



Modalidad Abierta y a Distancia

# Derecho Tributario

Guía didáctica



## Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

### Departamento de Ciencias Jurídicas

---

## Derecho Tributario

*Guía didáctica*

Carrera	PAO Nivel
③ Contabilidad y Auditoría	II

**Autora:**

Valdivieso Ortega Gabriela Judith

Este trabajo "Derecho Tributario", es un derivado de "Derecho Tributario" por Maldonado Ontaneda Byron Vinicio, utilizada bajo licencia CC BY-NC-SA 4.0. "Derecho Tributario" está bajo la licencia CC BY-NC-SA 4.0 por Valdivieso Ortega Gabriela Judith



D E R E \_ 1 1 8 2

Asesoría virtual  
[www.utpl.edu.ec](http://www.utpl.edu.ec)

## **Universidad Técnica Particular de Loja**

### **Derecho Tributario**

Guía didáctica

Valdivieso Ortega Gabriela Judith

### **Diagramación y diseño digital:**

Ediloja Cía. Ltda.

Telefax: 593-7-2611418.

San Cayetano Alto s/n.

[www.ediloja.com.ec](http://www.ediloja.com.ec)

[edilojacialtda@ediloja.com.ec](mailto:edilojacialtda@ediloja.com.ec)

Loja-Ecuador

ISBN digital - 978-9942-39-568-9



Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual  
4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0)

Usted acepta y acuerda estar obligado por los términos y condiciones de esta Licencia, por lo que, si existe el incumplimiento de algunas de estas condiciones, no se autoriza el uso de ningún contenido.

Los contenidos de este trabajo están sujetos a una licencia internacional Creative Commons – **Reconocimiento-NoComercial-CompartirIgual 4.0** (CC BY-NC-SA 4.0). Usted es libre de **Compartir** – copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato. **Adaptar** – remezclar, transformar y construir a partir del material citando la fuente, bajo los siguientes términos: **Reconocimiento**– debe dar crédito de manera adecuada, brindar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que usted o su uso tienen el apoyo de la licenciatante. **No Comercial**-no puede hacer uso del material con propósitos comerciales. **Compartir igual-Sí remezcla, transforma o crea a partir del material, debe distribuir su contribución bajo la misma licencia del original.** No puede aplicar términos legales ni medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otras a hacer cualquier uso permitido por la licencia. <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>

# Índice

<b>1. Datos de información.....</b>	<b>8</b>
1.1. Presentación de la asignatura .....	8
1.2. Competencias genéricas de la UTPL .....	8
1.3. Competencias específicas de la carrera.....	8
1.4. Problemática que aborda la asignatura.....	9
<b>2. Metodología de aprendizaje.....</b>	<b>10</b>
<b>3. Orientaciones didácticas por resultados de aprendizaje.....</b>	<b>12</b>
<b>Primer bimestre .....</b>	<b>12</b>
<b>Resultado de aprendizaje 1.....</b>	<b>12</b>
Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje .....	12
<b>Semana 1 .....</b>	<b>13</b>
<b>Unidad 1. Nociones introductorias a la tributación .....</b>	<b>13</b>
1.1. El tributo .....	13
1.2. Principales Instituciones del derecho tributario.....	21
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	28
Autoevaluación 1.....	30
<b>Semana 2 .....</b>	<b>32</b>
<b>Unidad 2. Fuentes Normativas.....</b>	<b>32</b>
2.1. Las principales fuentes normativas del derecho tributario .....	
ecuatoriano .....	32
2.2. Especificidades de la norma tributaria .....	37
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	43
Autoevaluación 2.....	44
<b>Semana 3 .....</b>	<b>46</b>
<b>Unidad 3. La obligación tributaria .....</b>	<b>46</b>
3.1. Concepto.....	46
3.2. Modos de extinción de la obligación tributaria .....	47
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	52
Autoevaluación 3.....	53

<b>Semana 4 .....</b>	<b>55</b>
<b>Unidad 4. La administración tributaria .....</b>	<b>55</b>
4.1. Clases de administraciones tributarias .....	55
4.2. Facultades de la administración tributaria .....	56
4.3. La determinación y los sistemas de determinación .....	59
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	60
Autoevaluación 4.....	61
<b>Resultado de aprendizaje 2.....</b>	<b>63</b>
Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje .....	63
<b>Semana 5 .....</b>	<b>64</b>
<b>Unidad 5. Impuesto al valor agregado.....</b>	<b>64</b>
5.1. Objeto del IVA .....	64
5.2. Concepto de transferencia y supuestos de no sujeción.....	65
5.3. Transferencias e importaciones con tarifa 0% de IVA .....	65
5.4. El IVA sobre los servicios.....	66
5.5. Base imponible y tarifas del IVA.....	66
5.6. Hecho generador del IVA .....	67
5.7. Sujeto activo y sujeto pasivo del IVA .....	67
5.8. Obligación de facturación.....	68
5.9. Funcionamiento del crédito tributario de IVA.....	68
5.10. Declaración y pago .....	69
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	70
Autoevaluación 5.....	71
<b>Semana 6 .....</b>	<b>73</b>
<b>Unidad 6. Impuesto a la renta .....</b>	<b>73</b>
6.1. Objeto .....	73
6.2. Concepto de renta .....	74
6.3. Sujetos activo y pasivo .....	74
6.4. Exenciones del Impuesto a la Renta .....	75
6.5. Deducciones, base imponible y tarifa del Impuesto a la Renta.....	76
6.6. Declaración y pago del Impuesto a la renta .....	76
6.7. El crédito Tributario en el Impuesto a la Renta.....	77
6.8. Partes relacionadas y paraísos fiscales, regímenes preferentes .... o jurisdicciones de menor imposición .....	78
6.9. Precios de transferencia y principio de plena competencia.....	78

Actividades de aprendizaje recomendadas .....	79
Autoevaluación 6.....	80
<b>Semana 7 .....</b>	<b>82</b>
Actividades finales del bimestre .....	82
<b>Semana 8 .....</b>	<b>82</b>
<b>Segundo bimestre .....</b>	<b>84</b>
<b>Resultado de aprendizaje 2.....</b>	<b>84</b>
Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje .....	84
<b>Semana 9 .....</b>	<b>84</b>
<b>Unidad 7. Impuesto a consumos especiales .....</b>	<b>84</b>
7.1. Objeto .....	85
7.2. Hecho generador, supuestos de no sujeción y exenciones del ..... ICE .....	85
7.3. Sujeto activo y sujeto pasivo del ICE.....	86
7.4. Base imponible y tarifas del ICE.....	87
7.5. Facturación, liquidación, declaración y pago del ICE.....	88
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	89
Autoevaluación 7 .....	90
<b>Semana 10 .....</b>	<b>92</b>
<b>Unidad 8. Impuestos reguladores .....</b>	<b>92</b>
8.1. Impuesto a la salida de divisas .....	92
8.2. Impuesto a los activos en el exterior .....	95
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	97
Autoevaluación 8.....	99
<b>Semana 11 .....</b>	<b>101</b>
<b>Unidad 9. Impuesto a la renta provenientes de herencias, legados y ..... donaciones .....</b>	<b>101</b>
9.1. Objeto del impuesto .....	101
9.2. Hecho generador.....	102

9.3. Sujeto activo y pasivo .....	102
9.4. Base imponible y tarifa .....	103
9.5. Otras cuestiones importantes sobre el impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones .....	104
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	105
Autoevaluación 9.....	107
<b>Resultado de aprendizaje 3.....</b>	<b>110</b>
Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje .....	110
<b>Semana 12 .....</b>	<b>110</b>
<b>Unidad 10. Procedimientos tributarios y recursos administrativos.....</b>	<b>111</b>
10.1.Generalidades de los actos administrativos tributarios .....	111
10.2.Procedimientos y recursos administrativos tributarios.....	114
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	117
<b>Semana 13 .....</b>	<b>118</b>
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	122
Autoevaluación 10.....	123
<b>Semana 14 .....</b>	<b>126</b>
<b>Unidad 11. Infracciones, Contravenciones y defraudación tributaria .....</b>	<b>126</b>
11.1.Las infracciones administrativas tributarias .....	126
11.2.La defraudación tributaria .....	129
Actividades de aprendizaje recomendadas .....	131
Autoevaluación 11.....	132
<b>Semana 15 .....</b>	<b>134</b>
Actividades finales del bimestre .....	134
<b>Semana 16 .....</b>	<b>134</b>
<b>4. Solucionario .....</b>	<b>136</b>
<b>5. Glosario.....</b>	<b>151</b>
<b>6. Referencias bibliográficas .....</b>	<b>152</b>
<b>7. Anexos .....</b>	<b>154</b>



---

## 1. Datos de información

---

### 1.1. Presentación de la asignatura



### 1.2. Competencias genéricas de la UTPL

- Pensamiento crítico y reflexivo.
- Compromiso e Implicación Social

### 1.3. Competencias específicas de la carrera

- Incorpora metodologías, conocimientos y capacidades en los campos de la formación contable, para interactuar en los escenarios de la profesión y aportar a la solución de las problemáticas de los contextos, ejes y tensiones del desarrollo social y productivo del país.
- Valora el papel de la ética como herramienta que facilita el desarrollo intelectual, social, moral y ético, para actuar con transparencia, respetando la interculturalidad y los derechos del buen vivir.

#### **1.4. Problemática que aborda la asignatura**

Necesidad de formación especializada en los diferentes ámbitos de la contabilidad, para aportar con información económica financiera que permite el fortalecimiento y la sostenibilidad de los sectores prioritarios y el cumplimiento de las obligaciones: tributarias, siendo este un problema que persiste y que la Carrera se propone controlarlo, promoviendo la educación tributaria en la formación profesional, a través de la concienciación basada en la ética y valores para respetar los derechos y atribuciones establecidas en la ley.



---

## 2. Metodología de aprendizaje

---

Con la finalidad de lograr un desarrollo adecuado de la asignatura utilizaremos las siguientes metodologías, las cuales son fundamentales para cumplir con los resultados de aprendizaje establecidos.

**Aprendizaje cooperativo:** fundamentado en el modelo pedagógico que orienta la totalidad del diseño curricular. En el mismo el estudiante es el actor principal del proceso educativo, con la guía del equipo docente que utiliza las estrategias de aprendizaje adecuadas y necesarias. Este proceso se apoya con materiales educativos, tutoría, recursos de apoyo como tecnología de la información y la comunicación (TIC), espacios académicos libres, vinculación del estudiante a la investigación y espacios de práctica profesional.

Esta metodología incorpora cinco elementos básicos: interdependencia positiva, responsabilidad individual, interacción profesor-alumno y alumno-alumno, habilidades interpersonales; y, supervisión grupal. Además, fomenta las relaciones interpersonales y desarrolla habilidades de selección, búsqueda, análisis y evaluación de la información, optimizando la percepción de la realidad; y, logrando una mayor participación, comunicación, implicación y responsabilidad por parte de los estudiantes, favoreciendo así el logro de los resultados académicos.

La introducción de las TIC en la educación incrementa el desarrollo de nuevas teorías y prácticas didácticas, nuevos métodos y estrategias de enseñanza, como el aprendizaje cooperativo. Tomándose en consideración recursos didácticos, instrumentos para la gestión y organización educativa que estimulan la comunicación, la mediación y la construcción compartida del conocimiento. Gracias a estas se superan las barreras espacio-temporales tradicionales, pues a través de las plataformas virtuales de enseñanza-aprendizaje el profesor y el estudiante interactúan de forma síncrona y asíncrona, sin necesidad de coincidir física y temporalmente en el aula. Ello ha permitido el desarrollo de modelos de enseñanza no presencial (*e-learning*), con tareas y actividades a distancia (González Fernández y García Ruiz, 2007).

**Aprendizaje por indagación:** esta metodología promueve el estudio, análisis y reflexión de los contenidos que constan en el plan docente de la materia, apoyándose en las Tecnologías de la Información y en las directrices del profesor, logrando así niveles óptimos de involucramiento y motivación del estudiante. Su utilización permitirá la consecución de los objetivos planificados.



### 3. Orientaciones didácticas por resultados de aprendizaje



#### Primer bimestre

##### Resultado de aprendizaje 1

- Comprende la importancia de los tributos para aplicarlos en las transacciones económicas que realiza el sector empresarial.

El resultado de aprendizaje indicado, se logrará una vez que hayan sido revisadas, estudiadas y comprendidas las temáticas contenidas desde la unidad 1 hasta la unidad 4 de la presente guía.

Esto le permitirá no solamente tener clara la conceptualización del tributo, como la institución más importante del derecho tributario, en torno a la que gira esta materia; sino que, además, comprenderá la importancia del mismo, como base de las transacciones económicas que se realizan en nuestro país, sobre todo en el sector empresarial.

#### Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje

Estimado estudiante:

El análisis de cada uno de los contenidos abordados, sumado al desarrollo de las actividades recomendadas y las autoevaluaciones planificadas, le permitirán de forma conjunta alcanzar el resultado de aprendizaje propuesto.

Iniciará su estudio con la revisión de las principales instituciones tributarias y de los principios que rigen el sistema tributario, con especial énfasis en el tributo. Continuará con el examen de las fuentes normativas de esta

rama del derecho, para luego analizar la obligación tributaria, la cual ha sido considerada como uno de los ejes más importante para la comprensión del derecho tributario. Finalmente, estudiará la administración tributaria y sus diferentes facultades, haciendo hincapié en la facultad determinadora.



## Semana 1

### **Unidad 1. Nociones introductorias a la tributación**

#### **1.1. El tributo**

Estimado (a) estudiante, iniciaremos la presente unidad con el estudio de la principal institución del derecho tributario, el tributo y sus generalidades.

Con seguridad, al culminar esta unidad, usted estará en condiciones no solamente de aportar su propia definición, sino de diferenciar las distintas clases de tributos, conocer los fines de los mismos, los organismos encargados de su creación y aplicación y los principios con los que deben cumplir. ¡Adelante!

##### **1.1.1. Concepto de tributo**



Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Es fundamental partir de que, en el Ecuador, a partir de la vigencia de la Ley Orgánica para el desarrollo económico y sostenibilidad fiscal tras la pandemia COVID-19 (2021), por primera vez contamos dentro de nuestra legislación con un concepto de tributo.

Con la finalidad de conocer dicha definición, lo invito a dar lectura al artículo 1 del: [Código Tributario \(2005\)](#)

Respecto a la conceptualización de tributo antes examinada, partiendo de que su aplicación es de carácter obligatorio, nos permitimos realizar las siguientes observaciones:

- a. El tributo efectivamente es una **prestación**, no podemos hablar de contraprestaciones al referirnos a esta institución, pues de lo contrario nos trasladaríamos al mundo de los precios. Es importante mencionar en este punto que, la doctrina, al menos cuando se trata de las concepciones más antiguas de tributo, al igual que las legislaciones de ciertos países, aun comente el error de referirse al tributo como una contraprestación, por lo que es un acierto, que en la normativa ecuatoriana se haya aclarado que los mismos son prestaciones.
- b. En cuanto a que los tributos son exigidos por el Estado a través de entes nacionales, seccionales o de excepción, consideramos que si bien es correcto señalar que el tributo es exigido por el fisco, como acreedor del mismo; al hacerse referencia a organismos de diferente orden estatal, la definición se enmarca en lo establecido en la legislación ecuatoriana, pues en nuestro país tenemos tres tipos de administraciones tributarias, la central, la seccional y la de excepción, según los artículos 64, 65 y 66 del [Código Tributario](#). Analizaremos este tema con mayor profundidad posteriormente.
- c. Respecto a lo indicado en el sentido de que el tributo es exigido como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, en nuestra opinión, en efecto, los tributos son exigibles una vez que se realiza el presupuesto de hecho establecido en la norma; sin embargo, la exigibilidad del mismo no debería ser parte de su concepto, ya que es necesario distinguir entre dos momentos fundamentales, el de creación de los tributos y el de aplicación de los mismos, ya que en el primero de estos instantes aún el hecho generador no ha sido siquiera definido.
- d. En la definición de tributo contemplada en el artículo 1 de nuestro Código Tributario, también se indica que los tributos son creados y exigidos con el objetivo de satisfacer necesidades públicas. En relación con esto, es fundamental dejar sentado nuestro criterio en el sentido de que la doctrina actual y nuestro propio Código Tributario, acepta los fines les de la tributación, por lo que no es correcto limitar a los mismos a ser instrumentos de financiamiento del gasto público.

Posteriormente, examinaremos con mayor detenimiento los fines de los tributos.

- e. Finalmente, el artículo en análisis indica que los tributos son: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Al respecto, vale resaltar que el texto anterior del artículo 1º del Código Tributario ya hacía referencia a esta clasificación tripartita de los tributos, empero, en nuestra opinión, esto no debe integrar la definición de esta institución.

En el siguiente punto estudiaremos las distintas clases de tributos que existen en el Ecuador. ¡Es un tema muy sencillo!

### 1.1.2. Clasificación de los tributos



**Importante:** los tributos se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Estimado (a) estudiante, lo invito a examinar nuevamente el artículo 1º del [Código Tributario](#), pues en el mismo se establece claramente que, los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales en el Ecuador.

Esta clasificación tripartita de los tributos, como bien lo señala Troya (2014), es la más conocida; y, la aceptada por la doctrina latinoamericana, incluida también la española y la italiana, las cuales reconocen la existencia de tres especies de tributos. (pp.11-12)

A continuación, analizaremos las características específicas de cada uno de estos tributos, partiendo de la premisa ya establecida, en el sentido de que tributo es el género; mientras que, los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales son las diferentes clases o tipos de tributos.

La doctrina tributaria ha diferenciado a los tributos desde distintos puntos de vista, como por ejemplo, considerando las necesidades públicas que satisfacen cada uno; o, el destino que se da a lo recaudado por los mismos. No obstante, cabe mencionar que la órbita del derecho tributario culmina cuando el tributo es recaudado; y, lo que se haga o no por parte del Estado con el producto del mismo es materia del derecho presupuestario.

En virtud de lo indicado, preferimos clasificar a los tributos como lo hace la doctrina tributaria más relevante, es decir, en tributos vinculados y no

vinculados, para lo que partiremos de lo indicado por Ataliba (1977, como se citó en Troya, 2014) quien menciona que, “los primeros son aquellos cuyo presupuesto de hecho consiste en una actividad estatal dirigida al particular; los segundos, aquellos cuyo presupuesto de hecho no se relaciona con ninguna actividad del Estado” (p. 13).

Es decir que, los impuestos son tributos vinculados, ya que, el hecho imponible de los mismos no está relacionado con ninguna actuación estatal, la que, como consecuencia, no es necesaria para que nazca la obligación de pago, es por esto, que el impuesto es considerado como el tributo más versátil.

Por otro lado, las tasas y las contribuciones especiales son tributos vinculados, ya que el hecho generador de las mismas está ligado necesariamente a una actividad estatal de por medio. De lo indicado podemos concluir que, la principal diferencia entre los impuestos y las tasas y las contribuciones especiales, es que, los impuestos son tributos no vinculados, mientras que las tasas y contribuciones especiales sí.

No obstante, de lo mencionado, es fundamental establecer también una distinción entre las tasas y las contribuciones especiales; y, esta diferencia radica en que en estas últimas rige el principio de beneficio, mientras que, en las tasas no. La doctrina tributaria más relevante se ha pronunciado en este mismo sentido, así, por ejemplo, Villegas (1984) señala que: “En el impuesto la prestación exigida al obligado es independiente de toda actividad estatal relativa a él, mientras que en la tasa existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado en el obligado. Por su parte, en la contribución especial existe también una actividad estatal que es generadora de un beneficio especial para el llamado a contribuir” (p. 73 y 74).

Empero, con la finalidad de aclarar de mejor manera lo mencionado, a continuación, propondremos algunos ejemplos que permitirán distinguir de mejor manera cuándo nos encontramos ante determinada clase de tributo. ¡Preste mucha atención!

### **Ejemplo:**

En el Ecuador uno de los impuestos más conocidos es el impuesto a la renta, el cual grava cierto tipo de ingresos, conforme a lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno. Así, de modo general, una persona natural

paga impuesto a la renta, cuando percibe ingresos gravados que superen la fracción básica desgravada establecida anualmente, pero, para que nazca la obligación de pago, el Estado no tiene que realizar ninguna actividad, por lo que, claramente nos encontramos frente a un tributo no vinculado. Y es que, de hecho, si analizamos la mayoría de impuestos existentes en el Ecuador, siempre y cuando se encuentren correctamente establecidos, podremos observar que el hecho generador de los mismos no conlleva ninguna actuación estatal de por medio.

Esto no ocurre con las tasas, que han sido definidas por Valdivieso (2013) como:

Un tributo exigible con ocasión de un servicio público, divisible, estatal, y efectivamente prestado directa o indirectamente por el Estado; siendo necesario que exista una razonable equivalencia entre el costo total de este servicio y el monto total de la tasa, y debiendo destinarse el producto de este tributo, en primer lugar, a la financiación de dicho servicio, admitiendo que de haber un superávit razonable y proporcionado este debe ir primeramente al mantenimiento y mejora del mismo servicio, y posteriormente a cumplir los fines del Estado tanto fiscales como extrafiscales. (p. 17).

Es así que, por ejemplo, en la ciudad de Loja, se cobra la tasa de recolección de basura, con ocasión de que se presta este servicio público de forma efectiva, directa y divisible, sin embargo, en caso de que determinada persona no se encuentre en su casa durante una semana y no haga uso de este servicio, no implica que no tenga que pagarla. El servicio ha sido efectivamente prestado; y, por lo tanto, ha nacido la obligación tributaria, aunque el obligado al pago no haya obtenido ningún beneficio.

En el caso de las contribuciones especiales, en cambio, el beneficio real o presunto que debe recibir el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es un requisito imprescindible para que se configure el hecho generador, lo cual diferencia a este tributo de las tasas.

Pensemos entonces, por ejemplo, en que el municipio de determinado cantón decide hacer un mercado junto al parque central, este puede cobrar para financiar la obra, al menos en parte, una contribución especial de mejora a las personas que viven alrededor del mismo, entendiendo que recibirán el beneficio de que sus predios subirán de valor, ya que las personas podrán acudir sin necesidad de vehículo a este mercado y preferirán vivir en el sector.

Sin embargo, se habla de un beneficio real o presuntivo, ya que este mercado puede ocasionar lo contrario, en el sentido de que aumente el tráfico, exista mal olor; o, cualquier otro factor que, en lugar de dar plusvalía a los bienes, podría disminuirla; no obstante, de lo cual, la contribución deberá pagarse, ya que la obra ha sido realizada.

Continuaremos en el siguiente punto con el estudio de los fines de los tributos, ya que es tema fundamental en la actualidad. ¡Adelante!

### 1.1.3. Fines de los tributos



Conforme a la normativa ecuatoriana los tributos tienen fines fiscales (recaudatorios) y extra fiscales (distintos a los recaudatorios).

La doctrina tributaria contemporánea y la legislación tributaria ecuatoriana aceptan que, el tributo ya no puede concebirse únicamente como una institución creada con la finalidad de obtener ingresos para la financiación del gasto público. Diremos esto únicamente con la finalidad de centrarnos en nuestro tema de estudio, sin embargo, cabe mencionar que los fines extra fiscales de la tributación ha sido objeto de grandes obras de estudio, tanto desde una perspectiva constitucional como legal en el mundo entero.

Estimado (a) estudiante, para conocer la normativa ecuatoriana en cuanto a la finalidad extra fiscal de los tributos, lo invito a revisar el artículo 300 de la [Constitución de la República del Ecuador](#) (2008), pues en el mismo se establece claramente que los tributos pueden tener fines extra fiscales. Así también es fundamental que de lectura al artículo 6 del [Código Tributario](#), el cual en concordancia con la suprema ley reconoce también expresamente los fines extra fiscales de los tributos.

Es decir que, conforme a nuestra legislación, si bien los tributos tienen como finalidad ya sea principal o secundaria, dependiendo del tributo de que se trate, la recaudación de ingresos; esto no obsta para que los mismos puedan ser utilizados para otros fines permitidos por la propia normativa (fines extra fiscales), como los establecidos en los artículos antes revisados.

Para un mejor entendimiento del tema, a continuación, analizaremos dos ejemplos de tributos: el primero, cuyo fin principal es recaudatorio; y, el segundo, cuyo fin principal es extra fiscal (proteger el medioambiente).

