representantes de la Empresa, pues detectaron que una de sus empleadas estaba sustrayendo dineros de caja", por lo que se procedió a rechazar el recurso de casación presentado por el Servicio de Rentas Internas.

En este sentencia el criterio que ha sido considerado es el referente a que el hecho de que existan diferencias en las cantidades reales y las declaradas no determina que la facultad determinadora caduque en seis años, el presupuesto necesario es que para que ello se produzca es que debe existir ocultamiento de hechos generadores, tipo o grupos de cuentas, en cuyo caso debe el contribuyente dejar de declarar por alguna de sus actividades económicas o cuando al vender diferentes productos que deben pagar un impuesto como por ejemplo en el caso del ICE se hiciere constar únicamente los ingresos de uno de ellos.



RECURSO DE CASACION INTERPUESTO POR EL DR. CARLOS ALVAREZ MARIN EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

Dentro del recurso se señala que la Administración Tributaria realizó una determinación de conformidad con lo dispuesto en el Art. 68 del Código Tributario, que en la sentencia de primera instancia se ha violado lo dispuesto en el Art. 95 del Código Tributario por cuanto la caducidad se interrumpió con la notificación de la orden de determinación y que no se han dado las circunstancias para que tal interrupción no opere acorde lo previsto en la ley, que lo que caduca es la facultad determinadora, no la orden de determinación, dentro del considerando Tercero se establece que de conformidad con el Art. 220 del Código Tributario, las acciones de impugnación deben proponerse en contra de actos determinativos de obligación tributaria, que la orden de determinación da inicio al proceso fiscalizatorio y por sí misma no comporta una determinación de obligación tributaria, que por ello es improcedente una acción de impugnación en contra de una orden de determinación, tanto más que el administrado puede hacer valer sus derechos ante las determinaciones tributarias, en el considerando Cuarto a su vez se señala: "La caducidad debe ser declarada aún de oficio. Por ello pese a que la sentencia impugnada en modo que no corresponde, reconoce la caducidad de la Orden de Determinación 930050, se debe analizar si tal fenómeno, la caducidad, ha operado en el presente caso. El Art. 45 de la Ley 51 publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993 reformó el Art. 95 del Código Tributario y dispuso que sin perjuicio de la interrupción de la caducidad por la notificación de la orden de determinación, este efecto no se producirá si no se inicia la determinación en veinte días o si se la suspende por más de quince días consecutivos, sin perjuicio de que se pueda dar una nueva orden siempre que aún no se hubiere cumplido el plazo de caducidad. La disposición establece, para el caso que faltase más de un año, para la caducidad, que esta operará si no se notifica con la determinación dentro de ese lapso. Finalmente la disposición estatuye que si faltare más de un año, no se considerará la interrupción si la notificación no se realiza dentro de los plazos de caducidad que prevé el Art. 94 del Código indicado. No se ha establecido que haya

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

ocurrido alguna de las circunstancias que enervan la interrupción de la caducidad y al haber la sentencia declarado la caducidad de la Orden de Determinación se ha violado el Art. 95 del Código Tributario". Así mismo dentro de la sentencia se considera que la impugnación en lugar de decidir sobre la nulidad de la Orden de Determinación, en forma del todo injustificada, declara su caducidad, por lo que la Sala casa la sentencia por cuanto la misma reconoce la caducidad de la Orden de Determinación No. 930050 de 7 de julio de 1993, cuando lo que caduca es la facultad de realizar la determinación por parte de la administración.

Dentro de la sentencia de primera instancia aparentemente se estableció la caducidad de la orden de determinación, pero tal caducidad no se produce puesto que lo que caduca es la facultad determinadora tal y como lo establece el Art. 94 del Código Tributario que señala: "Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos".

Por otra parte se debe tener presente lo que dispone el Art. 95 del Código Tributario con respecto a la interrupción de la caducidad, que señala: "Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

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

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

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

En la sentencia se establece que para que opere la interrupción de la caducidad, una vez que se notifica con la orden de determinación, no únicamente se debe considerar el paso del tiempo, sin la actuación por parte de la administración, sino que se debe probar que la administración no realizó ningún tipo de acto desde la notificación con la misma, que ello debía estar plenamente probado dentro del proceso, ya que en primera instancia en sentencia se estableció que operó la caducidad de la orden de determinación, sin haber realizado el correspondiente análisis de lo anotado anteriormente,

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



cuando a decir de la administración tributaria eso no se ajusta a la verdad, por otra parte se debe tener presente como bien lo señala la sentencia que la orden de determinación por sí misma no puede caducar ya que lo que caduca es la facultad que tiene la administración para realizar una determinación dentro de los plazos que se encuentran establecidos claramente en el Código Tributario.