Como todos conocemos, el impuesto a la renta es un tributo con un fin principal fiscal, pues el mismo está orientado a la obtención de ingresos, a pesar de lo cual de una forma deseada o no, este tiene también un fin extra fiscal, pues no podemos negar que en la forma en la que se encuentra regulado influye en la inversión o reinversión, por ejemplo.

Empero, existen también otro tipo de tributos, como el impuesto a las botellas plásticas no retornables, que de la sola revisión de la regulación del mismo podemos deducir claramente que, se trata de un tributo que busca, principalmente, proteger el medioambiente a través de reciclar estos envases. Sin decir con ello, que este impuesto no pueda tener, pero, de manera secundaria, un fin fiscal.

Una vez que hemos estudiado algunas nociones básicas de los tributos, es necesario pasar a examinar en el siguiente punto, la diferencia entre el poder tributario y la potestad impositiva, en el ordenamiento jurídico de nuestro país.

#### 1.1.4. Poder tributario y potestad impositiva



La potestad tributaria se ejerce en la fase de creación de los tributos, por los organismos establecidos en la Constitución o la ley; mientras que, la potestad impositiva se refiere a aplicar los tributos, a recaudarlos, mediante las distintas facultades de las administraciones tributarias, conforme a lo establecido en la norma.

Cuando nos referimos a los tributos es necesario examinar dos momentos fundamentales de los mismos, el de su creación y el de su aplicación, pues solamente si estos dos poderes o potestades se ejercen conforme a la norma, un tributo puede ser considerado constitucional y legal; y, por lo tanto, exigible a los sujetos pasivos.

El poder tributario o potestad tributaria se refiere a la fase de creación de los tributos, y se encuentra regulado en el artículo 301 de la [Constitución](#), cuyo texto lo invito a examinar estimado (a) estudiante.

Según el artículo antes analizado, entonces en el Ecuador el poder tributario para crear impuestos lo tiene la Asamblea Nacional y tiene que hacerlo mediante ley; sin embargo, necesita iniciativa previa del poder ejecutivo; mientras que, en el caso de las tasas y las contribuciones especiales, la

potestad tributaria corresponde a los distintos organismos que pueden expedir actos normativos, debido a que tienen facultad normativa otorgada a través de la ley; y, que son generalmente los gobiernos autónomos descentralizados más importantes, específicamente los municipios, distritos metropolitanos y consejos provinciales. Esto no quiere decir, que la Asamblea Nacional no pueda crear tasas y contribuciones especiales a través de ley.

A esto cabe agregar que, conforme a la doctrina tributaria actual y en respeto del principio de reserva de ley, para que un tributo se encuentre debidamente creado, es necesario que en la norma consten todos los elementos esenciales de los mismos, tanto cualitativos (sujeto activo, sujeto pasivo y hecho generador), como cuantitativos (base imponible, tarifa y cuantía o la forma de calcularla).

Por otra parte, la potestad impositiva o facultad de aplicación de los tributos, se da en un momento posterior, cuando el Estado, a través de las distintas administraciones tributarias, ejerce sus facultades con la finalidad última de llegar a recaudar los tributos que fueron establecidos en la norma en un momento previo. Es importante recalcar que este actuar del Estado también es reglado y debe ser realizado conforme a lo establecido en la ley.

En el caso ecuatoriano, la potestad impositiva se encuentra regulada en el artículo 10 del [Código Tributario](#), por lo que, lo invito a dar lectura al indicado artículo.

De la revisión del artículo mencionado, podemos colegir que todas las facultades de la administración tributaria deben ser ejercidas conforme a lo establecido en la norma. En otras palabras, la potestad impositiva no puede desplegarse de otra manera distinta a la establecida en la ley.

Concluimos este punto indicando que, la potestad tributaria se ejerce en la fase de creación de los tributos, por los organismos establecidos en la Constitución o la ley (Creación, modificación o extensión de tributos, al igual que el establecimiento de sus elementos esenciales); mientras que, la potestad impositiva se refiere a aplicar los tributos, es decir, a recaudarlos, mediante las distintas facultades de las administraciones tributarias, pero conforme a lo establecido en la norma.

Continuamos nuestro estudio, con el análisis de los distintos principios tributarios. ¡Ánimo!

### 1.1.5. Principios tributarios



**Importante:** los tributos para ser constitucionales y legales y por lo tanto exigibles, deben cumplir con todos los principios tributarios.

Estimado (a) estudiante, lo invito a dar lectura al artículo 300 de la Constitución; y, al artículo 5 del Código Tributario, ya que en los mismos se encuentran recogidos los principios tributarios que rigen la normativa ecuatoriana.

A estos principios examinados, debemos agregar otros que, a pesar de que no constan expresamente dentro de nuestra legislación, la Corte Constitucional se ha pronunciado en el sentido de que son parte de nuestro ordenamiento jurídico, ya que nacen de otros derechos, principios y valores reconocidos en el texto constitucional.

A continuación, profundizaremos en el significado de cada uno de estos principios, a través del siguiente recurso interactivo. ¡Es un tema muy interesante!

#### Principios Tributarios

Una vez que ha estudiado y comprendido cada uno de los principios tributarios, recuerde que algunos de estos rigen al sistema tributario, otros a los tributos en particular; además de aquellos principios que debe observar la administración tributaria.

Para una cabal comprensión de la guía didáctica y de la materia en estudio, en el siguiente punto analizaremos las distintas instituciones del derecho tributario. ¡Mucho éxito!

A continuación, le invito a continuar con su aprendizaje mediante la revisión del tema 1.2 Principales Instituciones del derecho tributario.

### 1.2. Principales Instituciones del derecho tributario

Continuaremos la presente unidad con el análisis de algunas instituciones del derecho tributario, distintas al tributo, pero relacionadas directamente al mismo. Con seguridad, al culminar esta unidad, usted habrá comprendido

de forma clara, los sujetos activo y pasivo; los agentes de retención y percepción, el hecho generador y las exenciones, entre otros términos, cuyo conocimiento es fundamental para que le sea más sencillo el análisis de la normativa tributaria. ¡Éxito!

### 1.2.1. Sujeto activo y sujeto pasivo



El sujeto activo es el ente público acreedor del tributo y el sujeto pasivo es el obligado al pago ya sea como contribuyente o como responsable.

Es imperioso partir que al igual que la mayoría de las obligaciones jurídicas, la obligación tributaria, cuyo análisis minucioso realizaremos posteriormente, es bipolar, es decir, tiene dos partes. Específicamente el sujeto activo y el sujeto pasivo.

El sujeto activo ha sido desarrollado en nuestra legislación de forma sumamente sencilla y específica, en el artículo 23 del [Código Tributario](#), cuyo contenido lo invito a revisar estimado (a) estudiante. Es decir, que el sujeto activo no es otra cosa sino la institución del Estado a la que se le debe determinado tributo; y, que generalmente son las distintas administraciones tributarias.

Es importante resaltar en este punto, que generalmente la norma que crea determinado tributo es la encargada de establecer quién es el sujeto activo del mismo, ya que como lo mencionamos anteriormente es uno de los elementos esenciales de este instituto jurídico.

Ahora bien, respecto al sujeto pasivo, la definición del mismo es también muy simple en nuestra normativa; y, para conocerla, lo invito a examinar el artículo 24 del [Código Tributario](#). Es decir, que el sujeto pasivo no es otra cosa que el deudor del tributo; y, que se clasifican en contribuyentes y responsables. A continuación, nos ocuparemos del análisis de cada uno de ellos.

#### 1.2.1.1. Contribuyentes

Estimado (a) estudiante, para conocer la definición que nuestra normativa contempla de los contribuyentes, lo invito a examinar el artículo 25 del [Código Tributario](#).

Con base al artículo analizado, entonces, el contribuyente, no es otra cosa que el obligado al pago de la obligación tributaria, al verificarse el hecho generador previsto en la ley; y, su calidad de contribuyente la adquiere porque la norma así lo establece.

#### 1.2.1.2. Responsables

Con la finalidad de que conozca estimado (a) estudiante, la conceptualización que nuestra legislación prevé respecto de los responsables y los diferentes tipos de los mismos, lo invito al análisis de los artículos 26, 27 y 28 del [Código Tributario](#).

De la lectura de los artículos indicados podemos concluir que, el responsable es un sujeto pasivo, que, porque la ley así lo manda, debe cumplir con las obligaciones tributarias del contribuyente, siendo solidariamente responsables por el pago de las mismas, aunque pueda luego demandar a este la devolución de lo pagado. Así también cabe señalar que conforme a nuestra normativa existen dos tipos de responsables que son: los responsables por representación y los responsables como adquirientes o sucesores.

La figura del responsable por representación, tiene la finalidad, de modo general, de que alguien que no sea legalmente capaz; o, en su defecto, porque haya sido designado expresamente, cumpla con la declaración y el pago de las obligaciones tributarias de los contribuyentes ante el fisco. Vale recalcar que no debe hacerlo con su propio dinero, tanto es así que, puede requerir judicialmente al contribuyente, la devolución de lo pagado.

Para una mejor comprensión, analizaremos con un ejemplo, la figura del responsable por representación.

La empresa XX es la contribuyente y tiene que pagar conforme a los resultados arrojados por su contabilidad, por concepto del impuesto a la renta de ejercicio fiscal 2022, el valor de USD 10.000. JJ es el gerente y representante legal de esta empresa; y, por lo tanto, el responsable por representación de la misma.

¿Por qué la normativa creó la figura del responsable por representación? ¿XX necesita a JJ?

Pues, la normativa prevé este tipo de responsables debido a que, XX al ser una persona jurídica no puede por sí misma conocer esta obligación de

declaración y pago; por lo que, existe JJ, que es quien debe preocuparse por declarar y pagar este dinero a través de su contador generalmente, pero con el dinero de XX. Sin embargo, si se revisan las bases de la administración tributaria, va a aparecer XX como el contribuyente que tiene que pagar los USD 10.000; y, no por tener como responsable por representación a JJ va a perder su calidad de tal.

Ahora bien, podría darse el caso de que JJ por negligencia no declare y pague este valor, entonces, la administración tributaria lo notificará y posiblemente iniciará un proceso, no obstante, ya que XX no puede representarse por sí misma, le indicará a JJ que en caso de que la empresa no pague, él es solidariamente responsable por la deuda tributaria, es decir que, está obligado al pago del 100% de la obligación.

¿Qué acciones debe tomar JJ?

Sin duda JJ en este último caso, lo que debe hacer es proceder a declarar y pagar con el dinero de XX, sin embargo, en caso de que, por ejemplo, la empresa no tuviera el dinero en ese momento, la Administración puede cobrárselo a JJ. Por esto es necesario conocer la normativa, ya que, en este caso, el representante legal, como responsable por representación, está obligado al pago del 100% de las deudas tributarias.

En cuanto a los responsables como adquirientes o sucesores, debemos señalar que se trata de aquellos que, generalmente, por haber recibido una herencia o donación; o, por haber adquirido bienes, se convierten en deudores solidarios con el contribuyente.

A continuación, analizaremos un ejemplo con la finalidad de clarificar el tema.

AA es único hijo y fallece su padre ZZ. Su madre ya había fallecido años atrás. AA se convierte entonces en el heredero universal de AA quien tiene un activo de USD 500.000, pero tiene un pasivo de USD 50.000, ya que debe este valor al Municipio de Loja, por concepto de impuesto predial y urbano de varios predios.

El momento en que AA acepta la herencia, ¿por qué tiene la posibilidad de repudiarla (no aceptarla)?, ¿qué calidad adquiere para efectos tributarios?

Se convierte en responsable por sucesión del pago de los USD 50.000 municipio; y, la institución puede cobrárselos inmediatamente.

¿AA podría demandar solicitando la devolución del dinero que pague al municipio?

La respuesta es no; de hecho, en este caso AA no puede demandar a nadie para que le devuelva este dinero, ya que está aceptado la obligación de pago al aceptar la herencia.

En el siguiente punto examinaremos la figura del sustituto con la finalidad de diferenciarlo de los responsables.

#### 1.2.1.3. Sustitutos

En la doctrina tributaria se manejan, además de los contribuyentes y responsables, otros sujetos pasivos que son los sustitutos. Nuestra normativa entremezcla los conceptos de los dos últimos, pero no es correcto, ya que cuando nos encontramos ante un sustituto, el contribuyente deja de tener la calidad de tal, pues como su nombre lo indica, lo sustituye; y, este se convierte en el único responsable de la obligación tributaria ante el sujeto activo.

Con la finalidad de comprender de mejor manera la figura del sustituto, lo invito a revisar el artículo 29 del [Código Tributario](#).

De la lectura de este artículo podemos advertir que, si bien se indica claramente lo que es un sustituto; por otra parte, se hace referencia a los agentes de retención y de percepción como “otros responsables”, los que, en realidad, en nuestro criterio, tienen la calidad de sustitutos, conforme a la propia definición constante en este cuerpo legal.

Para una mejor comprensión, del concepto y funciones de los agentes de retención y de percepción; al igual que, para que se clarifique por qué los consideramos sustitutos y no responsables, utilizaremos algunos ejemplos a continuación.

Para el efecto, vale partir de que, la definición que nos ofrece nuestra normativa de los agentes de retención y de los agentes de percepción es sumamente similar, diferenciándolos únicamente en el sentido de que los primeros están obligados a retener tributos y los segundos a percibirlos.

Ahora bien, en lo concerniente a los agentes de retención, los mismos son establecidos como tales, actualmente, a través de un catastro que consta en el sitio web [Servicio de Rentas Internas](#); y, pueden ser personas naturales o

jurídicas. Están obligados a imprimir y emitir, además de los comprobantes de venta, comprobantes de retención; ya que, cuando realizamos operaciones económicas con ellos, nos tienen que retener diferentes porcentajes de tributos, de acuerdo a la actividad económica o servicio prestado y dependiendo del sujeto con el que comercializan.

Por otra parte, para referirnos a los agentes de percepción, vale partir de mencionar que, en la normativa tributaria no se establece las personas que deben actuar como tales, sino que cada uno de nosotros tenemos que analizar si tenemos dicha calidad o no, basándonos en la actividad económica que realizamos. Así, por ejemplo, pensemos que la persona CC se dedica a la venta de ropa, si VV compra USD 1.000 en mercadería (valor incluido IVA), de dicho valor USD 892,86 le corresponden al vendedor, pero USD 107,14 (IVA) es un impuesto que CC solamente percibe, pero tiene que declararlo y pagarla al Servicio de Rentas Internas el mes siguiente. Es decir, que el dueño de la tienda de ropa, por su actividad económica es un agente de percepción, es este caso específico de IVA.

El siguiente tema de análisis es el hecho imponible o hecho generador.  
¡Continuemos!

### 1.2.2. El hecho generador



Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Se conoce como hecho generador o hecho imponible, en nuestras propias palabras, al acto establecido en la norma que, cuando se realiza, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, es decir, a la obligación de pago. En el artículo 16 del [Código Tributario](#) se define el hecho generador, por lo que lo invito a examinar su contenido.

Ahora bien, cada tributo tiene su propio hecho generador, el cual se encuentra o al menos debe encontrarse claramente establecido en la ley que lo crea. Por ejemplo, en el caso del impuesto a la renta, hablando específicamente de las personas residentes en el Ecuador, el hecho generador es percibir ingresos gravados con el mismo, provenientes del capital, del trabajo o de ambas fuentes.

El hecho imponible es fundamental como institución del derecho tributario; y, tiene varias funciones muy importantes que, se resumen como acertadamente lo señala (Colao, 2015) en las siguientes:

- El hecho generador determina el devengo (nacimiento de la obligación tributaria).
- Es un elemento identificador del tributo, pues es común en las legislaciones de los diferentes países que sea el hecho imponible el que lo define. Así como lo mencionamos en el caso del impuesto a la renta, supra, si utilizamos otras palabras, podemos decir que, en el caso de las personas residentes en el Ecuador, el hecho generador del mismo es la percepción de rentas gravadas provenientes del capital, del trabajo o de ambas fuentes. Es decir que, dota de nombre al tributo.
- El hecho generador tiene elementos cualitativos (sujeto activo y sujeto pasivo); y, cuantitativos (base imponible, tarifa y cuantía o la forma de calcularla); los que son determinantes para regular claramente cualquier tipo de tributo. (pp. 27 y 28).

En conclusión, ningún tributo se encuentra completo y es inexigible, sino se establece el hecho generador del mismo. Examinaremos a continuación las exenciones en materia tributaria.

### 1.2.3. Las exenciones



**Importante:** Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.

Estimado (a) estudiante, para una mejor comprensión del tema, lo invito a dar lectura al artículo 31 del [Código Tributario](#), en el cual se define a las exenciones.

De la lectura del artículo citado, podemos concluir que para que exista una exención primero debe generarse una obligación tributaria, la cual, por mandato de la misma ley, no debe pagarse. Recalcando que dicha exención no puede crearse al arbitrio, sino siempre por las razones indicadas en el artículo antes analizado.

Señalamos esto, ya que, es fundamental distinguir entre los supuestos de no sujeción y las exenciones. En los primeros, la obligación tributaria no nace, mientras que, en las segundas, sí, pero la propia legislación manda a que la misma no sea cobrada ni pagada.

Cada tipo de tributo tienen una serie de exenciones establecidas en la misma norma que los crea, pues recordemos que, atendiendo al principio de reserva de ley, estas deben estar contempladas en la ley o en un acto normativo del órgano competente, ya que son una parte del ordenamiento jurídico donde solo puede actuar la ley, entendida esta en sentido formal (es decir, conforme al proceso correspondiente y por las autoridades competentes).

Ahora bien, nuestra normativa, además de las exenciones previstas para cada tributo en la norma que nos regula, establece algunas exenciones generales, que son aplicables para todos los impuestos, excepto el IVA y el ICE, al igual que tampoco cabe la consideración de las mismas en el caso de las tasas y contribuciones especiales. Con la finalidad de que pueda conocer detalladamente cada una de dichas exenciones, lo invito a analizar el artículo 35 del [Código Tributario](#).

Culminamos este punto señalando que, de la lectura de estas exenciones, se puede evidenciar que las mismas han sido creadas en nuestro criterio con razonabilidad, ya que buscan, por ejemplo, que el Estado no se cobre impuestos a sí mismo, pues resulta inoficioso; al igual que evitar que los organismos internacionales de los que el Ecuador es miembro tengan que tributar en nuestro país, pues generalmente son financiados en su totalidad desde el exterior.

Estimado (a) estudiante, con el objeto de culminar exitosamente esta unidad, lo invito a realizar las siguientes actividades.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Acceda a la página web del Servicio de Rentas Internas ([SRI](#)) y busque la tabla del impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas correspondiente al presente año.  
Revise nuevamente la presentación sobre los principios tributarios.

Establezca cuáles de estos principios se ven reflejados en la tabla indicada.

### **Retroalimentación**

Culminada esta actividad, usted ha verificado lo indicado en líneas precedentes, en el sentido de que, la tabla del impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas, es progresiva, ya que mientras se incrementa la base imponible también aumenta la tarifa; lo que trae como consecuencia que en esta tabla los principios de progresividad, capacidad contributiva y equidad. Estos principios se encuentran interrelacionados y su aplicación tiende a que el sistema tributario y los distintos tributos sean más justos.

2. Le sugiero, además, revisar la [Sentencia No. 006-13-SIN-CC, de la Corte Constitucional del Ecuador](#), en la cual se hace referencia a varios principios tributarios distintos a los que constan expresamente en nuestra normativa; y, elaborar un cuadro sinóptico con los conceptos de cada uno de estos.

*Nota.* Conteste las actividades en su cuaderno o en un archivo de Word.

### **Retroalimentación**

Una vez que dio lectura a esta sentencia, puede advertir claramente que, otros principios tributarios como el de capacidad contributiva y el de no confiscatoriedad, los cuales analizamos anteriormente, han sido aceptados también por nuestra Corte Constitucional, como rectores de nuestro sistema tributario. Los dos principios son fundamentales, ya que constituyen, de modo general, el piso y el techo de la imposición, respectivamente.

3. Analizados los conceptos generales y las instituciones básicas del derecho tributario, lo invito a continuar con el estudio de la segunda unidad, no sin antes resolver la Autoevaluación que consta a continuación. ¡Éxitos!



## Autoevaluación 1

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. ( ) Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas.
2. ( ) Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
3. ( ) La principal diferencia entre los impuestos y las tasas y las contribuciones especiales, es que, los impuestos son tributos no vinculados, mientras que las tasas y contribuciones especiales sí.
4. La potestad tributaria se ejerce en la fase de:
  - a. Creación de los tributos.
  - b. Aplicación de los tributos.
  - c. Cobro de los tributos.
  - d. Devolución de los tributos.
5. Conforme a la legislación ecuatoriana, los tributos tienen fines:
  - a. Únicamente fiscales.
  - b. Únicamente extra fiscales.
  - c. Fiscales y extra fiscales.
  - d. Sancionatorios.

6. El principio de capacidad contributiva es considerado.
- a. El techo de la imposición.
  - b. El piso de la imposición.
  - c. Como un sinónimo de la eficiencia.
  - d. En el sentido de que deben aplicarse a condiciones iguales respuestas iguales.
7. El principio de eficiencia está relacionado con.
- a. La relación costo - beneficio.
  - b. La eficacia.
  - c. La relación ingreso - patrimonio.
  - d. La relación cobro - deuda.
8. ( ) Sujeto activo es el ente deudor del tributo.
9. ( ) Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de político.
10. ( ) Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

[Ir al solucionario](#)



## Unidad 2. Fuentes Normativas

### 2.1. Las principales fuentes normativas del derecho tributario ecuatoriano



Las fuentes normativas del derecho tributario ecuatoriano son la Constitución, los tratados internacionales, las leyes, los actos normativos y la jurisprudencia.

En este punto es necesario partir de que las fuentes del derecho de modo general, en principio, se han considerado que son: la ley, la jurisprudencia, la doctrina y la costumbre. No obstante, es necesario realizar ciertas puntuaciones actuales al respecto.

En el caso del derecho tributario, es fundamental aclarar, como primer punto, que la costumbre no es considerada una fuente del derecho, pues los principios de legalidad y de reserva de ley antes examinados, son la piedra angular de la producción normativa en esta materia.

En segundo lugar, es necesario indicar que, a partir de la vigencia de la [Constitución de la República del Ecuador](#) 2008, dentro de las fuentes normativas, se ha resaltado el valor de la Carta Suprema como la norma jurídica más importante que prevalece sobre todo el resto del ordenamiento jurídico. Las leyes y demás actos normativos son jerárquicamente inferiores a la misma.

Como tercer punto, vale mencionar que, si bien la jurisprudencia es una fuente tradicional del derecho, existe actualmente un proceso para la expedición de los denominados precedentes jurisprudenciales obligatorios, los cuales tienen el mismo valor que esta como fuentes del derecho.

Finalmente, es necesario dejar claro que, la doctrina en materia tributaria, es una fuente relevante del derecho, sobre todo debido al poco desarrollo de las instituciones del derecho tributario dentro de nuestra legislación; y, que en nuestra opinión complementa a las fuentes estrictamente normativas.

Con este preámbulo estimado (a) estudiante, pasamos a examinar a continuación con mayor detenimiento cada una de las fuentes del derecho de modo general y en materia tributaria, en particular. ¡Ánimo! ¡Lo haremos de una forma sencilla!

Estimado (a) estudiante, para el desarrollo de este punto es imperioso, que revise el artículo 425 de la [Constitución de la República del Ecuador](#).

Es decir, que nuestra Carta Suprema, no solamente enumera expresamente las fuentes normativas del derecho ecuatoriano en general y del derecho tributario en particular; sino que contempla, además, claramente el orden jerárquico de aplicación de las mismas.

Sin embargo, es imperioso aclarar en este punto, primero, respecto las resoluciones y los demás actos y decisiones de los poderes públicos que, los mismos, serán fuentes del derecho siempre y cuando sean actos normativos, es decir, que se trate de actos que crean efectos jurídicos generales y, por lo tanto, aplicables para todos; y, en segundo lugar, que en nuestra opinión los acuerdos, son fuentes del derecho, pero únicamente para las partes que los suscriben.

Una vez dicho lo anterior, podemos concluir entonces, que la casi totalidad de fuentes normativas del derecho tributario ecuatoriano se encuentran establecidas en el artículo 425 de nuestra Carta Suprema de nuestro país; y, que son la Constitución y los tratados internacionales; las leyes, y, los actos normativos. Pasamos a examinarlas con más detalle a continuación.