ANALISIS SENTENCIA DE CASACION DE EMPRESA DE LICORES DE EXPORTACIÓN LICORESA S.A.

La administración tributaria presenta recurso de casación dentro de la sentencia emitida el 25 de julio del 2007, por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, dentro del juicio propuesto por Germán Jara Yela Gerente General y representante legal de Licores de Exportación S.A. (LICORESA), negado el recurso se interpuso el de hecho el cual fue admitido. En este caso la administración tributaria fundamenta el recurso en la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación y alega que se ha aplicado indebidamente el Art. 94 del Código Tributario, se considera que de las propias declaraciones de la empresa se deduce que no determinó la totalidad del ICE y que el plazo a aplicar para la caducidad es el de seis años, por otra parte se sostiene que la determinación realizada por la administración se produjo antes de que opere la caducidad, la empresa alega que habiéndose declarado nulo el convenio tributario se dispuso el pago de diferencias de Impuesto a la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, más no del Impuesto a los Consumos Especiales ICE, ya que su importe no podía trasladarse en los precios al consumidor, que por ello la empresa liquidó las diferencias de Impuesto a la Renta y de IVA de los ejercicios fiscales 1996, 1997 y 1999, por lo tanto cuando se le notifica a la empresa con la orden de determinación el 11 de febrero del 2003, las obligaciones del ICE del año 1997, ya se encontraba caducada la facultad determinadora, ya que la facultad determinadora caduca de acuerdo a lo establecido en el Art. 94 del Código Tributario. La Sala analiza en concreto el tema en este caso de si opera o no la caducidad en seis años, a la vez que se señala que la resolución que puso fin al convenio tributario es de 14 de enero

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

del 1997, por lo tanto no era aplicable para 1997, concretamente para los períodos febrero y de mayo a diciembre de 1997, por lo que mal podría considerarse a efectos de caducidad de un año, tal convenio como una determinación mixta válida, finalmente considera que la empresa al no haber incluido en sus declaraciones la totalidad de sus ventas sujetas a ICE, le es aplicable el supuesto del art. 94 del Código Tributario que establece la caducidad de la facultad determinadora en seis años cuando no se hubiere declarado en todo o en parte los tributos, por lo que se casa la sentencia y se reconoce que no ha operado la caducidad alegada por la empresa.

En este caso se establece que la facultad determinadora caduca en seis años, ya que la empresa no declara la totalidad de su ventas sujetas a ICE, así lo señala la sentencia, sin embargo a mi entender en el presente caso lo que no se declararon son los ingresos de un determinado producto sujeto al ICE, no obstante dado el hecho de que en el presente trabajo no se ha analizado todo el proceso no es algo que puede establecer con absoluta certeza, por lo tanto me atrevería a afirmar que no es que simplemente existió una diferencia en los montos declarados sino que no se declararon ingresos correspondientes a ciertos productos sujetos al ICE, y en este caso se debe considerar que existen fallos de triple reiteración que establecen que cuando el contribuyente o sujeto pasivo no ha declarado totalmente un impuesto o solo lo ha declarado en parte ocultando deliberadamente algún tipo de ingreso o grupo de renta, mas no cuando existen diferencias en su declaración o en su contabilidad, por lo cual considero que lo que se hizo fue ocultar algún tipo de ingreso, más no creo que la Sala considere que la caducidad no se produjo simplemente porque había diferencia en los montos declarados, razón por la cual se considero que se podía aplicar lo dispuesto en numeral 2 del Art 94 que señala: "Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y....."



UNIVERSIDAD DE CUENCA

JUICIO DE IMPUGNACION JOSE RAMON BAZURTO EN CONTRA EL DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICO DE RENTAS INTERNAS.

La Sala Unica del Tribunal Distrital de Portoviejo acepta la demanda de impugnación presentada por José Ramón Bazuerto en contra del SRI, dando de baja actas mediante las cuales se confirmaba glosas por impuesto a la renta, retenciones en la fuente de impuesto a la renta, agente de retención y percepción del IVA, anticipo del impuesto a la renta de los ejercicios 1997 al 2001, dentro del término legal la Procuraduría y la Administración tributaria presentan recurso de casación, amparado el primero en lo dispuesto en el Art. 3 de la Ley de Casación y el segundo en las causales primera y tercera del Art. 3 de la Ley de Casación, la Sala acepta el recurso del segundo y rechaza el propuesto por la Procuraduría por no ser parte procesal, por lo que este último plantea un recurso de hecho. En el recurso de casación propuesto por el procurador de la administración tributaria considera que existe falta de aplicación en la sentencia de los Art. 82 y 272 del Código Tributario, aplicación indebida del Art. 94 del mismo Código, así como también aplicación indebida del Art. 95 del Código Tributario en lo referente a la valoración de la prueba, ya que se han dejado sin efecto actas de determinación sin que se haya producido la caducidad de la facultad determinadora como lo señala el tribunal en su sentencia, por cuanto las órdenes de determinación se notificaron el 17 de abril del 2003, que por lo tanto debía notificarse con el acta definitiva hasta el 17 de abril del 2004, habiéndose producido el día 19 de abril por cuanto los días 17 y 18 fueron sábado y domingo, cumpliendo así lo dispuesto en el último inciso del Art. 12 del Código Tributario, por otra parte se establece que en cuanto a los ejercicios fiscales 1996,1997,1998, si bien se notificó el 17 de abril del 2003 con las órdenes de determinación, al haber ocultamiento de ingresos la caducidad de la facultad determinadora debe extenderse a seis años y no a tres como erróneamente establece la sentencia, adicionalmente señala que se ha producido la nulidad del trámite pues no se ha actuado una prueba solicitada por el SRI, en la contestación del recurso se señala por parte del actor que el recurso no reúne los requisitos de forma exigidos por la ley y en cuanto al nombramiento de un perito por parte del SRI, que este debió

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

nombrarlo oportunamente, que no existe falta de aplicación del Art. 82 del Código Tributario; en lo que respecta, a la caducidad de la facultad determinadora las actas debían notificarse hasta el 16 de abril del 2004 y al haber sido notificadas el 19 de abril se produjo la caducidad, asimismo señala que también se debe considerar que existe caducidad si lo que se considera es la fecha de declaración de los impuestos, por lo cual debe rechazarse el recurso. La Sala de la entonces Corte Suprema de Justicia respecto del recurso establece que en cuanto a la nulidad debería considerarse que el efecto de la misma es la reposición al momento en que esta se produjo, ya que la Sala del Tribunal Fiscal No. 4 designó un perito sin que la administración lo haya objetado, a la vez, que esta ofreció designar al suyo, sin haberlo hecho dentro del proceso, puesto que sólo cuando la Sala pidió autos para sentencia la administración tributaria se opuso lo cual resultaba inoportuno, por lo que no cabría declarar nulidad alguna si la omisión es producto de la negligencia de la administración. Así mismo considera que es necesario determinar si la Sala aplicó o no conforme a derecho las normas del Art. 94 y 95 del Código Tributario, referentes a la caducidad de la facultad determinadora, en cuanto a lo dispuesto en el Art. 95 con respecto a la interrupción de la caducidad y señala que la misma se interrumpe con la notificación de la orden de determinación y que esta no produce efecto alguno cuando los actos de determinación no se inician dentro de los veinte días de notificada la orden de determinación o si es que iniciados se suspendieren por más de 15 días consecutivos, a la vez que se establece que dicho artículo señala que si podrá expedir una nueva orden de determinación siempre que se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad; por otra parte, si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, la interrupción no podrá extenderse más allá de un año, ya que si va más allá se entiende que opera la caducidad de la facultad determinadora, adicionalmente se ha de entender que no se interrumpe la caducidad cuando el contribuyente no es notificado con el acto de determinación con el que culmina la fiscalización realizada, por lo que la Sala considera que este es un punto de puro derecho que debe ser analizado sobre la base de lo dispuesto en las normas contenidas en los Arts. 94 y 95. En este