### **2.1.1. La Constitución de la República del Ecuador y los tratados y convenios internacionales**

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de comprender de mejor manera la Constitución como fuente normativa del derecho, lo invito a analizar los artículos 1 y 424 de nuestra [suprema ley](#).

De la lectura de los artículos mencionados, podemos concluir claramente que la Constitución de nuestro país, es la fuente normativa más importante del derecho en general y del derecho tributario en particular, pues, inclusive en caso de que exista contradicción entre esta y cualquier otra norma, debe aplicarse la primera.

En cuanto a los tratados y convenios internacionales, es necesario hacer una diferenciación, entre aquellos relacionados con los derechos humanos,

los cuales forman parte del bloque de constitucionalidad y tienen el mismo valor jerárquico que la Constitución; y, aquellos que son suscritos por el Estado, pero que no regulan este tipo de derechos, los cuales también son fuentes del derecho, pero, en nuestro criterio tienen menor jerarquía que la suprema ley, por lo que en caso de contradecirla, debe aplicarse la primera.

### **2.1.2. La jurisprudencia y los precedentes jurisprudenciales obligatorios**

La Jurisprudencia, es decir, los fallos de triple reiteración de la ex Corte Suprema de Justicia, son una de las fuentes tradicionales del derecho en general y del derecho tributario en particular. No obstante, a partir de la vigencia de la Constitución 2008, se incluyeron los precedentes jurisprudenciales obligatorios como fuentes del derecho, los cuales se basan en los fallos de triple reiteración y son jurisprudencia, pero tienen un procedimiento de expedición específico, establecido en nuestra Carta Magna. Tanto la jurisprudencia como los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en nuestro criterio, son fuentes normativas del derecho, ya que son de cumplimiento obligatorio.

Para una mejor comprensión respecto de los precedentes jurisprudenciales, como fuentes normativas del derecho, estimado (a) estudiante, lo invito a examinar el numeral 2 del artículo 184 y el artículo 185 de la [Constitución](#).

Es decir que, circunscribiéndonos en nuestra materia, cuando los señores jueces de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, reiteren por tres ocasiones, igual opinión respecto de determinado tema tributario, tienen la obligación de remitir este fallo al pleno de la corte, la cual tiene el plazo de sesenta días para pronunciarse en el sentido de si ratifica o no el criterio de la sala. En caso de que el pleno no se pronuncie o si lo hace ratificando el fallo, el mismo se convierte en jurisprudencia obligatoria; y, por lo tanto, en una fuente normativa del derecho tributario.

### **2.1.3. La ley y los actos normativos**

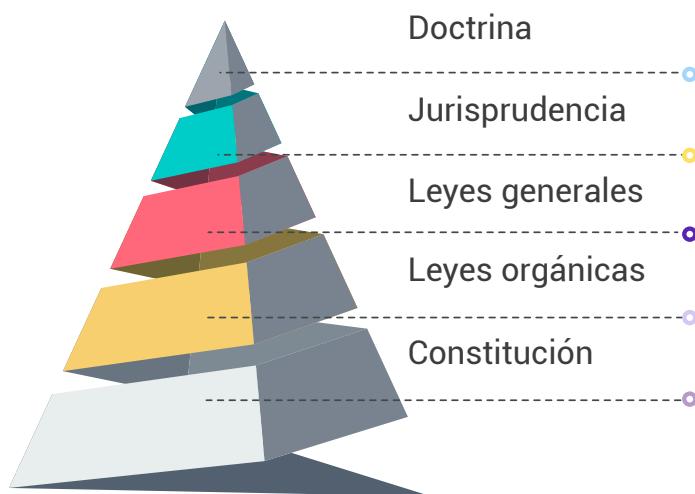
La ley ha sido considerada tradicionalmente como la principal fuente del derecho; pero, actualmente, si bien no deja de tener un valor fundamental, debemos resaltar que es imperioso considerar lo indicado en líneas precedentes en el sentido de que esta no puede contravenir la Constitución, y, en caso de hacerlo, tendrá prevalencia esta última.

Nuestra Carta Magna, además, como lo mencionamos anteriormente, establece un orden jerárquico de aplicación de las leyes, señalando que primarán las leyes de carácter orgánico sobre las leyes ordinarias, lo cual es aplicable también en materia tributaria.

En cuanto a los actos normativos, dentro de los cuales se enmarcan las normas regionales, las ordenanzas, los decretos y reglamentos; y, asimismo, en el caso de la materia tributaria, los actos y resoluciones que expiden las máximas autoridades de las administraciones tributarias, en ejercicio de su facultad reglamentaria, también son fuentes normativas del derecho; pero, en atención a lo establecido en el artículo 425 de la Constitución, antes analizado, estos no pueden contravenir las leyes ni tampoco nuestra Carta Magna.

En la siguiente figura, podrá identificar, cada una de las fuentes normativas del derecho tributario y su jerarquía.

**Figura 1**  
*Fuentes del derecho tributario.*



*Nota.* La figura muestra las distintas fuentes del derecho tributario jerárquicamente desde abajo hacia arriba. Fuente Constitución de la República del Ecuador (2008)

#### 2.1.4. La doctrina



La doctrina no es una fuente normativa del derecho tributario, pero tiene gran importancia, debido a la falta de regulación de varias instituciones tributarias en nuestra legislación.

Partiremos en este punto de señalar que la doctrina no es estrictamente una fuente normativa del derecho, ya que no es de aplicación obligatoria, no es norma. Sin embargo, debido a la función correctiva y complementaria que tiene del ordenamiento jurídico; y, a su trascendental importancia en materia tributaria, hemos decidido hacer una mención general a la misma en este punto.

Geny (1902), a pesar de ser un autor clásico, se refiere a la doctrina como fuente del derecho, acertadamente, de la siguiente manera: “(...) sin ella las reglas más precisas, y aún consagradas en un texto formal, quedarían imperfectas y como inacabadas” (p. 418).

Y es que, no podemos negar, que las legislaciones de los distintos países, están impregnadas de cierto tinte subjetivo de quien las crea, por lo que la doctrina, al ser más amplia, general e inclusive imparcial, en nuestra opinión, completa y corrige el sistema normativo, dando mayor sustento a las diferentes posiciones.

En el caso específico de la materia tributaria, en el Ecuador, la doctrina ha debido tener un valor preponderante, aunque en nuestro criterio, no le ha sido otorgado, sobre todo debido a la falta de definiciones en nuestro ordenamiento jurídico de algunas de las principales instituciones tributarias, lo que ha sido considerado por varios autores como una deficiencia de técnica legislativa; y, que ha traído como consecuencia la desnaturalización de las diferentes figuras jurídicas, incluidas las distintas clases de tributos, violentándose con ello derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

En el siguiente punto examinaremos de una manera minuciosa las especificidades de las normas tributarias. ¡Es un tema fundamental! ¡Adelante!

## 2.2. Especificidades de la norma tributaria

### 2.2.1. Plazos y términos en materia tributaria



En materia tributaria las palabras plazo y término son utilizadas como sinónimos.

En el derecho, suele existir una diferenciación cuando se utiliza la palabra plazo y la palabra término, refiriéndose con el primero únicamente a días hábiles; y con el segundo a días hábiles e inhábiles. No obstante, en materia tributaria, término y plazo son utilizados indistintamente como sinónimos, debiendo considerarse las especificaciones que establece la norma para conocer como contar los días.

Con la finalidad de aclarar lo indicado en líneas precedentes, estimado (a) estudiante, lo invito a examinar el artículo 12 del [Código Tributario](#).

Para una mejor comprensión, de lo indicado en el artículo en cuestión, analizaremos lo indicado mediante ejemplos.

En cuanto a lo indicado en el numeral 1 del artículo revisado, debemos señalar que, por ejemplo, si una norma tributaria nos indica que tenemos seis meses, tres meses, un año para cumplir con determinada diligencia, debemos contar tanto los días hábiles como inhábiles, y, el tiempo vencerá el día equivalente al año o mes respectivo.

Es decir que, si nos notifican con una orden de determinación el día 20 de diciembre de 2022; y, la administración tributaria de acuerdo a la norma tiene un año para emitir el acta de determinación final, debemos entender que el plazo o término vence el día 20 de diciembre de 2023. Salvo que este último día sea un día inhábil, caso en el que el tiempo se extiende al día hábil siguiente.

En relación con lo establecido en el numeral 2 del artículo revisado, en cambio, si una norma de carácter tributario establece los plazos o términos en días, se entiende que se refiere solamente a días hábiles. Pensemos, por ejemplo, en que el día 15 de noviembre de 2022 nos notifican con una comunicación de diferencias, indicando de acuerdo a lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento que, tenemos 20 días para justificar dichas diferencias o en su defecto presentar una declaración

sustitutiva, debemos entender que, se refiere solamente a días hábiles. Recalcando que, de igual manera, en caso de que este plazo o término venza en un día inhábil, se entiende que se traslada al día hábil siguiente.

Concluimos este punto indicando que, entonces en el caso de la normativa tributaria, para saber cómo debemos computar los días, debemos atender a si en dicha norma el plazo o término se ha establecido en días; o, en meses y años. Continuando con este interesante tema, examinaremos a continuación la interpretación en materia tributaria.

## 2.2.2. La interpretación en materia tributaria



Las normas tributarias a pesar de su contenido económico, son normas jurídicas y les son aplicables todos los métodos de interpretación del derecho.

Para el desarrollo de este punto es necesario partir de que las normas tributarias, a pesar de su contenido económico, son normas jurídicas; y, que las mismas son interpretadas por los jueces, por la administración tributaria, por los sujetos pasivos: y, de modo general, por todos quienes las aplicamos, aunque el intérprete por excelencia es el juez. Lo invito, a analizar lo que indica el artículo 13 del [Código Tributario](#), específicamente en cuanto a la interpretación.

Es así que, las normas tributarias pueden interpretarse mediante todos los métodos que se interpreta cualquier disposición jurídica, es decir, a través de la interpretación gramatical, sistemática, histórica, teleológica, entre otras; pero, siempre tomando en consideración el objetivo con el que las mismas fueron creadas y su contenido económico.

Este contenido económico de la legislación tributaria que se debe tomar en cuenta ha sido denominado por la doctrina como el principio de realidad económica, respecto del cual, si bien se ha dicho mucho, no se ha elaborado un concepto específico.

García Belsunce (1982) señala en cuanto a este principio que “(...) la inmediata referencia a la realidad económica se entiende como indicativa de la especialidad que trasuntan las relaciones económicas subyacentes a los impuestos” (p. 11); de lo que podemos concluir que, es un principio específico de la materia tributaria, que nos manda a atender lo que ocurre

realmente transaccionalmente en determinado caso, con la finalidad de establecer si esto genera o no tributos.

Ahora bien, el inciso segundo del artículo analizado, hace referencia a la autonomía del derecho tributario, como una rama jurídica independiente que establece sus propias definiciones, las cuales deben ser respetadas y acatadas por los intérpretes. Es así que, solamente en el caso de que no exista un concepto expreso, podemos acudir al sentido jurídico técnico usual que se les atribuye.

Por **ejemplo**, la Ley de Régimen Tributario Interno, como lo analizaremos más adelante, establece en su artículo 2, expresamente, lo que debemos entender como renta, por lo que, en atención a lo indicado en el párrafo anterior, para calificar a un ingreso como sujeto a este impuesto, debemos limitarlos a lo que indica dicho artículo.

Finalmente, el último inciso del artículo en cuestión, nos manda a que en caso de que exista contradicción entre normas tributarias, siempre y cuando sean de igual jerarquía, pues de lo contrario tenemos que resolver, como lo manda el artículo 425 de la Constitución, debemos considerar que prevalece aquella disposición que más se ajuste a los principios de la tributación analizados en la primera unidad de la guía didáctica.

Por otra parte, es menester mencionar, dentro de la interpretación tributaria, la calificación del hecho generador, que se encuentra regulada en el artículo 17 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a leer.

Para una mejor comprensión de este artículo, lo explicaremos a través de ejemplos, ya que la calificación del hecho generador en materia tributaria es fundamental al momento de interpretar, pues de esto puede derivar el nacimiento o no de la obligación tributaria.

De acuerdo al primer inciso del artículo analizado, en el caso de que se trate de un acto jurídico como por ejemplo una compraventa, más allá de que se encuentre establecida como tal, debemos analizar si efectivamente esta se dio. Pensemos en que, con la finalidad de evadir el pago del impuesto a la renta a las donaciones, el abuelito y el nieto encubren bajo la figura de una venta la donación de un departamento. La administración tributaria, en ejercicio de sus facultades, puede requerir que se demuestren cuestiones como la transferencia de dinero, que el nieto tenga ingresos para haber obtenido ese dinero, que el valor pagado sea similar al del mercado, entre

otras. Si estas cuestiones no existen, puede calificar a esta supuesta compraventa como donación y cobrar los impuestos generados.

Por otra parte, considerando lo indicado en el segundo inciso ibídem, en cambio, cuando el hecho generador se haya establecido con base en conceptos económicos, para calificarlos se debe considerar las verdaderas relaciones económicas existentes, independientemente de las formas jurídicas que se hayan utilizado.

Así, por **ejemplo**, en caso de que exista un préstamo entre partes relacionadas, cuestión que revisaremos posteriormente con más detalle, como una matriz y sus filiales, es necesario para calificar el hecho generador examinar lo que ocurre en realidad económica, ya que, puede ocurrir que, la matriz tenga que cancelar un valor alto por concepto de impuesto a la renta en determinado año, mientras que, una de sus filiales tiene que pagar un valor bajo por ese mismo periodo fiscal. Entonces, con la finalidad de disminuir el pago de la matriz, se hace un préstamo ficticio, desde la filial hacia la matriz, con intereses sumamente altos con el objeto de deducirse dichos pagos.

En este caso, la administración tributaria puede, con base a requerir la información contable y financiera de dichas empresas, establecer que no reconoce la deducción de los pagos del supuesto préstamo de la filial a la matriz, considerado por ejemplo que dicha matriz no necesitaba el préstamo y que nadie pacta intereses superiores a los establecidos para las instituciones financieras. Figura que se encuentra regulada como subcapitalización.

Como ha podido evidenciarlo estimado (a) estudiante, la interpretación de la normativa tributaria es un tema sumamente interesante y trascendental, ya que todos quienes aplicamos estas normas realizamos esta delicada labor. Lo invito a estudiar en el siguiente punto, el domicilio en materia tributaria. ¡Éxito!

Continuemos con el aprendizaje mediante la revisión de los temas 2.2.3 El domicilio en materia tributaria y 2.2.4 Los intereses en materia tributaria.

### 2.2.3. domicilio en materia tributaria



Los sujetos pasivos pueden fijar un domicilio especial, el cual, en caso de ser aceptado por la administración tributaria será considerado el único válido para efectos tributarios.

A continuación, analizaremos lo que nuestra legislación prevé en cuanto al domicilio de las personas naturales y jurídicas en materia tributaria; al igual que los efectos de fijar un domicilio especial, recordando que es un tema fundamental, sobre todo para efectos de notificaciones.

Para conocer sobre el domicilio de las personas naturales, es momento de examinar los artículos 59 y 60 del [Código Tributario](#).

Es decir, que, en el caso de las personas naturales ecuatorianas, cualquiera de los lugares indicados en el artículo 59, sin necesidad de prelación, puede ser considerado como el domicilio de las mismas. Por otra parte, en el caso de las personas naturales extranjeras, el artículo 60 ibídem, busca que las personas naturales extranjeras, aunque no vivan en el Ecuador, en el caso de que perciban ingresos en nuestro país, con o sin relación de dependencia, se consideren domiciliados en el Ecuador para efectos tributarios, con la finalidad de que en principio tengan que tributar aquí. Esta es una regla general, pero sin duda habrá que considerar las especificidades de cada caso, incluidos los convenidos de no doble imposición suscrita por el Ecuador y otros países.

Ahora bien, para conocer y comprender el domicilio de las personas jurídicas, lo invito a estudiar el artículo 61 del [Código Tributario](#).

Respecto a lo señalado en el artículo analizado, vale puntualizar entonces que, el caso de las personas jurídicas su domicilio para efectos tributarios es el que se encuentre establecido en el contrato social o sus estatutos; y, si bien dicho artículo prevé que a falta de dicho señalamiento se entenderá que el domicilio de estas será el sitio donde ejercen sus actividades económicas o donde se produce el hecho generador, es necesario indicar que, generalmente no es posible crear una persona jurídica sin establecer un domicilio para la misma, pues así lo exigen las autoridades de control.

Por otra parte; y, como lo mencionamos en el inicio de este punto, en materia tributaria existe el domicilio especial, que se encuentra regulado

en el artículo 62 del [Código Tributario](#), por lo que es importante realizar una lectura reflexiva del mismo.

Una vez estudiado el artículo indicado, concluimos entonces que, los sujetos pasivos, están facultados para fijar un domicilio especial para efectos tributarios, pero el mismo tiene que ser analizado y aceptado por la administración tributaria; e, inclusive esta puede requerir el cambio del mismo en cualquier momento. No obstante, mientras exista un domicilio especial fijado y aceptado en los términos del artículo precedente, es el único válido para efectos tributarios. Revisamos a continuación los intereses en materia tributaria.

#### 2.2.4. Los intereses en materia tributaria



En materia tributaria pueden generarse intereses a favor del sujeto activo y a favor del sujeto pasivo.

La obligación tributaria, que no es satisfecha en el modo y en el tiempo establecido en la norma, genera intereses a favor del sujeto activo. Este interés es el equivalente a la tasa activa referencial fijada cada noventa días por el Banco Central del Ecuador, y, dichos intereses se cobran desde la fecha en la que la obligación tributaria es exigible hasta la extinción de la misma. La tasa de interés indicada se genera cuando, los propios sujetos pasivos se percatan de que se encuentran en mora de una obligación de pago y se autoliquidan, pues así se encuentra regulado en el artículo 21 del Código Tributario, cuyo texto lo invito a leer.

No obstante, de lo estudiado, en el caso de que se trate de obligaciones que fueron determinadas por la administración tributaria, el interés anual es superior y equivale a 1.3 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, conforme lo contemplado en el inciso segundo del artículo 21 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a examinar.

Por otra parte, estimado (a) estudiante, lo invito a revisar en el artículo 22 del [Código Tributario](#), ya que en el mismo se regulan los intereses a favor del sujeto pasivo, los cuales son equivalentes a la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador; y, se generan desde la fecha en que se presentó la solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido. Es decir, que el Estado, como

sujeto activo, tendrá que devolver a los sujetos pasivos, en los casos en que estos últimos haya realizado un pago indebido o un pago en exceso, el valor pagado más los intereses correspondientes.

Una vez analizados los principales temas relacionados con la normativa tributaria ecuatoriana. Lo invito a continuar con el estudio de la tercera unidad, no sin antes realizar las actividades que constan a continuación.



## Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Analice detenidamente el subtema 2.1 de la guía didáctica, “fuentes normativas del derecho tributario”.
2. Elabore un cuadro sinóptico donde señale únicamente las fuentes normativas del derecho tributario y un breve concepto de cada una de ellas.

Nota. Conteste las actividades en su cuaderno o en un archivo de Word

La actividad realizada, le ayudará a diferenciar y comprender claramente cada una de las fuentes normativas del derecho tributario y le facilitará su estudio.

3. Con la finalidad de valorar los conocimientos adquiridos y de reforzar aquellos en los que exista un déficit, lo invito a realizar la presente autoevaluación.

¡Éxito!



## Autoevaluación 2

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. En el caso de obligaciones tributarias establecidas luego del ejercicio de las respectivas facultades de la administración tributaria, el interés anual será equivalente al siguiente porcentaje de la tasa activa referencial para noventa días establecidas por el BCE.
  - a. 1.5 veces.
  - b. 1.4 veces.
  - c. 1.3 veces.
  - d. 1.6 veces.
2. Para todos los efectos tributarios se considera, en primer lugar, como domicilio de las personas jurídicas el lugar:
  - a. Señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos.
  - b. Donde reside el representante legal.
  - c. Donde ejerce el presidente de la sociedad.
  - d. Donde paga impuesto a la renta la sociedad.
3. ( ) La Constitución de nuestro país, es la fuente normativa más importante del derecho en general y del derecho tributario en particular.
4. Los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días:
  - a. Hábiles.
  - b. Inhábiles.
  - c. Hábiles e inhábiles.
  - d. Solamente feriados.
5. ( ) Los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenecerán el día equivalente al año o mes respectivo.

6. ( ) El domicilio especial establecido por el sujeto pasivo y aceptado por la administración tributaria, será el único válido para los efectos tributarios.
7. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación:
- Jurídica.
  - Tributaria.
  - Económica.
  - Usual.
8. Cuando una misma ley tributaria contenga disposiciones contradictorias, primará la que más se conforme con:
- Los principios básicos de la tributación.
  - Lo más favorable para la administración tributaria.
  - Lo más favorable para los sujetos pasivos.
  - Lo menos favorable para los sujetos pasivos.
9. ( ) La jurisprudencia y los precedentes jurisprudenciales obligatorios son una fuente normativa del derecho tributario.
10. ( ) Para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.

[Ir al solucionario](#)



### Unidad 3. La obligación tributaria

#### 3.1. Concepto



La obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarce el hecho generador previsto por la ley.

La obligación tributaria material, no es otra cosa que la obligación de pago; y, ha sido considerada como el eje en torno al que giran las otras obligaciones del derecho tributario, específicamente las obligaciones de carácter formal.

Valdés Costa (1996) afirma lo siguiente: "La obligación tributaria es el vínculo de carácter personal que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley" (p.304).

Nuestro [Código Tributario](#), define a la obligación tributaria en su artículo 15, cuyo contenido lo invitó a examinar; y, para una mejor comprensión del tema, analizaremos a continuación los puntos más importantes del mismo.

- a. **Vínculo jurídico personal.** - Se trata de un vínculo jurídico debido a que la obligación tributaria es una obligación ex lege, es decir, que nace de la ley. Además, es de carácter personal porque los obligados al pago de tributos siempre somos las personas, no las cosas.
- b. **Existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos.** - La obligación tributaria, al igual que el resto de obligaciones jurídicas, es bipolar, es decir, que tiene dos partes: de un lado al Estado como acreedor del tributo y del otro lado a los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables), que son los obligados al pago.

- c. **En virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero.** - Recordemos que cuando hablamos de tributos nos referimos siempre a prestaciones, pues si las contraprestaciones se encuentran en la espera de los precios.
- d. **Al verificar el hecho generador previsto por la ley.** - La obligación tributaria nace cuando se verifica el hecho generador previsto en la ley para configurar cada tributo.

Una vez clarificada la definición de la obligación tributaria o de pago, a continuación, pasamos a examinar los modos de extinción de la misma. ¡Éxito!

### 3.2. Modos de extinción de la obligación tributaria



La obligación tributaria se extingue por: pago o solución, confusión, remisión, compensación, prescripción de la acción de cobro y transacción.

A partir de las reformas de la Ley Orgánica de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal, nuestro Código Tributario prevé seis formas de extinción de la obligación tributaria, a saberse: pago o solución, confusión, remisión, compensación, prescripción de la acción de cobro y la transacción que fue incluida a partir de la mencionada ley.

A continuación, pasamos a examinar con mayor detalle cada uno de los modos de extinción de la obligación sustantiva o material en materia tributaria.

#### 3.2.1. Pago o solución

El pago o solución es la forma más común de extinción de la obligación tributaria. Debemos mencionar en este punto que, aunque el Código Tributario, acepta en su artículo 15, que la prestación de pago pueda ser en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, los pagos se realizan generalmente en dinero.

Y es que, la administración tributaria de lo contrario podría terminar convertida en un bazar, lleno de bienes que no necesita y cuya venta implica

gastos para el Estado. Respecto a los servicios, estos podrían ser aceptados como forma de pago siempre y cuando la administración tributaria acreedora los requiera.

### 3.2.2. Confusión

La obligación tributaria se extingue cuando se confunden en la misma persona, específicamente en el Estado, ya que los tributos no se pagan a particulares, la calidad de deudor y acreedor. Esto se encuentra regulado en el artículo 53 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a examinar.

Con la finalidad de una mejor comprensión de la confusión como modo de extinción de la obligación tributaria, a continuación, planteamos el siguiente ejemplo.