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

sentido la Sala establece que si las declaraciones fueron de los ejercicios 1996, 1997 y 1998, y si consideramos que la declaración por esos períodos fue hecha el 12 de abril del 2000 debemos considerar que la notificación con la orden de determinación no podía ser posterior al 12 de abril del 2003, no obstante la notificación es del 17 de abril del 2003, esto es cuando la facultad había caducado, efecto que también se produce para las declaraciones de anticipo de impuesto a la renta y rentencias en la fuente de los ejercicios 1997 y 1998. En lo que respecta a la declaración del impuesto a la renta del año 1999, esta declaración debía haberse presentado hasta el 22 de abril del 2000, habiendo el contribuyente presentado la misma el 8 de junio de 2000, por lo tanto habiéndose realizado la notificación con la orden de determinación el 17 de abril del 2003, se encontraban dentro del término que establece el Art. 95 del Código Tributario, pero faltando menos de un año para producirse la caducidad, por lo tanto las actas definitivas debían notificarse dentro del año siguiente, so pena de que no se interrumpa dicha caducidad, la fecha equivalente al 17 de abril del 2003 es el 17 de abril del 2004, que conforme el calendario cayó en día sábado, por lo tanto aplicando lo dispuesto en el Art. 12 del Código Tributario, el vencimiento se prorrogó hasta el 19 de abril del 2004, fecha en la que se notificó con el acta de determinación por lo que no habría operado la caducidad de la facultad determinadora, debiendo aplicarse igual consideración para Retenciones en la Fuente y Anticipos de Impuesto a la Renta. En cuanto a la declaración de impuesto a la renta del año 2000, esta se presentó el cinco de abril del 2001, habiendo sido notificada la orden de determinación el 17 de abril del 2003, esto es dentro del plazo y por lo tanto no existe caducidad que declarar. Se señala también en la sentencia que en cuanto a las Retenciones por el período de julio a diciembre del 2000, caduca la facultad de la administración a partir de las fechas de cada una de las declaraciones, pero que siendo la orden de determinación de 17 de abril del 2003 y de acuerdo al período que fue determinado resulta claro que no han pasado tres años y por lo tanto no ha caducado la facultad determinadora, por lo que finalmente señala que acepta en parte el recurso de casación presentado por el SRI y que modifica la sentencia reenviando a la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 para que se dé cumplimiento.

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



En este caso la Corte diferencia los períodos determinados y respecto de cada caso analiza si ha operado o no la caducidad, lo cual es lógico porque no se podría pretender dar un tratamiento igual a todos los ejercicios económicos ya que la declaración de los impuestos se refiere a diferentes períodos fiscales y por lo tanto las declaraciones se realizaron en fechas distintas. En el caso de las declaraciones correspondientes a los años 1997 y 1998 la Corte consideró que se produjo la caducidad no así en el caso de los períodos 1999 y 2000, en los cuales la Administración Tributaria tenía plena facultad para realizar la determinación, en cuanto a la fecha de la notificación con el Acta de Determinación Definitiva, consideró que se realiza un adecuado análisis de lo dispuesto en el inciso final del Art. 12 del Código Tributario que señala: "Plazos.- Los plazos o términos a que se refieran las normas tributarias se computarán en la siguiente forma:

1. Los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenenecerán el día equivalente al año o mes respectivo; y,
2. Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.

En todos los casos en que los plazos o términos vencieren en día inhábil, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente".

JUICIO DE IMPUGNACIÓN QUE SIGUE INDUSTRIA LICORERA EMBOTELLADORA DEL NORTE S.A. ILENSA EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

La administración tributaria interpone recurso de casación fundamentando el mismo en el Art. 3 de la Ley de Casación y alega que al expedirse la sentencia se ha aplicado indebidamente el Art. 84 de la Ley de Régimen Tributario Interno y no se ha aplicado los artículos 94 numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, 72 de la propia Ley y 138 de la Ley de Modernización, se

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

sostiene que el acto no es un acto ejecutoriado, que debe aplicarse lo referente a la caducidad de seis años, que la actora no ha aplicado para determinar la base imponible del Impuesto a los Consumos Especiales, ICE lo dispuesto en el Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno y Art. 189 de su Reglamento y que por ello no cumplió la totalidad de la obligación tributaria, no habiendo existido vicios de procedimiento que declarar. La empresa contesta la casación señalando que el único legitimado para proponer el recurso es el Procurador General del Estado y que la Sala de instancia ha aplicado correctamente lo dispuesto en el Art. 84 del Código Tributario, sin que la administración tributaria en el recurso haya explicado el por qué a su entender se ha aplicado indebidamente esta norma, así mismo señala que no es verdad que los precios constantes en el año 1997 sean distintos de la base imponible y del quantum del Impuesto a los Consumos Especiales, que en casos como estos la jurisprudencia se ha pronunciado en el sentido de que la caducidad se produce en tres años, se establece también que ILENSA declaró todos sus hechos generadores y que la omisión es de la administración tendiendo a reajustar los precios referenciales, asimismo manifiesto que en el Art. 38 de la Ley de Modernización y no el 138 como equivocadamente se establece por parte de la administración lo que hace es conferir competencia al tribunal distrital de lo fiscal para conocer asuntos tributarios. En este sentido la Sala considera que la parte demandada es la autoridad que emitió el acto administrativo impugnado, en virtud de lo dispuesto en el inciso tercero del Art. 227 del Código Tributario, por lo que no se cuenta con la Procuraduría y no es a este organismo al que le corresponde interponer el recurso. En el análisis propiamente del recurso en cuanto al tema de la caducidad señala que la fundamentación de la administración en cuanto a que no se realizaron en forma completa las declaraciones de IVA y de ICE, y que por lo tanto no se tomó en cuenta la real base imponible para el cálculo de los impuestos, considera que la controversia se sitúa no en si se declaró en todo o en parte de la materia imponible conforme lo dispuesto en el numeral 2 del Art. 94 del Código Tributario, sino en lo que existe discrepancia es en la forma de fijar la materia imponible en cuyo caso se deberá considerar que la caducidad operó en tres años, por lo que no se caso la sentencia habiéndose desechado el recurso.



En este caso la Sala considera que la caducidad opera en tres años por cuanto de lo que se trata es de fijar la materia imponible, que en lo que existe discrepancia es en la forma de fijar la misma, la discusión se centra en el precio de venta de los productos, por lo tanto se confirma una vez más el criterio reiterado por la sala ya que no es que la empresa no declaró en todo o en parte la materia imponible en este caso se discuten montos que como ya lo señalamos anteriormente no es una razón para que se considere que la facultad determinadora de la administración caduca en seis años.

JUICIO DE IMPUGNACION interpuesto por la EMPRESA ANDES PATROLEM LTDA EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. SENTENCIA DEL 25 DE MARZO DEL 2010 QUE NO SE ENCUENTRA PUBLICADA EN EL REGISTRO OFICIAL

El Director de la Regional Norte del Servicio de Rentas Internas interpone recurso de casación de las sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, dentro del juicio propuesto por la compañía AEC ECUADOR LTDA. La Administración fundamenta el recurso en las causales primera, tercera, cuarta y quinta del Art. 3 de la Ley de Casación, por cuanto considera que se han infringido los arts. 94, 131, 139 y 270 del Código Tributario, 76 numeral 7 literal b de la Constitución de la República; y, 115, 257, 273, 274 y 275 del Código de Procedimiento Civil, se sostiene que el numeral tres del Art. 94 del Código Tributario, no hace referencia a la refiscalización del acta ni de las glosas, por cuanto se ha advertido la existencia de nuevos hechos imponibles, sostiene así mismo que para el ejercicio de lo dispuesto en el numeral tres del Art. 94 del Código Tributario no se requiere consentimiento alguno, a la vez que señala que no se ha efectuado una determinación complementaria, finalmente se considera que la administración se encuentra facultada para establecer nuevas glosas mediante un acto de determinación. Por su parte la empresa en su escrito de contestación manifiesta que el Art. 94 numeral 3 lo que permite al Servicio de Rentas Internas es verificar los valores glosados en un acto de determinación, señala también que la referencia a la

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

determinación complementaria contenida en la sentencia recurrida, ha sido referida por la administración fuera de contexto, por otra parte considera que la administración no señala con precisión los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba. En este sentido la Sala considera que la discrepancia concierne a la recta aplicación del Art. 94 numeral 3 del Código Tributario con respecto a la caducidad de la facultad determinadora en un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos. Que habiéndose efectuado un proceso de determinación por parte de la administración, con posterioridad se ha efectuado una verificación del mismo. Por lo que dentro de ese actuar verificador, no cabe que se revisen nuevos ámbitos, puesto que, verificar connota reexaminar lo antes fiscalizado, la sala considera que ese año de que habla la disposición no es plazo ampliatorio para reiniciar el proceso de control y fiscalización global. En el considerando SEXTO se señala: "El supuesto de la determinación complementaria previsto en el art. 131 del Código Tributario, sirve a otro propósito, supone el que se haya propuesto una reclamación en contra de los actos de determinación tributaria y que encontrándose en trámite la misma, la administración advierta la existencia de hechos no considerados en tal determinación lo cual lleva a suspender el trámite de la reclamación y puede conducir a la formulación de una nueva determinación sustitutiva de la inicial que de debe ser notificado, y respecto de la cual, cabe proponer reclamación por quién se sienta perjudicado", se establece que al haberse producido la verificación de asuntos no considerados en la determinación inicial, ello constituye una violación de trámite que incide en la resolución del mismo en los términos del Art. 139 del Código Tributario, por lo que se desecha el recurso interpuesto.