La persona XX fallece, y no tiene legitimarios para que hereden, en tal virtud, el Estado hereda el 20 % de dicha herencia por la cantidad de USD 500.0000; y, el resto, lo heredan los sobrinos y primos del causante. Ahora bien, corresponde pagar el impuesto a la renta a las herencias; y, sin duda, el Estado debe hacerse cargo del 20% de dicho impuesto.

¿Debe pagarse el Estado impuestos a sí mismo?

Puede ocurrir y no es ilegal. No obstante, ya que se trata del Estado pagando el impuesto al mismo Estado, la normativa ha creado la figura de la confusión, así la obligación tributaria se extingue parcialmente en el 20% que corresponde al Fisco, quedando pendiente de pago el 80%, por parte de los familiares del causante que heredaron.

### 3.2.3. Remisión

La remisión de la obligación tributaria se encuentra regulada en el artículo 54 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a leer.

De la revisión del artículo indicado, podemos concluir que, en nuestro país, para que se remita la obligación tributaria principal, es necesario que dicha remisión, perdón, condonación, se realice a través de una ley. Sin embargo, cuando se trate de remisión únicamente de intereses y multas, la remisión puede hacerse a través de una resolución de la máxima autoridad de la administración tributaria que administre dicho tributo.

### **3.2.4. Compensación**

La obligación tributaria también se extingue por compensación, cuando el sujeto pasivo, es deudor de determinada administración tributaria, pero, al mismo tiempo, tiene créditos líquidos de dicha administración reconocidos a su favor, por tributos pagados indebidamente o en exceso. Esta forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en el artículo 51 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invitó a leer.

Con la finalidad de una mejor comprensión de este punto, analizamos lo indicado con un ejemplo.

La persona XX tiene que pagar por concepto de impuesto a la renta del ejercicio fiscal 2022, en marzo de 2023, la cantidad de USD 15.000; sin embargo, esta persona presentó una solicitud de pago en exceso, debido a que por el impuesto a la renta del año 2021 pagó en exceso la cantidad de USD 15.000, solicitud que fue aceptada por el Servicio de Rentas Internas en octubre de 2022.

En este caso el Estado, si bien es acreedor por la cantidad de USD 15.000 correspondientes al impuesto a la renta del año 2022, también el sujeto pasivo, tiene a su favor un crédito, por el valor de USD 15.000, por el impuesto a la renta que pagó en exceso en el año 2021. En tal virtud, ya sea de oficio o a petición de parte, la obligación tributaria se puede extinguir por compensación.

Cabe mencionar que también existe la extinción parcial de la obligación tributaria por compensación, pues pensemos que, en el mismo caso indicado en el párrafo anterior, el sujeto pasivo pago en exceso por el impuesto a la renta del año 2021, la cantidad de USD 10.000 y pidió la devolución, siendo aceptada por el SRI en octubre de 2022. En este caso, a petición de parte o de oficio, se extingue el valor a pagarse por el año 2022 en la cantidad de USD 10.000, es decir, parcialmente, por compensación de créditos; y, el contribuyente tiene que pagar la diferencia de USD 5.000.

### **3.2.5. Prescripción de la acción de cobro**

En este punto es necesario partir diferenciando la caducidad de la prescripción. Recordemos, que caducan las facultades; y, prescriben las acciones y las correspondientes obligaciones. En cuanto a la extinción de la obligación tributaria por prescripción de la acción de cobro, debemos indicar

que esta se encuentra regulada en el artículo 55 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a leer.

Es decir, que, conforme al artículo indicado, la administración tributaria tiene un plazo de cinco años para cobrar las deudas tributarias no pagadas desde que fueron exigibles; o, desde que se presentó una declaración incompleta de las mismas; o, desde que no se presentó dicha declaración, según el caso.

Cuando se trate de un sujeto pasivo al que se le hayan concedido facilidades de pago, este plazo de prescripción de cinco años, debe contarse desde la fecha en la que vence el plazo para pagar cada cuota.

Finalmente, cuando se trate de una obligación que haya sido determinada, es decir, establecida por la administración tributaria, los cinco años para que opere la prescripción serán contados a partir de que el acto de determinación se convierta en firme; o, en el caso de que se haya presentado un reclamo administrativo, desde la fecha en la que la resolución de dicho reclamo se encuentre ejecutoriada, y, en el caso de que hubiese existido un proceso judicial, estos 5 años se contarán desde que la sentencia dictada se encuentre ejecutoriada.

Es importante recalcar que la declaración de la prescripción debe ser solicitada por el sujeto pasivo, no puede ser declarada de oficio.

Ahora bien, esta prescripción de la acción de cobro puede ser suspendida, según lo contempla en artículo 56 del [Código Tributario](#), cuyo texto le invito a examinar estimado (a) estudiante.

Es decir, que el cómputo de los 5 años en los que opera la prescripción, se suspende por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago; sin embargo, para que dicha interrupción surta efecto la ejecución no puede dejar de continuarse por más de dos años, salvo los casos indicados en el mismo artículo en cuestión.

Pasaremos a examinar a continuación la transacción como modo de extinción de la obligación tributaria.

### 3.2.6. Transacción

La transacción fue incluida como un modo de extinción de la obligación tributaria a partir del año 2021; y, esta se encuentra regulada el artículo 56.1 de nuestro [Código Tributario](#), cuyo contenido lo invito a revisar.

Vale resaltar, que actualmente varios artículos del Código Tributario hacen referencia a la transacción, la cual no es otra cosa que, a través de una mediación, llegar a ciertos acuerdos permitidos en la normativa entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. No obstante, además de que este es un tema que ocupa ya a profundidad a los profesionales del derecho, cabe mencionar que, en nuestro criterio, es incorrecto que se haya incluido a la transacción como un modo de extinción de la obligación tributaria.

Y es que, si examinamos todos los convenios a los que se puede llegar entre la administración tributaria y el sujeto pasivo, en nuestro criterio ninguno incluye la eliminación de la obligación tributaria principal, como sí cabe de intereses, multas y recargos, por ejemplo. Esto en respecto del principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Es importante que, para una mejor comprensión de los distintos modos de extinción de la obligación tributaria, revise el siguiente recurso interactivo.

#### [La obligación tributaria](#)

Para culminar con éxito la presente unidad, una vez que revisó la presentación y que tiene claras las distintas formas en las que puede extinguirse la obligación sustantiva o material en materia tributaria, lo invito a realizar las siguientes actividades.



## Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Estimado (a) estudiante, lea el numeral 3.2 de la guía didáctica y elabore una infografía que contenga cada uno de los modos de extinción de la obligación tributaria junto con una síntesis de cada uno de ellos.
2. Por otra parte, lo invito a dar lectura al artículo "[La obligación tributaria](#)" de Margarita Palomino Guerrero, y a realizar apuntes de los puntos más importantes de la misma.

*Nota.* Conteste las actividades en su cuaderno o en un archivo de Word

### Retroalimentación

Una vez analizada esta lectura, usted habrá examinado distintas definiciones de la obligación tributaria vertidas por la doctrina, las cuales son unánimes en el sentido de que esta es la obligación de pago; y, adoptará su propio concepto.

De igual manera, le permitirá distinguir y comprender claramente los dos momentos fundamentales de esta institución: el nacimiento de la mencionada obligación, que ocurre cuando se verifica el hecho generador; y, el instante a partir del cual es exigible, y, que depende de los plazos previstos en la norma para el efecto.

Así también examinará a detalle el concepto de los elementos cualitativos (sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador); y, cuantitativos (base imponible, tarifa y cuantía) de la obligación, lo que coadyuvará a una mejor comprensión de los temas que estudiaremos en unidades posteriores.

3. Para finalizar es fundamental que realice la siguiente autoevaluación:



## Autoevaluación 3

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. Obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una.
  - a. Contraprestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.
  - b. Prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.
  - c. Prestación únicamente en dinero.
  - d. Prestación únicamente en especies apreciables en dinero.
2. La obligación tributaria se extingue por:
  - a. Pago o solución.
  - b. Confusión.
  - c. Remisión.
  - d. Compensación.
  - e. Prescripción de la acción de cobro.
  - f. Transacción.
3. Las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, siempre que dichos créditos:
  - a. No se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.
  - b. Se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por diferentes organismos.
  - c. No se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por distintos organismos.
  - d. Se hallen prescritos.

4. La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de:
- 7 años.
  - 5 años.
  - 3 años.
  - 4 años.
5. ( ) Las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen.
6. ( ) Los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establezca.
7. ( ) Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de esta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.
8. ( ) El pago o solución es la forma más común de extinción de la obligación tributaria.
9. ( ) A través de la transacción puede negociarse la obligación tributaria principal.
10. ( ) La obligación tributaria es un vínculo real.

[Ir al solucionario](#)



## Unidad 4. La administración tributaria



Existen tres clases de administraciones tributarias en el Ecuador: la administración tributaria central, la seccional y la de excepción.

En el Ecuador tenemos tres clases de administraciones tributarias, a saberse: la Administración Tributaria Central; conformada por el Servicio de Rentas Internas y el Servicio Nacional de Aduanas; la Administración Tributaria Seccional; dentro de la que se encuentran algunos gobiernos autónomos descentralizados, facultados para el cobro de tributos, especialmente: municipios, distritos metropolitanos y consejos provinciales, y, la Administración Tributaria de Excepción, que son aquellas instituciones cuya ley de creación las faculta para el cobro de ciertos tributos.

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer lo que señala nuestra normativa, respecto a los tres tipos de administraciones tributarias, lo invito a leer los artículos 64, 65 y 66 del [Código Tributario](#).

De la lectura de estos artículos, podemos agregar a lo dicho que, la dirección de la Administración Tributaria Central, corresponde al presidente de la República; mientras que la dirección de las Administraciones Tributarias Seccionales, está a cargo del prefecto o del alcalde, según el caso, y, cuando se trata de la Administración de excepción, la dirección corresponde a los órganos que la propia ley de creación establezca.

Ahora bien, como lo mencionamos en la primera unidad de la guía didáctica, las administraciones tributarias, son las encargadas de hacer efectivos los tributos, es decir, de recaudarlos, a través del ejercicio de las distintas facultades que la ley le ha otorgado, las cuales analizaremos en el siguiente punto.

## 4.2. Facultades de la administración tributaria



La tributaria tiene 6 facultades que son: reglamentaria, determinadora, recaudadora, resolutiva, sancionadora; y, de transigir.

Las administraciones tributarias cuentan con 6 facultades reguladas en el Código Tributario, las cuales deben ser ejercidas conforme en la forma y en la medida previstas en dicha norma, pues de lo contrario pueden acarrear violaciones de los derechos de los contribuyentes o responsables.

En la siguiente infografía, podrá identificar cada una de las facultades de la administración tributaria y conocer a qué se refieren.

### Facultades de la administración tributaria

Una vez examinadas de modo general las seis facultades de la administración tributaria, con la finalidad de una mejor comprensión de cada una de ellas, pasamos a analizarlas a continuación de una forma más completa. ¡Es un tema fundamental! ¡Adelante!

#### 4.2.1. Facultad reglamentaria

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de que conozca como regula nuestra legislación la facultad reglamentaria de las administraciones tributarias, lo invito a leer el artículo 7 del [Código Tributario](#).

Esta facultad es indelegable por parte de las máximas autoridades de estas instituciones; y, a través de la misma, no se puede actuar en las materias reservadas a la ley, como la creación de tributos o el establecimiento de exenciones. Vale resaltar, además, que los actos administrativos que se expiden en ejercicio de esta facultad, no deben reformar la ley ni los reglamentos. Sin embargo, en nuestra opinión, en el Ecuador, existe un excesivo uso de la facultad reglamentaria y a través de las mismas se regulan cuestiones que no corresponden.

#### 4.2.2. Facultad recaudadora

Estimado (a) estudiante, la facultad recaudadora se encuentra contemplada en el artículo 71 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a examinar.

Dicha facultad se refiere a que los tributos deben ser cobrados por las entidades y en la forma establecida en la ley, pues recordemos que todas las facultades de la administración tributaria son regladas; y, que los actos que se expiden como producto del ejercicio de las mismas, son impugnables tanto por la vía administrativa como por la vía judicial.

Cabe agregar que los tributos, como lo analizamos en la primera unidad, pueden ser recaudados también por los agentes de percepción y de retención, los que actúan como auxiliares de la administración, ya que en razón de la actividad económica que desempeñan, se les facilita el cobro de ciertos tributos.

#### 4.2.3. Facultad resolutiva

Estimado (a) estudiante, lo invito a examinar el artículo 69 del [Código Tributario](#), donde se encuentra regulada la facultad resolutiva de las administraciones tributarias.

Como podemos advertir de la lectura del artículo en cuestión, esta facultad se refiere a que la administración, tiene la obligación de dar atención a los reclamos, recurso, consultas; y, en general, a cualquier petición que presentemos, dentro de los plazos establecidos para cada trámite en la ley.

Es menester resaltar en este punto que las resoluciones que expiden las administraciones tributarias en atención a los trámites presentados, deben ser motivadas. Es decir, que, tienen que indicar las normas o principios jurídicos en los que se funda, los antecedentes de hecho; y, explicar la pertinencia de la aplicación de ese derecho a dichos hechos, de lo contrario son nulas.

#### 4.2.4. Facultad sancionadora

Con la finalidad de conocer la regulación de la facultad sancionadora en nuestra normativa, lo invito a examinar el artículo 70 del [Código Tributario](#).

Es decir, que la administración tributaria, debe sancionar al sujeto pasivo por el cometimiento de infracciones administrativas tributarias, específicamente de contravenciones y faltas reglamentarias, las cuales analizaremos más adelante a detalle, conforme a lo establecido en la norma.

#### **4.2.5. Facultad de transigir**

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de que conozca de mejor manera acerca de la facultad de transigir de la administración tributaria, lo invito a examinar el artículo 71.1 del [Código Tributario](#).

Esta facultad, como lo mencionamos anteriormente, fue incluida como una de las facultades de la Administración a partir de la Ley de Desarrollo Económico y Sostenibilidad Fiscal; y, se refiere a que la administración a través de la mediación puede llegar a ciertos acuerdos con el sujeto pasivo.

#### **4.2.6. Facultad determinadora**

La facultad determinadora se encuentra contemplada en el artículo 68 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a leer.

Entonces, el sujeto activo, ejerce su facultad determinadora según lo previsto en la ley; pudiendo, además, desplegar la denominada determinación vía control, que es realizada con base a las propias declaraciones de los sujetos pasivos.

Ahora bien, la administración tributaria puede ejercer la facultad determinadora de forma directa o presuntiva. Para conocer la diferencia entre estos dos tipos de determinación, lo invito estimado (a) estudiante a revisar los artículos 91 y 92 del [Código Tributario](#).

Es así, que el sujeto activo, en principio, está obligado a practicar una determinación directa a los sujetos pasivos, con base a sus declaraciones, la información que este posea, la información de la administración y de terceros. Solamente en caso de que no sea posible realizar dicha determinación, por las distintas razones establecidas en la ley, como, por ejemplo, la falta de declaración; o, que la documentación que respalde la misma no sea aceptable, puede la administración tributaria realizar una determinación de carácter presuntivo, fundamentándolo motivadamente y precautelando la capacidad contributiva de los contribuyentes y la realidad económica.

Es importante para concluir este punto que, es necesario tener claro que la facultad determinadora corresponde únicamente a la administración tributaria; y, que, por esto, es necesario diferenciarla de la determinación en general, ya que esta última puede ser realizada por diferentes sujetos como lo veremos a continuación.

#### 4.3. La determinación y los sistemas de determinación

Con la finalidad de aclarar la distinción entre la determinación y la facultad determinadora, lo invito a examinar también el artículo 87 del [Código Tributario](#).

Como podemos evidenciarlo de los artículos antes referidos, tanto la determinación como la facultad determinadora están encaminadas a establecer en cada caso el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo; pero, en el ejercicio de la facultad determinadora, la administración debe instituir además el sujeto obligado.

Esto debido a que la determinación, como concepto general, es más amplio que la facultad determinadora; pues la primera puede realizarse por el sujeto activo, por el sujeto activo o de modo mixto, dando lugar a los diferentes sistemas de determinación.

Para una mejor comprensión de cada uno de los indicados sistemas determinativos, lo invito a examinar los artículos 88, 89, 90 y 93, todos del [Código Tributario](#).

Una vez revisada la normativa correspondiente, a continuación, analizaremos mediante ejemplos los distintos sistemas de determinación regulados en nuestro Código Tributario.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, conocida también como autodeterminación o autoliquidación, la misma se practica en el caso de tributos como el impuesto a la renta, en los que es el propio sujeto pasivo, quien por disposición expresa de la ley, tiene que establecer anualmente, en las fechas indicadas en la ley y el reglamento, el valor que le corresponde pagar por concepto de este impuesto.

Respecto a la determinación por el sujeto activo, esta se da en ciertos casos por el tipo de tributo. Por ejemplo, en el impuesto predial, es el sujeto activo el que nos establece el valor a pagar. No obstante, en ciertas ocasiones, la determinación del sujeto activo se inicia por falta de declaración y pago; o, porque el valor declarado y pagado por el sujeto pasivo no es el correcto, a pesar de tratarse de un tributo que debía ser liquidado por este último. La obligación determinada, en el segundo caso, genera el 20% de recargo sobre la obligación principal.

En cuanto a la determinación mixta, se da, por ejemplo, cuando traemos mercadería del exterior para venderla en nuestro país. Al momento de ingresarla por aduana, el sujeto pasivo indica los objetos que ha traído y la cantidad y la administración tributaria, con base a los datos proporcionados, establece el valor a pagar.

Con la finalidad de diferenciar de mejor manera las distintas facultades de la administración tributaria y el concepto de cada una de ellas lo invito a realizar las siguientes actividades.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Lea detenidamente el numeral 4.2 de la guía didáctica, “facultades de la administración tributaria”, incluidos los respectivos artículos del Código Tributario.
2. Diferencie las seis facultades de la administración tributaria y elabore un concepto de entre 3 y 5 líneas de cada una de ellas.

Nota: conteste la actividad en su cuaderno o en un archivo Word

3. Elabore una infografía, diferenciando con formas geométricas distintas, cada una de las facultades de la administración tributaria y su concepto.

Una vez concluida esta actividad, distinguirá claramente cada una de las seis facultades de la administración tributaria y su definición, lo que le será de mucha utilidad para su estudio.

4. Finalmente, lo invito a valorar los conceptos aprehendidos mediante el desarrollo de autoevaluación correspondiente a la unidad 4.



## Autoevaluación 4

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. La dirección de la administración tributaria central, corresponde, en el ámbito nacional, al:
  - a. Presidente de la República.
  - b. Vicepresidente de la República.
  - c. Ministro de Economía y Finanzas.
  - d. Alcalde.
  
2. ( ) La facultad determinadora 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.
  
3. ( ) La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.
  
4. ( ) La administración tributaria puede de ejercer la facultad determinadora de forma directa o presuntiva.
  
5. ( ) La facultad resolutiva de la administración tributaria se refiere en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.
  
6. ( ) La facultad sancionadora se refiere a que la recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

7. Existen los siguientes sistemas de determinación:
- a. Presunto.
  - b. Directo.
  - c. Por declaración del sujeto pasivo.
  - d. Por actuación de la administración.
  - e. De modo mixto.
8. En el Ecuador existen 3 clases de administraciones tributarias que son administración tributaria:
- a. Central.
  - b. Permanente.
  - c. De excepción.
  - d. Seccional.
9. La administración tributaria tiene las siguientes facultades.
- a. Determinadora.
  - b. Recaudadora.
  - c. De transigir.
  - d. Sancionadora.
  - e. Recaudadora.
  - f. Reglamentaria.
10. ( ) Determinación mixta, es la que realiza la administración tributaria en ejercicio de la facultad determinadora.

[Ir al solucionario](#)

## **Resultado de aprendizaje 2**

- Comprende la normativa tributaria vigente, relacionada con los principales impuestos directos e indirectos a cargo de la administración tributaria.

El presente resultado de aprendizaje será alcanzado una vez que haya estudiado de manera pormenorizada los contenidos que constan desde la unidad 5 hasta la unidad 9 de la guía didáctica.

Usted se encontrará en la capacidad de diferenciar con claridad cada uno de los impuestos analizados; y, de comprender la normativa vigente y aplicable a cada uno de estos.

### **Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje**

Estimado estudiante:

Iniciará su estudio con los tres impuestos más importantes administrados por el Servicio de Rentas Internas, a saberse: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a la Renta; e, Impuesto a los Consumos Especiales (ICE). Posteriormente, examinará, los denominados impuestos reguladores; y, que son el Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) y el Impuesto a los Activos Fijos en el Exterior (IAE); para culminar con el análisis del Impuesto a la Renta a las herencias, legados y donaciones. Todos estos impuestos administrados también por el Servicio de Rentas Internas.

Para un estudio completo de los temas tratados utilizará como principales instrumentos de apoyo la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. De igual manera, es fundamental que realice todas las actividades de aprendizaje recomendadas y las autoevaluaciones propuestas en las unidades indicadas, ya que así llegará a comprender de forma clara y precisa la normativa que regula a los impuestos directos e indirectos más importantes de nuestro país.



### Unidad 5. Impuesto al valor agregado



El impuesto al Valor Agregado IVA, es un impuesto indirecto y se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento.

El Impuesto al Valor Agregado (En adelante IVA), es un impuesto indirecto, puesto que grava manifestaciones mediáticas de riqueza. Es decir, expresiones de riqueza que pueden ser o no reales; y, ser o no acordes con la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Con la finalidad de aclarar lo indicado expondremos a continuación un ejemplo. La persona SS tiene un sueldo mensual de USD 500, sin ningún otro ingreso; y, la persona CC, gana mensualmente la cantidad de USD 3.000. Tanto SS como CC pueden decidir comprar como regalo para su hijo una camisa que tiene el valor de USD 100 + IVA.

La capacidad contributiva de SS y de CC son totalmente distintas, sin embargo, por una cuestión de decisión, de preferencia, han decidido comprar esta camisa, debiendo pagar un valor de USD 12 correspondientes al IVA, esto demuestra lo dicho en el sentido de que se trata de un impuesto indirecto.

Este impuesto se encuentra regulado con detalle en la [Ley de Régimen Tributario Interno](#) (2004) y lo analizaremos a continuación. ¡Adelante! ¡Es un tema fundamental!

#### 5.1. Objeto del IVA

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer el objeto del Impuesto al Valor Agregado, lo invito a leer el artículo 52 de la [LRTI](#).

De modo general, en nuestra normativa, en el objeto de los distintos tributos consta lo que los mismos gravan, la materia imponible. Es así que del artículo analizado colegimos que el IVA grava:

- a. El valor de la transferencia de dominio.
- b. La importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización.
- c. Los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos.
- d. El valor de los servicios prestados.

## 5.2. Concepto de transferencia y supuestos de no sujeción

Estimado (a) estudiante, lo invito a leer los artículos 53 y 54 de la [Ley de Régimen de Tributario Interno](#); ya que en estos se establecen, respectivamente, los diferentes supuestos que debemos considerar como transferencia para efectos del IVA, y, aquellos supuestos que, a pesar de ser transferencias no gravan IVA.

Una vez revisados los artículos indicados supra, podemos concluir que es la norma la que delimita los supuestos de no sujeción, al igual que las transferencias para efectos de IVA.

## 5.3. Transferencias e importaciones con tarifa 0% de IVA

A pesar de que la propia LRTI, cuando hace referencia a la tarifa del IVA, menciona únicamente la tarifa del 12%, debemos partir de indicar que el IVA en el Ecuador tiene dos tarifas: la tarifa del 0% y la tarifa del 12%; cosa distinta es que ciertas transferencias de bienes muebles de naturaleza corporal, no graven IVA. Con la finalidad de que conozca las transferencias e importaciones gravadas con tarifa 0% de IVA, lo invito a examinar el artículo 55 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

## 5.4. El IVA sobre los servicios

En el Ecuador el IVA grava también la prestación de servicios, entendiéndose por estos a los prestados por el Estado, cualquier ente público, sociedad o persona natural sin relación laboral, a favor de un tercero, sin importar si predomina el factor material o intelectual; y, a cambio de dicho servicio se paga un precio. También se encuentran gravados con IVA los servicios digitales.