En el caso de esta sentencia se diferencia el plazo de caducidad establecido en el numeral 3 del Art. 94 del Código Tributario del proceso de determinación complementaria establecido en el Art. 131 de dicho cuerpo legal que establecía: "Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación del reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en el acto de determinación tributaria que lo motiva, o cuando los hechos considerados

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementario. Realizado este acto, se correrá traslado al interesado, por el plazo de ciento veinte días hábiles, dentro del que se podrá presentar todas las pruebas contra los resultados del nuevo acto. Vencido el plazo, comenzará a correr el lapso que se le concede a la administración para dictar resolución, que se referirá al acto inicial y al complementario”

Es necesario señalar que este artículo fue objeto de una reforma y en la actualidad dispone: “Determinación complementaria.- (Sustituido por el Art. 6 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación.

La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente.

Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará durriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial”.

No obstante, si bien el proceso ha cambiado, en el fondo y con respecto a su aplicabilidad en lo que concierne a esta sentencia es el mismo, por cuanto se considera que en el caso de una determinación complementaria la administración tributaria tiene la posibilidad de realizar un amplio análisis de

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



todo lo determinado por el sujeto pasivo, no así cuando lo que se realice sea una determinación en los términos del numeral tercero del Art. 94 en cuyo caso caso la facultad de la administración tributaria se ve limitada a únicamente revisar aquello que ya fue objeto de determinación.

**RECURSO DE CASACION interpuesto por JAIME HIERRO CORDERO
A NOMBRE Y EN REPRESENTACION DE SERVICIOS INDUSTRIALES
TEXTILES CIA LTDA. ISABOCAR**

La sentencia corresponde al 8 de marzo del 2002, sin embargo los hechos materia de la litis son anteriores a la vigencia de la Ley de Régimen Tributario Interno, en este el caso, el argumento esgrimido por la Compañía ISABOCAR, entre otras cosas es que nunca se le notificó con la Orden de Determinación por parte del Director General de Rentas, no obstante por parte la compañía dentro del recurso de casación se reconoce que se le entregó la documentación para el proceso fiscalizatorio, por lo que en el considerando Tercero de la resolución se señala: "Habiendo la Sala Juzgadora apreciado que la notificación se hizo, es evidente que se interrumpió la caducidad y que las Actas de Fiscalización son válidas".

El Código Tributario en su Art. 95 en su primer inciso establece: "Interrupción de la caducidad.- Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente". Por parte la empresa se señala que no ha existido la notificación con la Orden de Determinación, afirmación esta que aparentemente no se ajusta a la realidad, ya que de ser así no podría haber conocido de que se estaba realizando una fiscalización, no obstante dentro del término de prueba presenta la documentación correspondiente con lo cual parecería que es claro el hecho de que existió la notificación, y, en este caso en concreto por lo tanto la interrupción de la caducidad, siendo finalmente de anotar que la Sala de lo Fiscal rechazo el recurso interpuesto.



**RECURSO DE CASACION INTERPUESTO POR JOAQUIN MARTINEZ
AMADOR, GERENTE GENERAL DE CONTICORP S.A. PUBLICADA R.O.
079, DE 02 DE DICIEMBRE DEL 2009**

La sentencia de la Corte Suprema es de 15 de diciembre de 1998, en el recurso de casación se señala que la misma desconoció las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de las Actas de Fiscalización por Impuesto a la Renta de los ejercicios 1994 y 1995, que no podían ser objeto de refiscalización y que si se quería realizar la misma se debía cumplir con los requisitos para la revisión, se señala asimismo que las Actas de Fiscalización no fueron elaboradas debidamente, puesto que se lo hizo de manera superficial, sin que las pruebas hubieran sido analizadas con profundidad. Por su parte, la Administración Tributaria establece que el problema de fondo es la aplicación del numeral 3ro del Art. 94 que concede el plazo de un año para verificar una determinación efectuada por el sujeto activo, que el Art. 286 que se encontraba en vigencia del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno ratifica la facultad de refiscalizar. En el Quinto considerando de dicha sentencia se señala que: "De conformidad al Art. 94 numeral tercero del Código Tributario, la Administración puede verificar un acto de determinación que ella misma haya producido hasta dentro de un año. Dice la norma "Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos". Esta facultad verificadora de las determinaciones ya realizadas no atenta a la firmeza o ejecutoriedad de los actos administrativos, y es independiente de la potestad revisora de la administración aludida entre los artículos 199 y 144 (hoy 143 y 148) del Código Tributario. La nueva verificación no está sujeta a causales, cual si ocurre con la revisión. No se ha demostrado que en el presente caso hubiese transcurrido el año al que se refiere la disposición transcrita y que por lo tanto haya caducado la correspondiente facultad de la Administración", la Sala dentro de su sentencia considera que se trata simplemente de una verificación de una determinación tributaria ya

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

realizada y que cuando eso sucede el contribuyente tiene la posibilidad de proponer los reclamos y demandas que a bien tenga. Así mismo, se establece que el Art. 286 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario que se encuentra derogado, pero que era el entonces aplicable se refiere a la fiscalización parcial y a la refiscalización, sin que en dicho texto constara que previa la refiscalización fuere necesario dejar sin efecto la verificación realizada inicialmente por la Administración, y por ende fuere necesario dejar sin efecto las actas de fiscalización, debiendo señalar que cuando se realizaba la refiscalización ello no impedía que el contribuyente pierda la posibilidad de impugnar el acto administrativo.

Siendo ese el caso tal y como lo señala el Código Tributario es posible realizar una verificación del acto de determinación, dentro del año contado desde la fecha de la notificación de tales actos, por lo que en este caso concreto en la Sentencia de Casación se rechazo el recurso por cuanto, la ejecución de la denominada refiscalización se realizó antes de que opere la caducidad, por lo tanto el acto de la Administración Tributaria era completamente legal, hoy en día si bien es cierto no se encuentra en vigencia el Art. 286 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, que señalaba: "De la Fiscalización Parcial y Refiscalización.- Las fiscalizaciones ordenadas dentro del año anterior a la fecha en que opere la caducidad según lo establecido en el artículo 94 del Código Tributario, podrán efectuarse en forma total o parcial, si el Director General de Rentas así lo autorizare. Las fiscalizaciones parciales no impedirán que se intervenga posteriormente por conceptos diferentes a los previamente determinados, siempre que aun no se haya operado la caducidad. El Director General de Rentas, dentro del plazo establecido en el Código Tributario, podrá disponer la refiscalización de los contribuyentes cuando los resultados de la fiscalización no reflejan la realidad económica o por otras causas justificadas. En este acto administrativo, que debe realizarse por un funcionario fiscalizador designado por esta Autoridad, deberá hacerse constar la responsabilidad del o de los funcionarios que actuaron y legalizaron la determinación que se verifica. Los funcionarios de fiscalización, deberán presentar un plan para la fiscalización de los contribuyentes asignados, en el que se detallarán las

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

revisiones y demás trámites a efectuarse de conformidad con el Código Tributario, la Ley de Régimen Tributario Interno y los Reglamentos sobre la materia”, si se encuentra en vigencia lo dispuesto en el numeral 3ro del Art. 94 del Código Tributario, por lo que es factible realizar una nueva determinación tributaria, así: “Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:.....3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”. Adicionalmente es de señalar que para la nueva verificación no se necesitan causales, por otra parte en caso de que efectivamente se lleve a efecto una nueva determinación se realice el contribuyente tiene la posibilidad de proponer los reclamos y demandas que a bien tenga y sin que sea necesario dejar sin efecto las actas de fiscalización.



CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La realización del presente trabajo me ha permitido tener un conocimiento más completo de lo que debemos entender sobre el ejercicio de la Facultad Determinadora en el Sistema Jurídico Ecuatoriano Vigente, tema este de gran trascendencia jurídica pues sustenta el derecho de la Administración Tributaria para establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, y con ello faculta el ejercicio de la gestión destinada a verificar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, en la búsqueda del cumplimiento estricto de las prestaciones tributarias para que no se lesione el interés fiscal.

He podido establecer que el correcto ejercicio de la facultad determinadora permite que la administración tributaria pueda realizar una adecuada recaudación de los tributos, puesto que muchas veces los contribuyentes pretenden perjudicar al fisco con declaraciones que no obedecen a su realidad económica, procurando pagar la menor cantidad de dinero en lo que respecta a los diferentes tributos, por lo que la actuación del Estado para impedir este tipo de perjuicio económico resulta procedente desde el ámbito legal y necesaria para garantizar la corrección en la medida del cumplimiento de las obligaciones atribuidas a los sujetos pasivos.