Los servicios a los que se hace referencia en el párrafo anterior, de modo general, se gravan con tarifa 12% de IVA, sin embargo, la norma también prevé servicios gravados con tarifa 0%. Para conocerlos a detalle lo invito estimado (a) estudiante, a revisar el artículo 56 de la [LRTI](#).

## 5.5. Base imponible y tarifas del IVA

La base imponible del IVA, de modo general, está compuesta por el valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se prestan, calculado a base de sus precios, que incluyen todos los gastos legalmente imputables al precio.

De este valor únicamente se puede deducir lo siguiente:

- a. Los descuentos y bonificaciones concedidos a los compradores y que consten en la correspondiente factura.
- b. El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador.
- c. Los intereses y las primas de seguros, cuando se trate de ventas a plazos.

Por otra parte, cuando se trata de bienes importados, la base imponible del IVA, es el resultado de sumar al valor establecido en aduana, los impuestos, aranceles, y demás gastos que figuran en la declaración de importación.

Con la finalidad de conocer la regulación específica respecto de la base imponible del impuesto en cuestión, lo invito a dar lectura a los artículos 58 y 59 de la [LRTI](#).

Finalmente, en los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, la base imponible se establece con base al valor de los bienes, determinado en relación con los precios del

mercado. Estos supuestos que la norma trata como casos especiales, se encuentran regulados en el artículo 60 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a leer.

Finalmente, es necesario analizar el artículo 63 de la [LRTI](#), que señala que la tarifa del IVA es del 12%, lo que es un error, ya que como lo hemos analizado, el IVA tiene la tarifa del 12% y del 0%.

## 5.6. Hecho generador del IVA

El hecho generador, como lo analizamos en la primera unidad de la guía didáctica, es el presupuesto establecido en la norma, cuya verificación hace que nazca el tributo.

Ahora bien, como lo hemos examinado , el IVA grava varias cuestiones, por lo que, el hecho generador de este impuesto se da en distintos momentos. Con la finalidad de comprender a detalle estos momentos, estimado (a) estudiante, lo invito a examinar el artículo 61 de la [LRTI](#).

En resumen, el hecho generador del impuesto analizado se da:

- a. Cuando se trata de transferencias locales de dominio de bienes, en el momento de la entrega del bien, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, lo que suceda primero.
- b. En prestaciones de servicios, cuando se preste efectivamente el servicio, o en el momento del pago total o parcial del precio o acreditación en cuenta, a elección del contribuyente.
- c. En el caso de prestaciones de servicios por avance de obra o etapas, se verificará con la entrega de cada certificado de avance de obra o etapa.

## 5.7. Sujeto activo y sujeto pasivo del IVA

El sujeto activo del IVA es el Estado y lo administra el Servicio de Rentas Internas. Sin embargo, este impuesto tiene diferentes calidades de sujetos pasivos, específicamente: como contribuyentes, como agentes de retención y como agentes de percepción.

Con la finalidad de conocer más a profundidad sobre el sujeto activo del IVA; y, respecto a las distintas personas que actúan como sujetos pasivos de este impuesto, lo invito a revisar los artículos 62 y 63 de la [LRTI](#).

Tratándose de un tema fundamental, lo invito a revisar la siguiente presentación.

### [Sujetos del IVA](#)

Una vez estudiados a detalle los diferentes sujetos pasivos del IVA, cabe agregar que aquellos que actúan como agentes de retención, tienen la obligación no solamente de retener el impuesto en los porcentajes establecidos por el SRI, sino que deben declararlo y pagararlo mensualmente, entregando a los sujetos retenidos el respectivo comprobante. Analizamos este último punto a continuación.

### **5.8. Obligación de facturación**

Aquellos considerados por la norma como sujetos pasivos del IVA, están obligados a emitir y entregar al comprador del bien o al beneficiario del servicio prestados, los comprobantes de venta correspondientes; aunque se trate de bienes o servicios que no se encuentren gravados con IVA o que tengan tarifa cero.

En el caso de las facturas, notas o boletas de venta, debe constar por separado el valor de las mercaderías transferidas o el precio de los servicios prestados y el IVA. Para una mejor comprensión de este punto, lo invito estimado (a) estudiante, a leer el artículo 64 de la [LRTI](#).

### **5.9. Funcionamiento del crédito tributario de IVA**

Tienen derecho al crédito tributario del IVA quienes hayan pagado dicho impuesto en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o, en los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios gravados con este impuesto, pero siempre que tales bienes y servicios se destinen únicamente a la producción y comercialización de otros bienes y servicios gravados con este impuesto.

El valor correspondiente al crédito tributario de IVA, puede ser usado hasta cinco años contados desde la fecha de exigibilidad de la declaración, pero es requisito sine qua non, para tener derecho al crédito tributario, que el valor del impuesto conste por separado en los respectivos comprobantes de venta, documentos de importación y comprobantes de retención.

Finalmente, el valor generado como crédito tributario debe ser usado conforme a las distintas reglas establecidas en el artículo 66 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a estudiar estimado (a) estudiante.

## 5.10. Declaración y pago

Quienes hayan sido establecidos por la normativa como sujetos pasivos del IVA, tienen que declarar y pagar este impuesto, por las operaciones que realicen mensualmente, de modo general, en el mes siguiente, salvo los casos en los que se les haya concedido un tiempo mayor. En el caso específico de los sujetos pasivos que únicamente transfieren bienes o prestan servicios gravados con tarifa cero o no gravados, así como aquellos que estén sujetos a la retención total del IVA causado, la declaración de las transferencias es semestral, salvo que este sujeto pasivo sea agente de retención de IVA.

El IVA se declara y paga, de acuerdo al noveno dígito del RUC. Así, por ejemplo, en mi caso, considerando que mi RUC es 1103223101001, yo tengo para declarar y pagar el IVA del mes de enero hasta el 28 de febrero, no obstante, con la finalidad de comprender más a profundidad las normas de declaración y pago del impuesto analizado, lo invito estimado (a) estudiante a leer el artículo 67 de la [LRTI](#).

Para culminar con éxito la presente unidad, lo invito a realizar las siguientes actividades.



## Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Examine detenidamente el artículo 158 del [Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno](#) (2010). (En adelante RLRTI).
2. Revise su número de RUC y pregunte el de tres personas más.
3. Establecer, en su caso personal y en el de tres personas más, cuál es la fecha máxima para la declaración y pago de IVA.

Una vez culminada esta actividad conocerá claramente cuándo le corresponde a cada persona pagar el Impuesto al Valor Agregado. Conocer y memorizar estas fechas será sumamente útil en el ejercicio de su profesión.

4. Lo invito a continuación a desarrollar los temas de la autoevaluación 5.



## Autoevaluación 5

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. El Impuesto al Valor Agregado grava:
  - a. Al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización.
  - b. A los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos.
  - c. Al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.
2. ( ) La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de estos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades, es considerada transferencia para efectos de IVA.
3. ( ) Es objeto de IVA la siguiente transferencia: aportes en especie a sociedades.
4. ( ) No es objeto de IVA la siguiente transferencia: fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades.
5. Las transferencias o importaciones de leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles, tienen tarifa.
  - a. 12%
  - b. 0%
6. ( ) Las transferencias o importaciones de papel bond, papel periódico y libros, gravan tarifa 12% de IVA.

7. EL IVA tiene en el Ecuador las siguientes tarifas:
- a. 14%
  - b. 12%
  - c. 0%
  - d. 10%
8. De la base imponible del IVA es deducible el valor de los bienes y envases
- a. Devueltos por el vendedor.
  - b. No devueltos por el comprador.
  - c. Devueltos por el comprador.
  - d. No recuperables.
9. ( ) La base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al valor en aduana los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación.
10. ( ) El sujeto activo del Impuesto al Valor Agregado es el Estado. Lo administrará la SENAE.

[Ir al solucionario](#)



### Unidad 6. Impuesto a la renta



El impuesto a la renta es un impuesto directo debido a que grava manifestaciones inmediatas de riqueza.

El impuesto a la renta es un impuesto directo, ya que grava manifestaciones inmediatas de riqueza, es decir, expresiones reales de riqueza. Los impuestos directos son considerados más justos que los indirectos, ya que la doctrina tributaria indica que los mismos toman en cuenta en mayor medida la capacidad contributiva.

A continuación, analizamos a detalle este impuesto tan importante. ¡Éxito en el estudio de este tema fundamental!

#### 6.1. Objeto

El impuesto a la renta en el Ecuador, tiene como objeto gravar la renta que obtienen, las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.

En el Ecuador tenemos un sistema de renta global, que implica que al momento de establecer el impuesto a pagar debemos sumar todos los tipos de rentas percibidos: renta agrícola, arriendos, relación de dependencia, etc.; salvo que, existan regulaciones específicas, como, por ejemplo, el caso del impuesto a la renta a las herencias, legados, donaciones y demás, que inclusive tiene una tabla específica.

Con la finalidad de comprender de mejor manera lo indicado, lo invito estimado (a) estudiante a revisar el artículo 1 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

De este artículo podemos resaltar la importancia que tiene el estudiar el objeto de determinado tributo, pues con esto comprendemos la materia grabable del mismo. A continuación, revisaremos la definición de renta conforme a nuestra normativa.

## 6.2. Concepto de renta

En el caso ecuatoriano, nuestra normativa indica claramente en el artículo 2 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a leer, específicamente lo que debemos entender por renta a efectos de este impuesto.

De la revisión de dicho artículo concluimos que en el Ecuador se consideran renta:

- a. Los ingresos de fuente ecuatoriana, es decir, cuya fuente de pago o de generación sea nuestro país, obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo; del capital, como las inversiones; o, de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.
- b. Los ingresos obtenidos en el exterior, por personas naturales o sociedades domiciliadas en el Ecuador.

Entonces en el Ecuador, al igual que en la mayoría de países, combinamos el criterio de la fuente y el criterio del domicilio para establecer la renta con efectos impositivos. A lo indicado debemos agregar, que **es imperioso revisar el artículo 8 de la LRTI, en el cual, con la finalidad de dotar de mayor certeza a los sujetos de la obligación tributaria, enumeran taxativamente los diferentes ingresos de fuente ecuatoriana.**

## 6.3. Sujetos activo y pasivo

Como lo hemos indicado en reiteradas ocasiones, la obligación tributaria es bipolar y tiene de un lado al sujeto activo (acreedor del tributo); y, del otro, al sujeto pasivo (deudor del tributo). No obstante, con la finalidad de conocer los sujetos específicos de impuesto a la renta en nuestro país, lo invito a revisar los artículos 3 y 4 de la [LRTI](#).

Una vez examinados dichos artículos, podemos concluir que el sujeto activo del impuesto en análisis es el Estado, a través del SRI; mientras que, los sujetos pasivos del mismo son: las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados.

Conforme el artículo 7 de la [LRTI](#), el impuesto a la renta es de liquidación y pago anual; pues el ejercicio fiscal comprende desde el 1 de enero hasta el 31 de diciembre de cada año. En caso de que la actividad económica que genera la renta se inicie con fecha posterior al 1 de enero, de igual manera, el ejercicio fiscal para efectos de este impuesto debe cerrarse el 31 de diciembre.

Es decir que, por ejemplo, si la persona VV inicia un negocio de venta de comida el 14 de abril de 2022, el ejercicio fiscal, con el objeto de declarar y pagar el impuesto a la renta correspondiente a ese año, debe culminarse el 31 de diciembre. Por lo tanto, se declararán los ingresos obtenidos por concepto de dicha actividad desde el 14 de abril hasta el 31 de diciembre de 2022.

#### **6.4. Exenciones del Impuesto a la Renta**

Como lo estudiamos en la unidad 1 de la guía didáctica, las exenciones son dispensas legales de la obligación tributaria, establecidas por razones de orden económico, público o social. Es decir, que, ahora vamos a revisar aquellos ingresos que, a pesar de que conforme a la normativa antes analizada deberían considerarse como ingresos gravados con el impuesto en análisis, por disposición expresa de la propia ley, se encuentran exentos.

Para conocer los ingresos que se encuentran exonerados del pago del impuesto a la renta en el Ecuador, lo invito a examinar el artículo 9 de la [LRTI](#).

De la lectura del artículo mencionado, encontramos que, entre otros, están exonerados del pago del impuesto a la renta, los ingresos provenientes de premios de loterías o sorteos auspiciados por la Junta de Beneficencia de Guayaquil y por Fe y Alegría. Entonces, en el caso de que la persona AA, se gane la lotería auspiciada por cualquiera de las dos instituciones indicadas, por un valor de USD 50.000, si bien tiene que declarar en el formulario dicho valor en el campo de ingresos exentos, los mismos no se suman a la renta global.

## 6.5. Deducciones, base imponible y tarifa del Impuesto a la Renta

De la suma de todos los ingresos gravados con el impuesto a la renta, con la finalidad de establecer la base imponible del mismo, la norma nos permite deducirnos, es decir, restarnos o descontar, aquellos gastos e inversiones que se hayan efectuado con la finalidad de obtener, mantener y mejorar nuestros ingresos gravados.

En nuestro país, cumpliendo con los principios de legalidad y de reserva de ley, en el artículo 10 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#) se encuentran establecidas las diferentes deducciones que caben del impuesto a la renta; y, lo invito a examinar de forma detallada y detenida cada una de ellas.

Vale resaltar en este punto que entonces, la base imponible del Impuesto en análisis, se obtiene, una vez que restamos de los ingresos gravados, las deducciones aplicables de acuerdo a la norma. Para una mayor claridad de este punto, lo invito a leer el artículo 17 de la [LRTI](#).

Ahora bien, el impuesto a la renta causado de las personas naturales y de las sucesiones indivisas se obtiene aplicando la tabla que expide anualmente, en el mes de enero, el director general del Servicio de Rentas Internas. Esta tarifa es progresiva; y, con el objeto de conocer la tabla vigente, lo invito a acceder a la página del [Servicio de Rentas Internas](#).

Por otra parte, con la finalidad de conocer de mejor manera la normativa en relación con la tarifa del impuesto a la renta en el caso de las sociedades, es indispensable examinar el artículo 37 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#) pues, recordemos que la base imponible del impuesto, se obtiene con los resultados que arroja la contabilidad; y, se le aplica una tarifa del 25%; salvo aquellos casos en los que, por disposición expresa de la norma, la tarifa es del 28%, o, ciertos supuestos, de tarifas inferiores, debido a que se trata, por ejemplo, de cierto tipo de inversiones que se pretende fomentar. Aplicadas estas tarifas a las respectivas bases imponibles tenemos como resultado el impuesto a la renta causado.

## 6.6. Declaración y pago del Impuesto a la renta

El Impuesto a la Renta debe declararse y pagarse atendiendo al noveno dígito del RUC, hasta el mes de marzo, en el caso de las personas naturales y sucesiones indivisas; y, hasta el mes de abril, cuando se trata de sociedades,

correspondiente siempre al año inmediato anterior. Con la finalidad de profundizar en lo indicado, lo invito a revisar el artículo 72 del [RLRTI](#) donde encontrará las fechas máximas de declaración y pago del impuesto.

De igual manera, es fundamental para complementar lo señalado en el párrafo anterior, que realice una lectura detallada de los artículos 41 y 42 de la [LRTI](#); ya que, actualmente, puede realizarse un pago anticipado de este impuesto, pero de forma voluntaria, por un valor equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio fiscal anterior, menos las retenciones en la fuente que le hubiesen efectuado al sujeto pasivo, el que constituirá crédito tributario.

Finalmente, y para culminar este punto, es necesario mencionar que no están obligados a declarar el impuesto a la renta únicamente:

- a. Los contribuyentes que, estando domiciliados en el extranjero, no tengan representante legal en el Ecuador y que perciban exclusivamente ingresos sujetos a retención en la fuente.
- b. Las personas naturales que perciban ingresos brutos durante el ejercicio fiscal, siempre que estos no superen la fracción básica desgravada establecida anualmente por el director general del SRI, mediante resolución.
- c. Otros que pudiera establecer el reglamento.

## 6.7. El crédito Tributario en el Impuesto a la Renta

Estimado (a) estudiante, para iniciar el análisis del crédito tributario, es imperioso examinar los artículos 46, 47 y 50 de la [LRTI](#).

El crédito tributario, en el caso del Impuesto a la Renta, está conformado por los valores que les hayan sido retenidos a los sujetos pasivos; y, este valor se puede restar o deducir del impuesto a la renta causado, dando como resultado el impuesto a la renta a pagar.

No obstante, en el caso de que las retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta sean mayores al impuesto causado; o, de no existir impuesto causado, el contribuyente puede solicitar la devolución de lo pagado en exceso.

Finalmente, lo invito a revisar la siguiente presentación donde encontrará un ejercicio de impuesto a la renta de personas naturales, con la tabla del año 2022.

## [Impuesto a la renta](#)

### **6.8. Partes relacionadas y paraísos fiscales, regímenes preferentes o jurisdicciones de menor imposición**

Nuestra [Ley de Régimen Tributario Interno](#), como cláusulas anti evasión interna, en el artículo 4.1 ha establecido a quienes debemos considerar como partes relacionadas; y, en el artículo 4.5 la forma en la que se analiza a los regímenes preferentes, jurisdicciones de menor imposición y paraísos fiscales, indicándose que estos últimos son establecidos por el SRI. Con la finalidad de que conozca a detalle lo indicado, lo invito a dar lectura a los indicados artículos.

Ahora bien, es importante resaltar, que ser parte relacionada no es un problema per se, no obstante, la administración tributaria pone especial atención, en el sentido de que las transacciones que se realicen entre las mismas sean conforme a la normativa; y, tiene además la facultad de considerar a ciertas personas, naturales o jurídicas como partes relacionadas por presunción, atendiendo a lo indicado en la normativa analizada.

### **6.9. Precios de transferencia y principio de plena competencia**

Con la finalidad de conocer el concepto que contiene nuestra legislación sobre el régimen de precios de transferencia, lo invito a examinar los artículos 15.1 y 15.2 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

De la lectura de dichos artículos podemos concluir que, lo que se pretende a través de dicho régimen es que, las transacciones económicas que se realizan entre partes relacionadas, sean similares a las que se realizan entre partes independientes. Es así, que cuando esto no se cumple, nos encontramos ante un caso o un problema de precios de transferencia; y, además, se ha incumplido con el principio de plena competencia, por lo que las utilidades obtenidas como consecuencia del uso de este régimen serán sometidas a imposición.

Con la finalidad de poner en práctica algunos de los conceptos aprehendidos, lo invito a realizar la siguiente actividad.



## Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Revise en el sitio web del [SRI](#), la tabla anual expedida para el presente año por el director general de dicha Institución, para el impuesto a la renta de las personas naturales y sucesiones indivisa.
2. Con base en los siguientes datos establezca: La base imponible, el impuesto a la renta causado; y, el impuesto a la renta a pagar.

Datos:

- JJ percibió durante el ejercicio fiscal USD 30.000, como el total de ingresos gravados con el impuesto a la renta.
  - Se ganó la lotería organizada por Fe y Alegría por un valor de USD 15.000.
  - Tuvo costos y gastos que le sirvieron para mejorar y mantener la renta generada durante ese año, es decir, deducciones debidamente sustentadas por la cantidad de USD 4.000.
  - Tuvo retenciones en la fuente durante ese año, por USD 1.000.
3. Para finalizar, lo invito a desarrollar la siguiente autoevaluación.



## Autoevaluación 6

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. ( ) En el Ecuador es un sistema de impuesto a la renta global.
2. ( ) El Impuesto a la Renta es un impuesto indirecto.
3. Para efecto del Impuesto a la Renta se consideran renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes:
  - a. Únicamente del capital.
  - b. Del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes exclusivamente en dinero.
  - c. Del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.
  - d. Únicamente del trabajo.
4. Son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta:
  - a. Las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados.
  - b. Únicamente las sucesiones indivisas y las sociedades.
  - c. Exclusivamente las personas naturales y las sucesiones indivisas.
  - d. Las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades únicamente nacionales que no obtengan ingresos gravados.
5. ( ) Son partes relacionadas la sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.

6. El ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va:
- Del 31 de enero al 1 de diciembre.
  - Del 1 de enero al 31 de diciembre.
  - Del 15 de enero al 15 de diciembre.
  - Del 31 de enero al 31 de diciembre.
7. ( ) Están exentas del Impuesto a la Renta las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.
8. ( ) El régimen de precios de transferencia está orientado a regular con fines económicos las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean diferentes a las que se realizan entre partes relacionadas.
9. ( ) En general, la base imponible del Impuesto a la Renta está constituida por la totalidad de los ingresos no gravados con el impuesto, más las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.
10. Salvo casos excepcionales, la tarifa del Impuesto a la Rentas para sociedades es del:
- 30%
  - 23%
  - 22%
  - 25%

[Ir al solucionario](#)



## Semana 7

---



### Actividades finales del bimestre

Estimado estudiante, en el transcurso de la semana 7, es importante que revise, analice y comprenda los contenidos de las unidades 1 a la 6 estudiadas durante el primer bimestre, incluidos los recursos enlazados a las mismas.

Adicionalmente, examine la retroalimentación de las diferentes actividades desarrolladas, pues le serán de gran ayuda para ubicar de mejor manera los temas en los que haya tenido alguna dificultad y reforzarlos.

La organización de su tiempo de estudio y la motivación son fundamentales para alcanzar las metas deseadas. Es necesario, además, que establezca un espacio en donde pueda concentrarse, con la finalidad de prepararse adecuadamente para la evaluación presencial.

Elija el método de estudio que más se acople a la materia y a su tipo de memoria (gráfica, auditiva, etc.). Tomar apuntes, elaborar cuadros sinópticos, infografías, entre otros recursos, puede ser útil para memorizar los temas fundamentales de mejor manera; no obstante, es necesario que los capte y los comprenda.

Durante esta semana podrá participar en la actividad suplementaria, con la finalidad de recuperar la nota de la actividad síncrona en el caso de que no le haya sido posible intervenir en la misma.



## Semana 8

---

Estimado estudiante, es importante que, manteniendo la organización espacial y temporal de su estudio, pasemos al siguiente escalón, puesto que la presente semana es la última antes de que rinda su evaluación presencial. Es momento de repasar constantemente los contenidos aprehendidos; para lo cual es muy útil que los comente con otras personas, sobre todo con sus compañeros y su tutor.

En esta semana, además, debemos recordar la necesidad de controlar los nervios el día del examen, para lo cual debe eliminar las ideas negativas y sustituirlas por pensamientos positivos, tales como "yo soy capaz", "conozco la materia porque la he preparado". No olvide leer bien y detenidamente las preguntas del examen.

Durante esta semana también podrá participar en la actividad suplementaria, con la finalidad de recuperar la nota de la actividad síncrona en el caso de que no le haya sido posible intervenir en la misma.

"Éxito en la evaluación presencial."

Hemos culminado el primer bimestre, cumpliendo todos los retos establecidos. Continuemos con el mismo entusiasmo hasta llegar a la meta final.



## Segundo bimestre

### Resultado de aprendizaje 2

- Comprende la normativa tributaria vigente, relacionada con los principales impuestos directos e indirectos a cargo de la administración tributaria.

El presente resultado de aprendizaje será alcanzado una vez que haya estudiado de manera pormenorizada los contenidos que constan desde la unidad 5 hasta la unidad 9 de la guía didáctica.

Usted se encontrará en la capacidad de diferenciar con claridad cada uno de los impuestos analizados; y, de comprender la normativa vigente y aplicable a cada uno de estos.

### Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje



#### Semana 9

#### Unidad 7. Impuesto a consumos especiales



El impuesto a los onsumos especiales, es un impuesto indirecto y se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento.

El Impuesto a los Consumos Especiales (en adelante ICE), como su nombre lo indica, grava aquellos consumos que no son necesarios. Es un impuesto indirecto al igual que el IVA, ya que grava manifestaciones mediáticas de riqueza.

¡Éxito en el estudio de este interesante tema!

## 7.1. Objeto

Como lo indicamos en líneas precedentes, generalmente el objeto de determinado tributo es la materia imponible, es decir, lo que grava. En el caso del ICE, este es aplicado a ciertos bienes y servicios, nacionales o importados, establecidos por la ley como gravados. Lo invito, a revisar el artículo 75 de la [LRTI](#), con la finalidad de que conozca lo indicado por nuestra legislación al respecto.

Ahora bien, el ICE tiene tres formas de imposición, a saberse: específica, ad valorem y mixta, reguladas en el artículo 76 de la [LRTI](#), por lo que es fundamental dar lectura a este artículo. Finalmente, para esclarecer cualquier duda pendiente, lo invito a revisar la siguiente presentación.