Sin embargo, muchas de las veces la facultad determinadora ha sido utilizada para establecer el pago de cantidades pequeñas a favor del fisco sin considerar el trabajo que significa para el sujeto activo realizar ese tipo de determinación, dejando pasar en otros casos montos significativas por evasiones tributarias; y, que sin embargo no son objeto de una determinación.

La facultad determinadora ejecutada dentro del marco legal, y ejercida bajo los principios administrativos de oportunidad, eficiencia, transparencia y buena fe es de gran utilidad pues permite una recaudación efectiva de los distintos tributos, impide que los contribuyentes evadan los mismos y procura el pago justo al sujeto activo, esto es el Estado, de ahí que siempre el ejercicio de la



UNIVERSIDAD DE CUENCA

facultad determinadora será eficiente en la medida de que se busque una efectiva y justa recaudación.

Por otra parte en cuanto al tema de la liquidación de diferencias que también ha sido objeto de revisión es de anotar que si bien es cierto que en la Ley de Régimen Tributario Interno se regula un proceso al que bajo el principio de legalidad debe someterse la gestión administrativa, debemos considerar que existen sentencias de triple reiteración en las que se ha establecido que se trata de una determinación, no obstante el trámite utilizado por los funcionarios administrativos competentes no es aquel que señala el Reglamento y que debe iniciarse con la notificación de la orden de determinación, por lo que resulta contradictorio que por un lado se diga que se trata de un proceso de determinación y por otro no se lleve adelante el proceso establecido en la normativa jurídica.

Otro asunto que fue materia de análisis, en este trabajo, se relaciona con la institución de la caducidad, y en concreto lo referente a aquella que opera en seis años, al respecto como se señaló, existe muchas de las veces una interpretación antojadiza por parte de la administración, que utilizado esta figura normativa para poder ejercer su facultad determinadora una vez que han transcurrido los tres años plazo con el que cuenta la administración para ejercer válidamente la facultad determinadora aduciendo que los contribuyentes han declarado únicamente en parte sus tributos, no obstante como lo señale anteriormente considero que esta disposición tuvo su razón de ser en otro momento, esto es cuando entró en vigencia el Código Tributario en 1975 y en el Ecuador se consideraba el sistema de renta cedular y no el de renta global como sucede en la actualidad por lo que creo que es necesario que en una próxima reforma se regularice esto a fin de que se adecue la normativa jurídica a la realidad.



UNIVERSIDAD DE CUENCA

BIBLIOGRAFIA

JARAC, Dino, (1985)

“ Finanzas Públicas y Derecho Tributario ”.

Buenos Aires, Argentina. Editorial Cangallo S.A.C.I.

VILLEGRAS, Héctor B. (1984)

“ Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario ”.

Buenos Aires, Argentina, tercera edición, Ediciones Desalma

JARAC, Dino, (1969)

“ Curso Superior de Derecho Tributario”.

Buenos Aires, Argentina. Liceo Cima.

BENAVIDES BENALZAR, Merk (2003)

“Teoría y Práctica Tributaria en el Ecuador ”.

Quito-Ecuador. Pontificia Universidad Católica.

ARROYO, Eduardo A. (1974)

“Procedimientos Tributarios de Alejandro Altamirano”

Tercera Parte. La Determinación de Oficio

PATIÑO, Rodrigo y Teodoro Pozo. (1996)

“Léxico Jurídico Tributario”

Corporación Latinoamericana para el Desarrollo. Quito

GARCES MOREANO, Rodrigo (1980)

“ La Caducidad en el Sistema Tributario Ecuatoriano”

Ediciones de la Universidad Católica. Quito

TAMAYO RUBIO, Raúl (1978)

“La Determinación Tributaria”.

Primeras Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario.

AUTORA: DRA. TATIANA LOYOLA OCHOA



UNIVERSIDAD DE CUENCA

Universidad Católica del Ecuador. Quito.

PATIÑO LEDESMA, Rodrigo

“Fundamentos y Límites de la Facultad Determinadora”

X Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario

CABANELAS, Guillermo

“Diccionario de Derecho Usual”

Buenos Aires-Argentina. Bibliográfica Omeba. Sexta Edición

Código Tributario

Corporación de Estudios y Publicaciones.

Ley de Régimen Tributario Interno.

Corporación de Estudios y Publicaciones.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Corporación de Estudios y Publicaciones.

La Ley de Procedimiento Tributario Argentino.

Ley No. 11.863