### [Formas de imposición del ICE](#)

## 7.2. Hecho generador, supuestos de no sujeción y exenciones del ICE

El ICE tiene distintos hechos generadores, establecidos en el artículo 78 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a examinar. Los mismos han sido clasificados, dependiendo del bien o servicio de que se trate; y, considerado si el mismo es de producción nacional o importado.

Una vez revisado el artículo citado podemos concluir lo siguiente:

- a. En el caso de consumos de bienes producidos en el Ecuador, el hecho generador es la primera transferencia, efectuada por el fabricante y el prestador del servicio.
- b. En el caso del consumo de mercancías importadas, el hecho generador es la desaduanización de las mismas.
- c. En el caso del ICE para las fundas plásticas, el hecho generador es la entrega de fundas plásticas por parte del establecimiento de comercio, requeridas por el adquiriente para cargar o llevar los productos.

Por otra parte, nuestra normativa, también prevé supuestos de no sujeción en relación con el ICE, que, como lo analizamos al iniciar con el estudio

de esta materia, se refieren a aquellos casos en los que, por disposición expresa de la norma, no nace la obligación tributaria.

Para conocer a detalle aquellos casos que no se encuentran gravados con el ICE en nuestro país, es necesario que revise el contenido del artículo 75.2 de la [LRTI](#), ya que en el mismo se encuentran detalladas las adquisiciones y donaciones de bienes de procedencia nacional o importados, las cuales cuando se realizan a entidades del sector público, no están sujetas al pago de este impuesto.

Finalmente, estimado (a) estudiante, recordemos que, nuestra legislación también prevé la figura de las exenciones; y, con el objeto de estudiar los bienes y servicios que se encuentran exentos del Impuesto a los Consumos Especiales en el Ecuador, lo invito a revisar el artículo 77 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

Recordemos que, las exenciones son establecidas por razones de orden económico, público o social; y, que se trata de supuestos, en los que, se verifica el hecho generador, por lo que nace la obligación tributaria, sin embargo, por disposición expresa de la ley, no debe pagarse dicha obligación.

### 7.3. Sujeto activo y sujeto pasivo del ICE

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer lo establecido por nuestra legislación acerca de los sujetos activo y pasivo del ICE, lo invito a analizar los artículos 79 y 80 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

De la revisión de dichos artículos concluimos que, el sujeto activo el ICE es el Estado y lo administra el SRI. En cuanto a los sujetos pasivos del este impuesto, los mismos pueden tener la calidad de contribuyentes o de agentes de percepción.

#### Como contribuyentes son sujetos pasivos del ICE:

- Los fabricantes de bienes gravados con el ICE, ya sean personas naturales o sociedades.
- Aquellos que realicen importaciones de bienes gravados con el ICE.
- Quienes presten servicios gravados con el ICE.

## **Como agentes de percepción son sujetos pasivos del ICE:**

- Los fabricantes de bienes gravados con el ICE, ya sean personas naturales o sociedades.
- Aquellos que realicen importaciones de bienes gravados con ICE.
- Aquellos que presten servicios gravados con ICE.
- Las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sociedades que comercialicen productos al por mayor o menor; y, que para facilitar el traslado de la mercadería, distribuyan fundas plásticas, conforme a lo que regule el reglamento.

### **7.4. Base imponible y tarifas del ICE**

Estimado (a) estudiante, lo invito a leer el artículo 76 de la [LRTI](#), pues en el mismo se encuentran contenidas las reglas para el establecimiento de la base imponible del ICE; las cuales se resumen en las siguientes:

1. El precio de venta al público sugerido por el fabricante, importador o prestador de servicios menos el IVA y el ICE.
2. El precio de venta del fabricante menos el IVA y el ICE más un treinta por ciento (30%) de margen mínimo de comercialización.
3. El precio ex aduana más un treinta por ciento (30%) de margen mínimo de comercialización.
4. Para el caso de la aplicación de la tarifa específica, la base imponible será en función de unidades según corresponda para cada bien. ([LRTI](#), 2004, Art. 76).

No olvidemos considerar las definiciones establecidas en dicho artículo para una correcta aplicación de cada una de las reglas indicadas. Ahora bien, como es de su conocimiento, generalmente, salvo que se trate de tributos de cuantía fija, a la base imponible de los mismos se les debe aplicar una tarifa para obtener su cuantía.

En el caso del ICE, es necesario primero conocer las diferentes formas de imposición del impuesto, pues cada una de estas tiene una forma diferente de establecer la tarifa. Con la finalidad de esclarecer lo indicado, lo invito, a dar lectura al artículo 75.1 de la [LRTI](#) y al numeral 7.2 de la guía didáctica.

Una vez examinados dichos artículos, podemos concluir que: cuando se trata de imposición con tarifa ad valorem, esta se establece en porcentajes; mientras que, si nos encontramos frente a una imposición con tarifa específica, la misma se instituye en centavos o dólares de los Estados Unidos de América, y, finalmente, en el caso de imposición mixta, una parte de la tarifa se indica en centavos o dólares y la otra parte en porcentajes.

Finalmente, con el objeto de conocer los bienes y servicios que se encuentra gravados con ICE; y, las tarifas que corresponden a cada uno de ellos, lo invito a examinar con detenimiento los artículos 82 y 82.1 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

En dichos artículos, están claramente detalladas las distintas tarifas del ICE, de acuerdo al bien o servicio al que se aplican. Recordemos que, estas tarifas pueden ser reducidas en cualquier momento por el presidente de la República a través de Decreto Ejecutivo, previo a un dictamen favorable del ente rector de las finanzas públicas de nuestro país.

## 7.5. Facturación, liquidación, declaración y pago del ICE

Estimado (a) estudiante, con el objeto de que conozca la manera en la que debe facturarse el ICE en el Ecuador, lo invito a examinar el artículo 81 de la [LRTI](#). Conforme a este artículo, los sujetos pasivos del ICE que actúan como agentes de percepción, conforme a lo analizado en el punto 7.3 de la guía didáctica, tienen la obligación de hacer constar por separado en las facturas, el valor de las ventas (precio) y el ICE. Cuando se trate de importación de productos, el ICE, en cambio, debe constar en la declaración de importación.

Ahora bien, continuando con nuestro estudio, para conocer las normas sobre liquidación, declaración y pago del ICE, lo invito a revisar los artículos 83, 84 y 85 y 86 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#).

Conforme a estos artículos, los sujetos pasivos del Impuesto a los Consumos Especiales, tienen la obligación de declarar dicho impuesto, en el mes siguiente al que se realizaron las operaciones gravadas, pudiendo en el caso de que tengan ventas a crédito con plazo mayor a un mes, declarar y pagar en un mes adicional.

Cuando se trate de importaciones, la liquidación del ICE debe realizarse en la declaración de importación; y, el pago del impuesto previo al despacho por aduana de los bienes importados.



## Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Estimado estudiante lo invito a revisar detenidamente los artículos 201 y 72 del [Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno](#).
2. Con base a dichos artículos, establezca la fecha de declaración máxima del ICE de una persona natural con el siguiente RUC 1103223101001.
3. Con base a dichos artículos, señale la fecha de declaración máxima del ICE de una sociedad que tiene el siguiente RUC 1711384398001.  
Con la realización de esta actividad usted ha aprehendido a establecer la máxima fecha de declaración y pago del Impuesto a los Consumos Especiales, de personas naturales y jurídicas.
4. Lo invito para reforzar sus conocimientos realizando la siguiente autoevaluación.



## Autoevaluación 7

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. El ICE tiene las siguientes formas de imposición:
  - a. Específica.
  - b. Tarifaria.
  - c. Ad Valorem.
  - d. Mixta.
  
2. El ICE se aplica a los bienes y servicios establecidos en la LRTI:
  - a. De procedencia nacional o importados.
  - b. Únicamente de procedencia nacional.
  - c. Únicamente importados.
  - d. Exportados.
  
3. Es aquella forma de imposición del ICE en la cual se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor.
  - a. Específica.
  - b. Tarifaria.
  - c. Ad Valorem.
  - d. Mixta.
  
4. Es aquella forma de imposición del ICE que combina la imposición ad valorem y específica sobre un mismo bien o servicio.
  - a. Específica.
  - b. Tarifaria.
  - c. Ad Valorem.
  - d. Mixta.

5. Es aquella forma de imposición del ICE en la que se aplica una tarifa porcentual sobre la base imponible determinada de conformidad con las disposiciones de la LRTI.
- Específica.
  - Tarifaria.
  - Ad Valorem.
  - Mixta.
6. ( ) Se encuentran sujetos al pago del ICE las adquisiciones y donaciones de bienes de procedencia nacional o importados que se realicen o se donen a entidades u organismos del sector público.
7. ( ) Se encuentran exentos del ICE los productos destinados a la exportación.
8. ( ) Se encuentran exentos del ICE los productos lácteos y sus derivados.
9. El ICE es administrado por el Estado a través de el:
- Servicio Nacional de Aduanas.
  - Servicio de Rentas Internas.
  - Ministerio de Economía y Finanzas.
  - Presidente de la República.
10. Son sujetos pasivos del ICE en calidad de agentes de percepción quienes realicen importaciones de bienes gravados.

[Ir al solucionario](#)



## Unidad 8. Impuestos reguladores



Conforme a nuestra normativa son impuestos reguladores: el Impuesto a la salida de divisas y el Impuesto a los activos en el exterior.

Los denominados impuestos reguladores están normados en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador (En adelante LRETE) y son: el Impuesto a la Salida de Divisas (En adelante ISD); y, el Impuesto a los Activos en el Exterior (En adelante IAE). A continuación, analizaremos las normas más importantes.

¡Éxito! ¡Es un tema interesante!

### 8.1. Impuesto a la salida de divisas

#### 8.1.1. Objeto y hecho generador del ISD

El Impuesto a la Salida de divisas grava las operaciones y transacciones monetarias que se realizan al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero ecuatoriano. Con la finalidad de conocer de mejor manera el objeto específico de este impuesto, lo invito a revisar el artículo 155 de la [Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador](#) (2007).

Para continuar con nuestro análisis, debemos indicar que el hecho generador del ISD, se encuentra regulado en el artículo 156 de la [LRETE](#), cuyo texto lo invito a leer detenidamente; pues, del mismo podemos concluir que, el hecho imponible de este impuesto es la salida de divisas al exterior, ya sea a través de cheques, transferencias, efectivo, envíos, retiros o pagos de cualquier tipo; con excepción, de las compensaciones que se realizan a través del sistema financiero o prescindiendo del mismo.

En el caso de que el hecho imponible del impuesto se verifique con la intervención de instituciones del sistema financiero nacionales o domiciliadas en el Ecuador, bastará el débito de cualquiera de las cuentas de

estas instituciones para que se genere el impuesto. Por su parte, los bancos extranjeros que operan en nuestro país, tienen la obligación de declarar mensualmente, el valor que han pagado por concepto de ISD, aquellas personas que hayan efectuado envíos de dinero al exterior, bajo cualquier medio del que tengan conocimiento.

En el caso de los couriers, previo a cualquier envío al exterior, estos deben requerir al ordenante una declaración en un formulario indicando que, en el sobre o paquete, no se incluyen cheques o dinero al exterior. El destinatario de este formulario es el Servicio de Rentas Internas.

Es importante indicar en este punto que, todos los pagos que se realizan desde el exterior por personas naturales o sociedades ecuatorianas o extranjeras domiciliadas o residentes en el Ecuador, se presumen efectuados con recursos que causan el ISD en el Ecuador.

De igual manera, se presume que se genera el ISD, cuando se realizan exportaciones de bienes producidos en el Ecuador, por personas naturales o sociedades domiciliadas en Ecuador, que se dedican a actividades económicas de exportación, cuando las divisas correspondientes a los pagos por concepto de dichas exportaciones no ingresan a nuestro país. En este último caso, al impuesto causado por las divisas no ingresadas, se puede descontar el valor del ISD que se haya generado en pagos efectuados desde el exterior.

### 8.1.2. No sujeción y exenciones del ISD

Estimado (a) estudiante, a continuación, lo invito a revisar el artículo 156.1 de la [LRETE](#), pues en el mismo se establecen aquellos casos en los que, no se genera el ISD, a pesar de existir la salida de divisas o transferencias al exterior; y, son los siguientes:

- Entidades y organismos del Estado, inclusive empresas públicas.
- Organismos internacionales y sus funcionarios extranjeros debidamente acreditados en el país, bajo condición de reciprocidad.
- Se exceptúa también al principal, interés, comisiones y demás pagos por concepto de servicio de la deuda pública, del ISD.

Por otra parte, lo invito a dar lectura al artículo 159 de la [LRETE](#), con la finalidad de que conozca las exenciones generales del Impuesto a la Salida de Divisas. No olvidemos que estas exenciones, al tratarse de un impuesto,

solamente pueden ser creadas mediante iniciativa del ejecutivo y ley sancionada por la Asamblea Nacional.

### **8.1.3. Sujetos activo y pasivo del ISD**

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer la regulación normativa concerniente a los sujetos activo y pasivo del Impuesto a la Salida de Divisas en nuestro país, lo invito a dar lectura a los artículos 157 y 158 de la [LRETE](#).

Entonces, el sujeto activo de este impuesto es el Estado; y, el mismo es administrado por el Servicio de Rentas Internas. Por otra parte, son sujetos pasivos del ISD: las personas naturales, las sucesiones indivisas; y, las sociedades privadas, nacionales o extranjeras, que transfieran o envíen dinero al exterior, con o sin la intermediación de instituciones del sistema financiero.

Finalmente, las entidades que conforman el Sistema Financiero Nacional son agentes de retención del ISD, respecto de las transferencias realizadas por sus clientes. También son agentes de retención de este impuesto, las personas naturales y las sociedades que contraten, promuevan; o, administren espectáculos públicos, respecto de los pagos que se efectúen a personas no residentes.

### **8.1.4. Base imponible, tarifa, declaración y pago del ISD**

Estimado (a) estudiante, para una cabal comprensión de estos temas, lo invito a leer los artículos 160, 162 y 163 de la [LRETE](#).

Una vez examinados dichos artículos, cabe concluir que, la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas, es el valor de las divisas que salen al exterior; y, la tarifa aplicable a la misma es del 5%. No olvidemos que tanto la base imponible como la tarifa son elementos cuantitativos de los tributos.

Por otra parte, de estos artículos se infiere que, el ISD se declara y paga conforme a lo establecido mediante la Resolución vigente emitida por el Servicio de Rentas Internas; sin embargo, el artículo 163 de la LRETE, establece algunas reglas generales para la declaración y pago de este tributo; y, que son las siguientes:

- Si la transferencia o pago al exterior es realizada por personas naturales o sociedades, el ISD será retenido por la institución financiera a través de la que se realiza la operación.

- Si la transferencia o pago al exterior es realizado sin utilizar el sistema financiero, los sujetos pasivos deben declarar y pagar el impuesto en los plazos establecidos mediante Resolución emitida por el SRI.
- En el caso de que sean las propias instituciones financieras nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, las que envíen divisas hacia el exterior, el Banco Central del Ecuador solo efectivizará la salida de los recursos monetarios, previo al pago del ISD; y, entregará al Servicio de Rentas Internas diariamente la información relacionada con estas transacciones.
- En los casos de contratos de espectáculos públicos en los que participen extranjeros no residentes, el ISD será retenido por las personas naturales o sociedades que contraten, promuevan o administren este espectáculo, al momento en que se efectúen pagos en forma total o se realice el registro contable, lo que suceda primero.

A continuación, pasamos a examinar las generalidades del Impuesto a los activos en el exterior.

## 8.2. Impuesto a los activos en el exterior

### 8.2.1. Objeto y hecho generador del IAE

El artículo 182 de la [LRETE](#), cuyo texto lo invito a examinar estimado (a) estudiante, señala que, el impuesto a los activos en el exterior, grava mensualmente los fondos e inversiones que tienen fuera del país, los bancos, las cooperativas de ahorro y crédito; y, otras entidades privadas dedicadas a realizar actividades financieras, tales como las sociedades administradoras de fondos y fideicomisos, las casas de valores, empresas aseguradoras y compañías reaseguradoras. Así también grava las actividades financieras de las empresas de administración, intermediación, gestión y/o compraventa de cartera.

En cuanto a los dos hechos generadores de este impuesto, los mismos están establecidos en el 183 de la [LRETE](#), cuyo texto lo invito a leer detenidamente; y, que son los siguientes:

- La tenencia a cualquier título de fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio nacional, sea de manera directa o a través de subsidiarias afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo.
- La tenencia de inversiones en el exterior.

#### **8.2.2. Sujetos activo y pasivo del IAE**

Estimado (a) estudiante, lo invito a revisar los artículos 184 y 185 de la [LRETE](#), ya que en los mismos se encuentran regulados los dos sujetos de la obligación tributaria del impuesto a los activos en el exterior.

Examinados dichos artículos, podemos concluir que, el sujeto activo del impuesto en cuestión es el Estado; y, que el mismo es administrado a través del SRI. Por otra parte, los sujetos pasivos del IAE, en calidad de contribuyentes, son:

- Los bancos, cooperativas de ahorro y crédito y otras entidades privadas dedicadas a realizar actividades financieras; sociedades administradoras de fondos y fideicomisos y casas de valores, empresas aseguradoras, y compañías reaseguradoras; así como las empresas de administración, intermediación, gestión y/o compraventa de cartera.

#### **8.2.3. Base Imponible, tarifa, liquidación y pago del IAE**

Estimado (a) estudiante, para una mejor comprensión de la forma de establecer la base imponible y de la tarifa del IAE, lo invito a examinar los artículos 186,187 y 188 de la [LRETE](#). De la lectura de los artículos indicados podemos concluir que, para calcular la base imponible del Impuesto a los Activos en el Exterior, se debe considerar como base imponible, el saldo promedio mensual de los fondos disponibles en entidades extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador; y, de las inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional, que mantengan los sujetos pasivos detallados en el punto anterior.

La tarifa del IAE es del 0.25% mensual sobre la base imponible aplicable para los fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional. Sin embargo, cuando la captación de fondos o las inversiones se realicen a través de subsidiarias ubicadas en paraísos fiscales; o, en regímenes fiscales preferentes; o, en jurisdicciones de menor imposición, a través de afiliadas u oficinas en el exterior del sujeto pasivo, la tarifa aplicable será del 0.35% mensual sobre la base imponible. Esta tarifa, puede ser reducida en casos debidamente justificados por razones de índole económica o social, mediante Decreto Ejecutivo, hasta el 0,1%.

Para finalizar este tema, es necesario indicar que, el Impuesto a los Activos en el Exterior se liquida y paga mensualmente en las instituciones financieras autorizadas para el efecto. Con el objeto de aclarar cualquier inquietud, lo invito estimado (a) estudiante a revisar la siguiente presentación:

### **Impuestos Reguladores**

Una vez analizada esta presentación, usted puede diferenciar claramente las principales características del Impuesto a la Salida de Divisas y del Impuesto a los Activos en el Exterior; sobre todo, tendrá claros los elementos cualitativos y cuantitativos de los mismos.



### **Actividades de aprendizaje recomendadas**

1. Estimado (a) estudiante, lo invito a leer detenidamente la unidad 8 de la guía didáctica y los artículos relacionados con el ISD y al IAE, contenidos en la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.
2. Posteriormente, elabore una infografía, en la que establezca por separado, respecto del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) y del Impuesto a los Activos en el Exterior (IAE) lo siguiente:
  - Hecho generador.
  - Sujeto activo.
  - Sujeto pasivo.
  - Base imponible.

- Tarifa.
3. Para finalizar esta unidad con todo éxito, lo invito a realizar la autoevaluación que consta a continuación.



## Autoevaluación 8

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. ( ) Son objeto del ISD las entidades y organismos del Estado.
2. El ISD es administrado por el:
  - a. Servicio de Rentas Internas.
  - b. Ministro de Economía y Finanzas.
  - c. Alcalde de cada cantón.
  - d. Prefecto Provincial.
3. ( ) Están exentas del pago al ISD, las importaciones a consumo de cocinas eléctricas y las de inducción, sus partes y piezas; las ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción; así como los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.
4. ( ) La base imponible del ISD es el monto ingresado de divisas al Ecuador.
5. La tarifa del ISD es del:
  - a. 10%
  - b. 15%
  - c. 5%
  - d. 20%
6. Se considera un hecho generador del IAE la tenencia de:
  - a. Inversiones en el exterior.
  - b. Inversiones en el Ecuador.
  - c. Vehículos en el exterior.
  - d. Edificios en el exterior.

7. El sujeto activo del IAE es el:
- Ministerio de Economía y Finanzas.
  - Servicio de Rentas Internas.
  - Alcalde.
  - Servicio Nacional de Aduanas.
8. Para el cálculo del impuesto se considerará como base imponible el saldo promedio mensual de los fondos disponibles en entidades extranjeras domiciliadas:
- En el exterior y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional que mantengan los sujetos pasivos.
  - O no domiciliadas en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados dentro del territorio nacional que mantengan los sujetos activos.
  - O no domiciliadas en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional que mantengan los sujetos pasivos.
  - Únicamente en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados en el Ecuador que mantengan los sujetos pasivos.
9. Los sujetos pasivos de este impuesto lo liquidarán y pagarán
- Semestralmente en las instituciones financieras autorizadas.
  - Trimestralmente en las instituciones financieras autorizadas.
  - Bimestralmente en las instituciones financieras autorizadas.
  - Mensualmente en las instituciones financieras autorizadas.
10. ( ) La tarifa es del 0.25% mensual sobre la base imponible aplicable para los fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional.

[Ir al solucionario](#)



## Unidad 9. Impuesto a la renta provenientes de herencias, legados y donaciones



El impuesto a la renta proveniente de herencias, legados y donaciones se encuentra regulado en la Ley de Régimen Tributario Interno y el Reglamento para su aplicación.

### 9.1. Objeto del impuesto

El numeral 9 del artículo 8 de la [LRTI](#), incluye entre los ingresos que debemos considerar de fuente ecuatoriana, para efecto de impuesto a la renta, aquellos provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgos de bienes situados en el Ecuador. Lo invito estimado (a) estudiante, antes de continuar a revisar dicho artículo.

Ahora bien, en el literal d) del artículo 36 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#), se establece el objeto de este impuesto, ya que en el mismo se indica que, el impuesto en análisis grava, en general, los incrementos patrimoniales que provengan de herencias, legados, donaciones, hallazgos o de cualquier acto o contrato producto del cual se adquiera el dominio a título gratuito; así también, grava los incrementos patrimoniales que provienen de bienes y derechos existentes en el Ecuador, sin importar cual sea el lugar de fallecimiento del causante, ni tampoco la nacionalidad, domicilio o residencia del donante, de los herederos, legatarios o beneficiarios.

Cabe agregar que, también están gravados con este impuesto los incrementos patrimoniales de bienes o derechos existentes en el extranjero si los beneficiarios son residentes en el Ecuador.

Para complementar nuestro estudio, ahora lo invito a revisar el artículo 54 del [Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno](#), según el cual, el impuesto en análisis tiene como objeto gravar los incrementos patrimoniales que provienen de herencias, legados y donaciones, de las personas naturales o sociedades.

Conforme al artículo mencionado, para efecto de este impuesto, se grava el incremento patrimonial resultante de la transmisión de dominio; y, las transferencias a título gratuito de bienes y derechos situados en nuestro país, sin importar el lugar de fallecimiento o la nacionalidad del causante o donante; o, de sus herederos, legatarios y donatarios.

También están gravados con este impuesto las transferencias de dominio o de bienes y derechos que hubieren sido propiedad del causante; o, que sean propiedad del donante en el exterior, pero que se encuentren a favor de personas residentes en el Ecuador.

## 9.2. Hecho generador

El inciso sexto del artículo 36 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a examinar estimado (a) estudiante, indica que el hecho generador del impuesto en cuestión, es la aceptación expresa o tácita de herencias, legados y donaciones.

Por otra parte; y, para comprender de mejor manera lo dicho, lo invito a leer el artículo 55 del [RLRTI](#), ya que en este artículo se regula de forma más clara el hecho generador de este impuesto, pues el mismo señala en resumen lo siguiente:

El hecho generador del impuesto se verifica, el momento en el que fallece la persona cuya sucesión va a transferirse al heredero o legatario, salvo que exista alguna condición para ser beneficiario.

Cuando se trata de herencias o legados, sujetos a una condición, el hecho generador se produce, el momento en el que se cumple dicha condición por parte del legatario o del heredero.

Finalmente, en el caso de donaciones, el hecho generador está constituido al momento en el que se otorgan o se celebran los actos o contratos a través de los cuales se transfiere a título gratuito un bien o un derecho.

## 9.3. Sujeto activo y pasivo

El sujeto activo de este impuesto, al igual que de todos los tributos, es el Estado; y, a pesar de que no se lo señala expresamente, es administrado por

el Servicio de Rentas Internas. A continuación, lo invito a revisar el artículo 56 del [RLTRI](#), el cual establece que los sujetos pasivos del impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones son:

- Los herederos, legatarios y donatarios que obtengan un acrecimiento patrimonial a título gratuito.
- En calidad de responsables, cuando corresponda, los albaceas, los representantes legales, los tutores, apoderados o curadores.

También, lo invito a dar lectura al artículo 36 de la [Ley de Régimen Tributario Interno](#), pues este señala los plazos en los que los sujetos pasivos deben declarar y pagar el impuesto en análisis de la siguiente manera:

- En el caso de herencias y legados, dentro del plazo de seis meses, contados desde la fecha de aceptación expresa o tácita de la herencia o legado.
- Cuando se trata de donaciones u otros actos o contratos mediante los cuales se transfiere la propiedad a título gratuito, el impuesto debe declararse y pagarse antes de la inscripción de la escritura de donación o de la celebración del contrato.
- En el caso de que se trate de donaciones en numerario que superen, en el año correspondiente, la fracción básica desgravada de la tabla de impuesto a la renta para personas naturales y sucesiones indivisas, el beneficiario debe declarar y pagar el impuesto conforme lo establecido en las resoluciones correspondientes. Sin embargo, si el donante del dinero es agente de retención, previo a la entrega, debe realizar la retención de la totalidad del impuesto a pagar.

#### 9.4. Base imponible y tarifa

Estimado (a) estudiante, lo invito a dar lectura a los artículos 57, 58 y 59 del [Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno](#); ya que, según los mismos, el valor de los ingresos gravados con este impuesto, corresponde al valor de los bienes y derechos de las herencias, legados

o donaciones. De dicho valor se puede deducir (restar) únicamente lo siguiente:

- Los gastos de la última enfermedad, de funerales, de apertura de la sucesión y de publicación del testamento, siempre y cuando se encuentren debidamente sustentados y que no hayan sido cubiertos por seguros. En este caso únicamente se puede considerar el deducible de dicho seguro.
- Las deudas del causante, inclusive de impuestos hasta la fecha del fallecimiento.
- En caso de haberse nombrado albacea, los derechos del mismo.

Al valor que se llegue a establecer, el cual constituye la base imponible de este impuesto, se le aplicará la tabla expedida anualmente por el [Servicio de Rentas Internas](#). Para conocer la tabla del año fiscal actual, lo invito a examinar el sitio web de dicha Institución.

## 9.5. Otras cuestiones importantes sobre el impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones

A continuación, estimado (a) estudiante examinaremos otras cuestiones relacionadas con el impuesto en análisis que se encuentran establecidas en el artículo 36 de la [LRTI](#), cuyo texto lo invito a examinar.

- Las personas naturales o jurídicas que sean residentes en el Ecuador y que sean beneficiarios de herencias, legados o donaciones de bienes ubicados en el exterior, pueden utilizar como crédito tributario en nuestro país, el valor que hayan pagado en el exterior debido al incremento patrimonial, con la finalidad de que no se dé lugar a una doble imposición.
- No están sujetos al impuesto a la renta proveniente de herencias legados y donaciones, las cantidades correspondientes a los valores recibidos por los beneficiarios de seguros de vida del causante; y, las becas de estudio e investigación, a desarrollarse en Ecuador o en el extranjero, concedidas por entidades del sector público o por organizaciones de la sociedad civil.

- Están exonerados del pago de impuesto a la herencia o legados, aquellos beneficiarios que se encuentren dentro del primer grado de consanguinidad con el causante; o, en el caso de que el beneficiario sea uno de los dos cónyuges sobrevivientes que no tengan hijos.
- Cuando los bienes y derechos hayan sido propiedad de los donantes hasta dentro de los cinco años anteriores, aunque se realice una venta, inclusive con intervención de terceros, se presume donación, salvo prueba en contrario, pudiendo utilizarse los impuestos municipales que se pagaron por la transferencia de dominio como crédito tributario.

Es decir que, por ejemplo, si AA es padre de BB; y, AA fue dueño de un departamento hasta el año 2020 y en el año 2021 lo vendió a CC, pero en el 2022 CC se lo venció a BB, se presume donación salvo prueba en contrario, pudiendo descontarse del impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones, aquellos impuestos municipales que se pagaron por las transferencias de dominio.

Con la finalidad de una mejor comprensión del impuesto en análisis lo invito a revisar la siguiente presentación, donde encontrará un ejercicio del impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones.

### Renta a las herencias, legados y donaciones

Culminada la revisión de esta presentación, está en capacidad de establecer y diferenciar los elementos esenciales de este tributo, lo que es muy útil para una clara comprensión del mismo.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

1. Revisar detalladamente la unidad 9 de la guía didáctica.
2. Busque en el sitio web del [SRI](#), la tabla vigente del Impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones para el presente año.

3. Calcule lo siguiente: la base a la base imponible, el impuesto a la renta casado y el impuesto a la renta a pagar.

Datos:

- DD tiene una casa avaluada en USD 100.000 y la donó a su hijo HH en julio del año en curso.
- No hay deducciones.

Una vez realizada esta actividad, usted se encontrará en la capacidad de calcular el Impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones.

4. Con la finalidad de medir los conocimientos adquiridos, lo invito, además, a realizar la siguiente autoevaluación.



## Autoevaluación 9

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. Están gravados con el impuesto a la renta los incrementos patrimoniales provenientes de:
  - a. Herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título oneroso.
  - b. Herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador.
  - c. Herencias y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio, a título gratuito, de bienes ubicados en el exterior.
  - d. Donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título oneroso, de bienes y derechos existentes en el Ecuador.
2. Son objetos del impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones, los bienes y derechos existentes o ubicados en el Ecuador, siempre y cuando:
  - a. Esté domiciliado en el Ecuador el donante, legatario o beneficiario.
  - b. El causante fallezca en el Ecuador.
  - c. El fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o los herederos, del donante, legatario o beneficiario residan en un paraíso fiscal.
  - d. El donante viva en el Ecuador.

3. No están sujetos a este impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones, los importes por seguros de:
  - a. Salud, obtenidos por el heredero sea o no el beneficiario.
  - b. Salud, obtenidos por los donatarios, sean o no los beneficiarios.
  - c. Salud, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante.
  - d. Vida, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante en la póliza correspondiente.
4. Son responsables de este impuesto, cuando corresponda:
  - a. Únicamente los tutores, apoderados y curadores.
  - b. Solamente los albaceas.
  - c. Los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros.
  - d. Únicamente los apoderados.
5. En el caso de herencias, legados, y donaciones, el hecho generador del impuesto, lo constituye la:
  - a. Muerte del causante.
  - b. Aceptación expresa o tácita.
  - c. Donación sin aceptación.
  - d. La sola voluntad del donante.
6. Se exonera del pago del Impuesto a la herencia a los beneficiarios dentro del:
  - a. Quinto grado de consanguinidad con el causante.
  - b. Segundo grado de consanguinidad con el causante.
  - c. Cuarto grado de consanguinidad con el causante.
  - d. Primer grado de consanguinidad con el causante.

7. ( ) Se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con la intervención de terceros, cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los enajenantes hasta dentro de los cinco años anteriores.
8. ( ) El impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones solamente puede ser declarado y pagado por el heredero.
9. ( ) Cuando la donación sea en dinero y el donante sea agente de retención, previo a la entrega de lo donado al beneficiario, deberá efectuar la retención de la totalidad del impuesto.
10. ( ) Los ingresos gravados provenientes de herencias, legados y donaciones están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones.

[Ir al solucionario](#)

### **Resultado de aprendizaje 3**

- Comprende los procedimientos y recursos administrativos tributarios existentes en el Ecuador.

El resultado de aprendizaje antes indicado, será alcanzado una vez que haya examinado, analizado y comprendido los contenidos de las unidades 10 y 11 de la guía didáctica.

Con la finalidad de alcanzar de forma cabal el resultado de aprendizaje planteado, utilizaremos como principal instrumento de apoyo el Código Tributario; y, es fundamental que realice todas las actividades de aprendizaje recomendadas y las autoevaluaciones correspondientes a las unidades indicadas.

#### **Contenidos, recursos y actividades de aprendizaje**



#### **Semana 12**

Estimado estudiante:

El análisis de cada uno de los temas abordados, junto con el desarrollo de las actividades recomendadas y las autoevaluaciones planificadas, le permitirán alcanzar el resultado propuesto de manera óptima.

Iniciará su estudio con la revisión de los principales procedimientos y recursos administrativos tributarios existentes en nuestro país. Para esto, analizará el reclamo administrativo, el proceso de ejecución, la consulta tributaria; y, el recurso de revisión, especialmente. Posteriormente, examinará las infracciones administrativas tributarias, específicamente contravenciones y faltas reglamentarias, junto con sus respectivos procedimientos sancionatorios; al igual que, los diferentes tipos de defraudación tributaria.

### 10.1. Generalidades de los actos administrativos tributarios



Los actos administrativos crean efectos jurídicos particulares, mientras que los actos normativos dan lugar a efectos jurídicos generales.

#### 10.1.1. Características y clases

Los actos administrativos tributarios se expiden por las administraciones tributarias, en el ejercicio de varias de sus facultades. Estos actos administrativos crean efecto jurídico particulares, a diferencia de los actos normativos que crean efectos jurídicos generales.

Estimado (a) estudiante, lo invito a examinar los artículos 81 y 82 del [Código Tributario](#), con la finalidad de conocer las diferentes características de los actos administrativos tributarios.

Conforme a los mencionados artículos entonces, los actos administrativos tributarios deben ser:

- Expedidos por escrito.
- Motivados.
- Gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad.
- Son ejecutivos desde que se encuentren firmes o ejecutoriados.

Respecto a que estos actos deben ser escritos, concluimos entonces que, no cabe que la administración tributaria emita un acto de forma verbal; de hecho, como lo analizaremos posteriormente, por ejemplo, en el caso de que se trate de una resolución de un reclamo administrativo, si la administración no se pronuncia en el tiempo establecido por la ley de forma escrita, se entiende que opera el silencio administrativo positivo.

En cuanto a la motivación, para una mejor comprensión, lo invito a dar lectura al literal I) del numeral 7 del artículo 76 de la [Constitución](#), en la que consta como una de las garantías del derecho a la defensa, que es a la vez una garantía del derecho al debido proceso, la motivación; y, que exige que todos los actos de los poderes públicos, incluidos los actos administrativos

tributarios sean motivados. Es decir, que los mismos contengan las normas o principios jurídicos en los que se fundan, los antecedentes de hecho; y, que se explique la pertinencia de la aplicación de ese derecho a los hechos, so pena de nulidad.

En relación con las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios, debemos indicar que la legitimidad se refiere a que los mismos han sido expedidos conforme a las normas y a los hechos; y, la ejecutoriedad a que están llamados a cumplirse. No obstante, dichos actos son ejecutivos, es decir, exigibles, desde que se encuentran firmes o ejecutoriados.

Estimado (a) estudiante, para diferenciar los actos administrativos firmes de los ejecutoriados, lo invito a revisar los artículos 83 y 83 del [Código Tributario](#).

De la lectura de los indicados artículos concluimos que:

Son actos administrativos firmes, aquellos actos expedidos por la administración tributaria, respecto de los cuales el sujeto pasivo no presentó un reclamo administrativo en el tiempo establecido por la ley (20 días); mientras que, son actos administrativos ejecutoriados, las resoluciones de los reclamos administrativos expedidas por la administración tributaria, cuando no se ha presentado o previsto un recurso ulterior en la misma vía administrativa (no se ha presentado recurso de revisión).

#### **10.1.2. Validez de los actos administrativos tributarios**

Vale partir de señalar que la validez de los actos administrativos tributarios, está relacionada directamente con la nulidad de los mismos. En otras palabras, los actos que no son válidos, son nulos.

En el artículo 82 analizado en el punto anterior, ya se hace referencia a la invalidez de estos actos, lo cual se complementa con lo establecido en el artículo 139 del [Código Tributario](#), cuyo texto lo invito a leer estimado (a) estudiante.

Es decir, que, los actos administrativos tributarios son inválidos y, por lo tanto, nulos en los siguientes casos:

- Si no han sido autorizados o aprobados por el respectivo director general o funcionario debidamente delegado de la administración tributaria.
- Cuando hayan sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente.
- Cuando se hayan sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley manda, siempre que se haya vulnerado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

#### 10.1.3. Notificación

En este punto debemos partir de indicar que, la notificación de los actos administrativos está relacionada directamente con la eficacia jurídica de los mismos. Es decir, que un acto administrativo que no se ha notificado o se ha notificado mal, no crea efectos jurídicos a la persona a la cual va dirigido.

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer la regulación de la notificación en materia tributaria, lo invito a revisar los artículos 85, 105; y, desde el artículo 106 hasta el artículo 114.1, todos del [Código Tributario](#).

De acuerdo a la normativa indicada, debemos entender a la notificación, como el acto procesal mediante el cual se pone en conocimiento de una persona, ya sea natural o jurídica, el contenido de un acto administrativo, el cual puede contener también un requerimiento del cumplimiento de un deber formal. Esta notificación puede ser realizada por el funcionario que la ley señale, o por la persona que la propia administración tributaria designe, quien será el responsable de dicha notificación.

No obstante, de lo mencionado, actualmente, considerando el avance tecnológico, la notificación de los actos administrativos tributarios se realiza generalmente a través de medios electrónicos, aunque nuestro Código Tributario aún mantiene como medios de notificación la notificación personal o mediante boleta, por ejemplo.

Finalmente, es necesario indicar que, todas las formas de notificación constantes en el artículo 107 de nuestro Código Tributario son válidas,

siempre y cuando se las realice cumpliendo con todos los requisitos que la norma establece; y, que el modo de notificación puede ser escogido por el sujeto activo, pues no existe prelación alguna de los mismos.

Una vez analizados los actos administrativos, pasamos a examinar los distintos procedimientos y recursos administrativos tributarios. ¡Adelante! ¡Es un tema sencillo!

## 10.2. Procedimientos y recursos administrativos tributarios



**Importante:** ante los procedimientos como los recursos administrativos tributarios se llevan a cabo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

En este punto, analizaremos todos aquellos procedimientos que se entablan en la vía administrativa entre la administración tributaria y los distintos sujetos pasivos; y, el recurso de revisión, con la finalidad de conocer la principal normativa que los regula y así poder intervenir en los mismos de forma correcta. ¡Éxito!

### 10.2.1. El reclamo administrativo tributario

Es necesario recordar que los actos administrativos expedidos por la administración tributaria pueden ser impugnados por la vía administrativa o judicial. No vamos a referirnos a la segunda de estas vías, pues el procedimiento contencioso tributario está dirigido casi en su totalidad a las personas que tienen como profesión la abogacía, salvo la actuación de la prueba pericial.

Partiremos entonces con el estudio del reclamo administrativo tributario, el cual debe ser presentado en el plazo de 20 días hábiles contados desde el día siguiente al de la notificación con el acto; mientras que, el plazo para resolverlo por parte de la administración tributaria, es de 120 días hábiles, salvo en los casos de excepciones previstos en la ley, como, por ejemplo, cuando se requieren informes de otras instituciones.

Con la finalidad, de conocer y comprender de mejor manera el reclamo administrativo, lo invito estimado (a) estudiante, a revisar desde el artículo 115 hasta el artículo 121 del [Código Tributario](#).

En dichos artículos podrá advertir que el reclamante puede presentar este trámite: personalmente, a través de su representante legal, o nombrando un procurador; siendo posible inclusive que se presente un reclamo conjunto, entre dos o más personas, si es que, el reclamo tiene como origen el mismo hecho generador. No obstante, en el caso de ser tres reclamantes o más los que intervengan, es requisito sine qua non que nombren un procurador.

Ahora bien, el reclamo es un trámite formal que debe contener los requisitos establecidos en el artículo 119 del Código Tributario, pues, de lo contrario, la Administración puede mandarlo a completar en el plazo diez días.

Así también, si el reclamo en criterio de la administración, debidamente fundamentado, fuere oscuro, esta tiene la facultad de enviarlo a aclarar en el mismo tiempo. Si el sujeto pasivo no completa o aclara el reclamo, según lo ordenado, se lo entenderá como no presentado.

Continuando con nuestro estudio; y, con el objeto de conocer de forma clara el procedimiento de sustanciación del reclamo administrativo, estimado (a) estudiante, lo invito a dar lectura a los artículos 124, 125, 128, 129 y desde el artículo 130 hasta el artículo 134, todos del [Código Tributario](#).

De la revisión de los artículos citados podemos establecer que, una vez que el reclamo es admitido a trámite por parte de la administración tributaria, le corresponde a esta tramitarlo de oficio, es decir, sin necesidad de impulso procesal por parte del sujeto pasivo; y, que tienen acceso al expediente de dicho reclamo solamente los reclamantes, sus abogados y los funcionarios de la administración que se encuentren a cargo.

Además, podemos advertir de los artículos indicados que, dentro de un reclamo administrativo, es admisible la prueba documental, pericial y testimonial, salvo la confesión de funcionarios y empleados públicos, aunque la prueba testimonial, cabe solamente cuando no exista otro modo de probar los hechos.

El plazo probatorio puede ser concedido porque el interesado así lo solicita o porque la administración tributaria lo considera necesario para esclarecer los hechos materia del reclamo, pero este plazo no puede exceder de treinta días. Inclusive, la autoridad administrativa que conoce de un reclamo puede convocar a una audiencia al sujeto pasivo hasta veinte días antes de vencerse el plazo que tiene para resolverlo, con la finalidad de esclarecer las cuestiones que considere pertinentes.

Es fundamental mencionar que, dentro de un reclamo administrativo tributario, si la administración encuentra hechos que no fueron considerados en la determinación inicial; o, si advierte que estos hechos son incompletos o inexactos, puede iniciar una determinación complementaria. Para el efecto, ordenará la suspensión del trámite del reclamo y notificará al sujeto pasivo con la Orden de Determinación correspondiente.

Una vez culminada esta nueva determinación, se reiniciará el trámite del reclamo, volviendo a transcurrir el tiempo que tiene el sujeto activo para resolverlo, debiendo emitir la resolución final, que debe referirse a la petición del sujeto pasivo; y, que debe contener además el acto de determinación definitivo. El acto de determinación complementaria solo puede ser objeto de impugnación judicial con la resolución del reclamo inicial.

Si la administración tributaria no resuelve el reclamo administrativo en el plazo de 120 días hábiles, se entiende que dicho reclamo ha sido aceptado, pero esto no elimina el deber de la Institución de emitir la correspondiente resolución.

A continuación, pasamos a examinar otro procedimiento administrativo muy importante. ¡Ánimo! ¡Le será muy útil!

#### 10.2.2. La consulta tributaria

La consulta tributaria, si bien es un proceso administrativo, ya que se encuentran inmersos en el mismo únicamente el sujeto activo y el sujeto pasivo, no es un proceso litigioso. Lo invito estimado (a) estudiante a leer desde el artículo 135 hasta el artículo 139 del [Código Tributario](#), con la finalidad de conocer este importante mecanismo de ayuda, con el que cuenta el contribuyente, cuando desconoce la forma de aplicar la norma tributaria.

De la lectura realizada podemos advertir que la consulta, también es un procedimiento formal, que debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 136 del Código Tributario, pues de lo contrario, la administración la mandará a completar en el plazo de diez días; y, en caso de que el consultante no lo haga, esta se entenderá como no presentada.

Por otra parte, si la consulta es oscura a criterio de la Administración, debidamente fundamentado, la enviará a completar en el mismo plazo indicado en el párrafo anterior; y, si el consultante no cumple con lo

ordenado, la consulta se entenderá como no presentada. Es decir, que ocurre lo mismo que con el reclamo administrativo.

Ahora bien, las soluciones de las consultas deben ser publicadas en el extracto del Registro Oficial, con la finalidad de dotar de seguridad jurídica al consultante; y, a la vez, de que otras personas naturales o jurídicas no realicen consultas sobre temas ya resueltos por la respectiva administración.

Finalmente, debemos acotar, que las consultas deben ser absueltas en un plazo de treinta días, pero que, mientras se encuentran en trámite, los sujetos pasivos deben continuar cumpliendo con sus obligaciones tributarias.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de diferenciar de mejor manera los dos tipos de consulta tributaria lo invito a realizar las siguientes actividades.

1. Lea detenidamente el artículo 135 del [Código Tributario](#).
2. Realice un cuadro sinóptico en el que diferencie los dos tipos de consulta tributaria contemplados en nuestra normativa y establezca lo siguiente: quiénes pueden consultar, sobre qué pueden consultar y los efectos de cada tipo de consulta.

Nota. Conteste las actividades en su cuaderno o en un archivo de Word.

Una vez realizada esta actividad, lo invito a continuar con el estudio de otros procedimientos y recursos administrativos tributarios.



### 10.2.3. El proceso administrativo de ejecución



Las administraciones tributarias tienen la acción coactiva, con la finalidad de poder cobrar aquellas obligaciones tributarias que no han sido satisfechas por los sujetos pasivos en el tiempo y la medida establecidos en la norma.

El procedimiento coactivo o de ejecución se encuentra regulado en el libro segundo del Código Tributario; y, el mismo inicia con el título de crédito legalmente emitido y notificado al sujeto pasivo; o, por declaraciones de los propios sujetos pasivos impagados.

Con la finalidad de conocer la regulación normativa general de este procedimiento administrativo, lo invito a examinar desde el artículo 157 hasta el artículo 211 del [Código Tributario](#). Así también, es fundamental, estimado (a) estudiante, que examine la siguiente presentación, la cual contiene de una forma clara y ordenada el proceso de ejecución.

#### [El procedimiento administrativo de ejecución](#)

Una vez revisada la normativa correspondiente y el recurso académico indicado, debemos señalar que el procedimiento coactivo, tiene ciertas diferencias, dependiendo de si los bienes embargados son muebles o inmuebles. En el primer caso, se trata de un proceso más formal, donde, por ejemplo, las ofertas deben presentarse mayor anterioridad y bajo ciertas condiciones; al igual, que el remate tiene algunas diferencias. No obstante, la sustancia misma del proceso de ejecución en materia tributaria es sumamente similar en cualquiera de los dos tipos de bienes.

### 10.2.4. El recurso de revisión

Dentro de la vía administrativa, el único recurso establecido en materia tributaria es el recurso de revisión. Sin embargo, el mismo ha sido criticado en el sentido de no ser un auténtico recurso, debido fundamentalmente a su carácter facultativo, extraordinario; y, a que tiene causales específicas para su procedencia e improcedencia.

Con la finalidad de conocer la normativa que regula al recurso de revisión en nuestro país, lo invito estimado (a) estudiante, a estudiar el artículo 140 y desde el artículo 143 hasta el artículo 148 del [Código Tributario](#).

De la lectura de los artículos indicados, podemos concluir como primer punto que, las máximas autoridades de las administraciones tributarias, tienen la potestad facultativa extraordinaria, de iniciar de oficio o por insinuación del sujeto pasivo un recurso de revisión, esto en virtud del principio de autotutela administrativa, que permite a la administración revisar sus propios actos.

Debemos indicar también, que el recurso de revisión cabe únicamente respecto de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas, siempre y cuando existan en los mismos, errores de hecho o de derecho; y, únicamente por las causales establecidas en el artículo 143 del Código Tributario, y que, por su importancia transcribimos a continuación:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada.
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Código Orgánico General de Procesos, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad.
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución.

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución. (Código Tributario, 2005, Art. 143).

Lo indicado, lo transforma en un recurso excesivamente formal, muy parecido al recurso de casación; y, como lo indicamos supra, es uno de los motivos por los que no se lo considera un auténtico recurso, ya que procede únicamente respecto de determinados actos, y, siempre y cuando estos adolezcan de una de las causales invocadas.

Por otra parte, en el artículo 145 del Código Tributario, se establecen también las causales de improcedencia del recurso de casación, es decir, aquellos casos en los que no podemos presentarlo; y, que por su importancia transcribimos a continuación:

1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración.
2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143.
3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate.
4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo, no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido.
5. Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva. (Código Tributario, 2005, Art. 145).

Finalmente, a continuación, analizaremos la tramitación del recurso en cuestión, con base a los artículos estudiados en un inicio. Para ello partiremos de que, para que se inicie un recurso de revisión, es necesario que la máxima autoridad tenga conocimiento de que se ha emitido un acto o

resolución, que se encuentra firme o ejecutoriado; y, que el mismo incurre en una de las causales revisadas.

En el caso específico de la causal primera del artículo 143 ibidem, se requiere de un informe jurídico previo; y, solamente si dicho informe es favorable, se inicia la tramitación del recurso; en el resto de causales no es necesario este informe. Concluido este trámite inicial, la máxima autoridad de la administración tributaria, dispone el inicio de un expediente sumario con notificación a los interesados, pero, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho, no se requerirá la apertura del referido expediente sumario.

El sumario indicado en el párrafo anterior, debe concluir dentro del término fijado por la administración, el cual no puede ser inferior a 5 ni mayor a 20 días, dentro de los cuales, se tienen que actuar todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados. Una vez finalizado el sumario, la autoridad administrativa correspondiente, dictará una resolución motivada en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.

En caso de que se sustituya el acto o resolución, es decir, que se emita uno nuevo, la administración tributaria podrá cambiar la forma de determinación, de directa a presuntiva; en el plazo de un año desde que avocó conocimiento del recurso de revisión.

Finalmente, lo invito a dar lectura al documento “[Naturaleza del recurso tributario de revisión en el derecho tributario ecuatoriano](#)”, desde la página 28 hasta la página 50.

Una vez que examinó este artículo y que tiene clara la definición del recurso de revisión, al igual que, sus características especiales, le será sumamente sencillo comprender los diferentes motivos por los que los tributaristas aluden a su naturaleza extraordinaria, pues tiene diferencias diametrales con el reclamo administrativo, por ejemplo.

El recurso de revisión, únicamente puede ser conocido por la máxima autoridad de la administración tributaria, es facultativo, procede solamente en contra de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas; y, tiene causales específicas de procedencia y de improcedencia.

Ahora lo invito a realizar las siguientes actividades de aprendizaje, las cuales le servirán para comprender otro de los temas tratados en esta unidad y que es el proceso coactivo tributario.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

Estimado (a) estudiante, lo invito a realizar las siguientes actividades.

1. Leer detenidamente desde el artículo 186 hasta el artículo 194 del Código Tributario.
2. Estudiar desde el artículo 195 hasta el artículo 199 del Código Tributario.
3. Hacer una infografía donde se establezca la diferencia entre el proceso de remate de los bienes inmuebles y de los bienes muebles.

Ahora usted está en la capacidad de diferenciar claramente el remate de los bienes inmuebles y de los bienes muebles dentro del proceso coactivo.

4. Lo invito, finalmente, a valorar los conocimientos adquiridos en la presente unidad desarrollando la siguiente autoevaluación:



## Autoevaluación 10

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto.

1. El reclamo administrativo se debe presentar dentro del plazo de:
  - a. Veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
  - b. Quince días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
  - c. Diez días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
  - d. Cinco días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
2. La administración tributaria debe resolver el reclamo administrativo en el plazo de:
  - a. 100 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa
  - b. 120 días hábiles, contados desde el día de la presentación del reclamo.
  - c. 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa
  - d. 20 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa.
3. ( ) Las absoluciones de las consultas tributarias deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

4. Uno de los requisitos de la consulta tributaria es:
- La opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables.
  - La indicación del acto administrativo que impugna.
  - Jurisprudencia que demuestre que su criterio es el correcto.
  - El señalamiento de los errores de cálculo en los que ha incurrido la administración.
5. ( ) El recurso de revisión procede cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.
6. Dentro del proceso coactivo, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor, o su responsable o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de:
- Ocho días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia.
  - Diez días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia.
  - Quince días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia.
  - Veinte días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia.
7. En el proceso coactivo pueden ordenarse las siguientes medidas precautelatorias:
- El arraigo o la prohibición de ausentarse.
  - El secuestro.
  - La retención.
  - Prohibición de enajenar bienes.
8. ( ) Uno de los requisitos del reclamo es la petición o pretensión concreta que se formule.
9. ( ) Es una prueba admisible dentro de un reclamo administrativo la confesión de funcionarios y empleados públicos.

10. ( ) La presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta.

[Ir al solucionario](#)



## Unidad 11. Infracciones, Contravenciones y defraudación tributaria

### 11.1. Las infracciones administrativas tributarias

#### 11.1.1. Generalidades:



Las infracciones administrativas tributarias se encuentran reguladas en el libro cuarto del [Código Tributario](#) y se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

En materia tributaria existen ilícitos de carácter administrativo y otros de naturaleza penal. Dentro de los primeros se encuentran las infracciones administrativas tributarias, que son las que analizaremos en este punto; y, que se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

Lo invito estimado (a) estudiante, con la finalidad de conocer de mejor manera las regulaciones normativas en relación con estas infracciones a revisar los artículos 355, 313, 314, 316, 321, 338, 340, 341, 363 del [Código Tributario](#).

Una vez analizados los artículos antes citados, debemos señalar que, la competencia para imponer sanciones por el cometimiento de contravenciones y faltas reglamentarias le corresponde a la respectiva administración tributaria, mediante el ejercicio de su facultad sancionadora y a través de resoluciones escritas.

Estas infracciones son sancionadas en el Ecuador si fueron cometidas dentro del territorio de la República, ya sea por un ecuatoriano o por un extranjero; o, si a pesar de haber sido realizadas en el exterior, causan efectos en nuestro país.

Son infracciones administrativas tributarias las acciones y omisiones que impliquen violación de normas sustantivas o adjetivas tributarias, siempre y cuando exista una pena establecida con anterioridad. Para la configuración de estas infracciones basta la transgresión de la norma.

En el caso de las infracciones administrativas, los infractores pueden tener responsabilidad personal, que corresponde únicamente a quienes la cometieron; y, real, respecto a las personas naturales o jurídicas, a nombre de quienes actuaron; es así que, las empresas y negocios; al igual que los propietarios de los mismos, son solidariamente responsables por las sanciones pecuniarias producto de la infracción.

La acción para que la administración tributaria pueda sancionar contravenciones y faltas reglamentarias, se extingue por muerte del infractor o por prescripción; y, prescriben en tres años contados desde la fecha en la que se cometió la infracción. En el caso de las penas pecuniarias, es decir, monetarias, estas prescriben en cinco años contados desde la fecha en la que se ejecutoría la resolución que impone la sanción; y, se interrumpe con la citación del auto de pago.

Ahora bien, dentro de todos los procedimientos es fundamental garantizar el derecho a la defensa y al debido proceso de las partes, en tal virtud, cuando el funcionario competente de la administración tiene conocimiento del cometimiento de una contravención o una falta reglamentaria, debe iniciar un sumario, notificando al presunto infractor, para que en el término de cinco días practique todas las pruebas de descargo. Una vez que concluye este término probatorio, la Administración deberá dictar la correspondiente resolución absolviendo o sancionando al sujeto pasivo.

La persona que se considere afectada por la imposición de una de las sanciones analizadas, puede proponer en la vía administrativa los mismos recursos que caben con respecto a las determinaciones tributarias. Es decir, que pueden presentar un reclamo administrativo; y, un recurso de revisión. Podrán también acceder a la vía judicial. En el siguiente punto analizaremos con más detalle cada una de las diferentes clases de infracciones administrativas tributarias.

#### **11.1.2. Clases de infracciones: contravenciones y faltas reglamentarias**

Como lo indicamos en líneas precedentes, las infracciones administrativas tributarias se clasifican en contravenciones y faltas reglamentarias.

### **a. Contravenciones**

Estimado (a) estudiante, con la finalidad de comprender de mejor manera las contravenciones, lo invito a examinar los artículos 315, 348 y 349 del [Código Tributario](#).

Es decir, que, las contravenciones, de modo general, conforme a nuestro Código Tributario, son violaciones de normas adjetivas (normas de procedimiento); o, el incumplimiento de deberes formales establecidos en dicha norma y en otras leyes. Posteriormente, se define a estas infracciones, como las acciones u omisiones que, violenten o no cumplan con las normas legales relacionadas con la administración o aplicación de tributos u obstaculicen la fiscalización de los mismos; o, que impidan o retarden las tramitaciones de procesos y recursos administrativos.

La sanción pecuniaria por el cometimiento de contravenciones es una multa entre USD 30 y USD 1.500 dólares de los Estados Unidos de América, pudiendo imponerse, además, otras sanciones establecidas en la norma. No obstante, el valor de la sanción puede ser superior al indicado, en los casos en que se lo haya previsto en la norma como una sanción específica.

Las sanciones impuestas por el cometimiento de una contravención, no eximen al sujeto pasivo del pago de la obligación tributaria o del cumplimiento de los deberes formales que dieron lugar a la misma. Las contravenciones son infracciones administrativas más graves que las faltas reglamentarias, pues implican violaciones de normas con el rango de ley.

### **b. Faltas Reglamentarias**

Estimado (a) estudiante, con el objeto de una mejor comprensión de las faltas reglamentarias, lo invito a examinar los artículos 315, 351, 351.1 y 352 del [Código Tributario](#).

Conforme a esta normativa, son faltas reglamentarias, las violaciones de reglamentos y otros actos normativos. Específicamente, estas infracciones se definen como la inobservancia de reglamentos o disposiciones generales con rango inferior a la ley, en las que se establezca los procesos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de los deberes formales de los sujetos pasivos.

Las faltas reglamentarias son sancionadas con una multa entre USD 30 y USD 1.000 dólares de los Estados Unidos de América, sin perjuicio de que se puedan imponer además otras sanciones previamente establecidas.

De igual forma que en el caso de las contravenciones, el pago de la multa y el cumplimiento de la sanción impuesta por el cometimiento de una falta reglamentaria no exime al infractor del cumplimiento de la obligación o de los deberes formales que dieron origen a la misma.

Es decir, que las faltas reglamentarias, son infracciones administrativas más leves que las contravenciones, pues implican la violación de normas con rango inferior a la ley, tales como reglamentos, resoluciones y circulares de carácter general, por ejemplo.

Con la finalidad de que conozca los diferentes tipos de sanciones que se pueden aplicar tanto a las contravenciones como a las faltas reglamentarias, además de la multa, lo invito estimado (a) estudiante a revisar el siguiente recurso interactivo.

### **Sanciones administrativas**

Es decir, que, en el Ecuador, se encuentran establecidos varios tipos de sanciones por el cometimiento de infracciones administrativas tributarias, tales como: la clausura, la suspensión de actividades, el decomiso, entre otras; las cuales deben ser impuestas por parte de la autoridad competente proporcionalmente al ilícito cometido.

A continuación, analizaremos la defraudación tributaria. Lo invito a prestar mucha atención a este tema tan interesante.

## **11.2. La defraudación tributaria**

### **11.2.1. Tipos de defraudación tributaria**

La defraudación tributaria se encuentra establecida en el artículo 298 del [Código Orgánico Integral Penal](#) (2014). Con la finalidad de conocer de mejor manera la regulación de este delito, lo invito a dar lectura a dicho artículo.

Una vez examinado lo indicado, cabe señalar que, entonces comete defraudación tributaria en el Ecuador, quien simule, oculte, omita, falsee o engañe a la administración tributaria con la finalidad de dejar de cumplir con

sus obligaciones o con el objeto de dejar de pagar en todo o en parte los tributos correspondientes, ya sea en provecho propio o de un tercero; y, será sancionada cuando, incurra en alguno de los tipos establecidos desde el numeral 1 hasta el numeral 20 del artículo 298 del COIP.

A continuación, estudiamos las distintas penas aplicables a las distintas clases de defraudación tributaria.

### 11.2.2. Penas aplicables

Ahora bien, conforme al artículo antes citado, dependiendo del tipo en el que se incurra, la persona que cometa defraudación tributaria será sancionada con las siguientes penas:

- Desde el numeral 1 hasta el 11, con pena privativa de libertad de uno a tres años.
- Desde el numeral 12 al 14, con pena privativa de libertad de tres a cinco años. Sin embargo, cuando el monto de los comprobantes de venta supere los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena.
- Desde el numeral 15 hasta el 17, con pena privativa de libertad de cinco a siete años. En el caso de que los impuestos defraudados superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, será sancionada con el máximo de la pena.
- En el caso de los numerales 18, 19 y 20, con pena privativa de libertad de cinco a siete años. No obstante, cuando los impuestos retenidos o percibidos que no hayan sido declarados y pagados, así como cuando se trate de devolución dolosa de impuestos y estos superen los cien salarios básicos unificados del trabajador en general, la persona será sancionada con pena privativa de libertad de siete a diez años.

Es importante mencionar, que nuestro COIP contempla, además, la defraudación tributaria agravada, que es aquella que ha sido cometida en contubernio con uno o más funcionarios de la administración tributaria; y, esta es sancionada con el máximo de la pena prevista para cada tipo, acarreando además la destitución del servidor público.

Así también, conforme a nuestro COIP, cuando se cometa el delito a nombre de una sociedad o cualquier entidad que, aunque carente de personería

jurídica, constituya una unidad económica independiente, se la sancionará con la extinción de la misma; y, una multa de cincuenta a cien salarios básicos unificados del trabajador en general.

Lo invito, estimado (a) estudiante, a revisar la siguiente infografía, donde constan los diferentes tipos de defraudación tributaria y las penas aplicables a los mismos.

### Defraudación tributaria

Para finalizar, es muy importante que de lectura el artículo “[Evolución normativa del delito de defraudación tributaria en el Ecuador](#)”.



### Actividades de aprendizaje recomendadas

Estimado (a) estudiante, lo con la finalidad de diferenciar claramente las infracciones administrativas tributarias lo invito a desarrollar las siguientes actividades.

1. Lea con detenimiento la unidad 11 de la guía didáctica.
2. Realice una infografía de las contravenciones y las faltas reglamentarias y señale las principales diferencias entre las mismas.
3. Finalmente, lo invito estimado (a) estudiante a desarrollar la autoevaluación que consta a continuación.



## Autoevaluación 11

Seleccione verdadero o falso según corresponda; y, en las preguntas de opción múltiple, escoja el literal correcto

1. Las contravenciones son sancionadas con una multa entre:
  - a. USD 20 y USD 1.000.
  - b. USD 30 y USD 1.500.
  - c. USD 30 y USD 1.000.
  - d. USD 50 y USD 2.500.
2. Las faltas reglamentarias son sancionadas con una multa entre:
  - a. USD 20 y USD 1.000.
  - b. USD 30 y USD 1.500.
  - c. USD 30 y USD 1.000.
  - d. USD 50 y USD 2.500.
3. ( ) Una de las penas aplicables a las infracciones administrativas es la clausura del establecimiento o negocio.
4. Las acciones e infracciones por infracciones tributarias se extinguieren por:
  - a. Muerte del infractor.
  - b. Clausura del establecimiento.
  - c. Prescripción.
  - d. Caducidad de la facultad determinadora.
5. Las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en:
  - a. Cinco años contados, desde que fueron cometidas.
  - b. Seis años contados, desde que fueron cometidas.
  - c. Cuatro años contados, desde que fueron cometidas.
  - d. Tres años contados, desde que fueron cometidas.

6. ( ) Comete defraudación tributaria la persona que utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
7. ( ) Comete defraudación tributaria la persona que realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
8. ( ) Comete defraudación tributaria la persona que lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
9. ( ) No constituye defraudación agravada la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria.
10. ( ) Los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda.

[Ir al solucionario](#)



## Semana 15

---



### Actividades finales del bimestre

Estimado estudiante, en el transcurso de la semana 15, es importante que revise, analice y comprenda los contenidos de las unidades 7 a la 11 estudiadas durante el primer bimestre, incluidos los recursos enlazados a las mismas.

Adicionalmente, examine la retroalimentación de las diferentes actividades desarrolladas, pues le serán de gran ayuda para ubicar de mejor manera los temas en los que haya tenido alguna dificultad y reforzarlos.

La organización de su tiempo de estudio y la motivación son fundamentales para alcanzar las metas deseadas. Es necesario, además, que establezca un espacio en donde pueda concentrarse, con la finalidad de prepararse adecuadamente para la evaluación presencial.

Elija el método de estudio que más se acople a la materia y a su tipo de memoria (gráfica, auditiva, etc.). Tomar apuntes, elaborar cuadros sinópticos, infografías, entre otros recursos, puede ser útil para memorizar los temas fundamentales de mejor manera; no obstante, es necesario que los capte y los comprenda.

Durante esta semana podrá participar en la actividad suplementaria, con la finalidad de recuperar la nota de la actividad síncrona en el caso de que no le haya sido posible intervenir en la misma.



## Semana 16

---

Estimado estudiante, es importante que, manteniendo la organización espacial y temporal de su estudio, pasemos al siguiente escalón, puesto que la presente semana es la última antes de que rinda su evaluación presencial. Es momento de repasar constantemente los contenidos aprehendidos; para lo cual es muy útil que los comente con otras personas, sobre todo con sus compañeros y su tutor.

En esta semana, además, debemos recordar la necesidad de controlar los nervios el día del examen, para lo cual debe eliminar las ideas negativas y sustituirlas por pensamientos positivos, tales como "yo soy capaz", "conozco la materia porque la he preparado". No olvide leer bien y detenidamente las preguntas del examen.

Durante esta semana también podrá participar en la actividad suplementaria, con la finalidad de recuperar la nota de la actividad síncrona en el caso de que no le haya sido posible intervenir en la misma.

"Éxito en la evaluación presencial."

¡Felicitaciones hemos llegado a la meta!



## 4. Solucionario

Autoevaluación 1		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	V	El inciso 2do. del artículo 1 del Código Tributario señala que: Tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de entes nacionales o seccionales o de excepción, como consecuencia de la realización del hecho imponible previsto en la ley, con el objetivo de satisfacer necesidades públicas.
2	V	El inciso 2do. del artículo 1 del Código Tributario establece: Los tributos son: impuestos, tasas y contribuciones especiales.
3	V	En el numeral 1.1.2 de la guía didáctica se indica que, según la clasificación de Ataliba los impuestos son tributos no vinculados y las tasas y contribuciones, tributos vinculados.
4	a	En el numeral 1.1.4 de la guía didáctica se indica que el poder tributario se ejerce en la fase de creación de los tributos.
5	c	En el numeral 1.1.3 de la guía didáctica se explica que los tributos tienen fines fiscales y extrafiscales.
6	b	En el numeral 1.1.5 de la guía didáctica se explica que el principio de capacidad contributiva es el piso de la imposición.
7	a	En el numeral 1.1.5 de la guía didáctica se indica que el principio de eficiencia se refiere la relación costo- beneficio que debe hacer el Estado para iniciar determinado proceso.
8	F	El artículo 23 del Código Tributario establece que el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo.
9	F	El artículo 31 del Código Tributario contempla que exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.
10	V	El artículo 16 del Código Tributario señala que se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.

Ir a la  
autoevaluación

Autoevaluación 2		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	C	El inciso 2do. del artículo 21 del Código Tributario señala que en el caso de obligaciones tributarias establecidas luego del ejercicio de las respectivas facultades de la administración tributaria, el interés anual será equivalente a 1.3 veces la tasa activa referencial establecida por el BCE.
2	A	El numeral 1 del artículo 61 del Código Tributario indica que se considerará en principio como domicilio de las personas jurídicas el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos.
3	V	En el numeral 2.1.1 de la guía didáctica se analiza a la Constitución como la Fuente normativa más importante del ordenamiento jurídico.
4	a	El numeral 2 del artículo 12 del Código Tributario indica que los plazos o términos establecidos por días se entenderán siempre referidos a días hábiles.
5	V	El numeral 1 del artículo 12 del Código Tributario indica que los plazos o términos en años y meses serán continuos y fenenecerán el día equivalente al año o mes respectivo.
6	V	En inciso 2do. del artículo 62 del Código Tributario contempla que el domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios.
7	c	El inciso 1ro. del artículo 13 del Código Tributario contempla que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.
8	a	El inciso 3ro. del artículo 13 del Código Tributario señala que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica.
9	V	En el numeral 2.1.2 de la guía se analiza a los precedentes jurisprudenciales obligatorios como fuentes normativas del derecho tributario.
10	V	El artículo 59 del Código Tributario indica que, para todos los efectos tributarios, se tendrá como domicilio de las personas naturales, el lugar de su residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador.

**Ir a la  
autoevaluación**

Autoevaluación 3		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	b	El artículo 15 del Código Tributario establece que la obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.
2	a, b, c, d, e f	El artículo 37 del Código Tributario indica que la obligación tributaria se extingue por: pago o solución, remisión, compensación, confusión, prescripción de la acción de cobro y transacción.
3	a	El artículo 51 del Código Tributario señala que las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos pagados en exceso o indebidamente, reconocidos por la autoridad administrativa competente o, en su caso, por la jueza o juez de lo Contencioso Tributario, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos respectivos sean administrados por el mismo organismo.
4	b	El artículo 55 del Código Tributario señala que la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; o, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si esta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.
5	V.	El artículo 54 del Código Tributario establece que las deudas tributarias solo podrán condonarse o remitirse en virtud de ley, en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen
6	V.	El artículo 54 del Código Tributario señala que los intereses y multas que provengan de obligaciones tributarias, podrán condonarse por resolución de la máxima autoridad tributaria correspondiente en la cuantía y cumplidos los requisitos que la ley establece
7	V.	El artículo 53 del Código Tributario contempla que se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de esta se convierte en deudor de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo.
8	V.	En el numeral 3.2.1 de la guía didáctica se hace referencia al pago o solución como la forma más común de extinción de la obligación tributaria.
9	F.	En el numeral 3.2.6 de la guía didáctica se hace mención a que la obligación tributaria principal no puede extinguirse por transacción.

### Autoevaluación 3

- 10 F. En el artículo 15 del Código Tributario se indica que la obligación tributaria es un vínculo jurídico personal.
- 

[Ir a la  
autoevaluación](#)

Autoevaluación 4		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	a	El artículo 64 del Código Tributario, que regula la administración tributaria central, contempla que la dirección de la misma corresponde, en el ámbito nacional, al presidente de la República.
2	V	El artículo 68 del Código Tributario establece que, a 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.
3	V	El artículo 87 del Código Tributario señala que a determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.
4	V	En el numeral 4.2.5 de la guía se encuentra señalado que la administración tributaria puede de ejercer la facultad determinadora de forma directa o presuntiva.
5	F	El artículo 69 del Código Tributario señala que la facultad resolutiva se refiere a que las autoridades administrativas que la ley determine están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.
6	F	El artículo 70 del Código Tributario, que regula la facultad sancionadora, contempla que en las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley.
7	c, d, e	El artículo 88 del Código Tributario contempla los siguientes sistemas de determinación: 1. Por declaración del sujeto pasivo; 2. Por actuación de la administración; o, 3. De modo mixto.
8	a, c y d	El numeral 4.1 de la guía didáctica indica que en el Ecuador existen tres tipos de administraciones tributarias: Administración Tributaria Central, Seccional y de Excepción.
9	a, b, c, d, e, f	En el numeral 4.2 de la guía didáctica se indica que la administración tributaria tiene las siguientes facultades: la reglamentaria, determinadora, recaudadora, resolutiva, sancionadora; y, la facultad de transigir.

#### Autoevaluación 4

- 10 F El artículo 93 del Código Tributario señala que la 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.
- 

Ir a la  
autoevaluación

Autoevaluación 5		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	a, b, c	El artículo 52 de la LRTI, indica que el IVA grava al valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, así como a los derechos de autor, de propiedad industrial y derechos conexos; y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta Ley.
2	V	El artículo 53, numeral 2, de la LRTI, indica la venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de estos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades.
3	F.	El artículo 54, numeral 1 de la LRTI indica que no es objeto de IVA la siguiente transferencia: Aportes en especie a sociedades.
4	V.	El artículo 54, numeral 4, indica que no es objeto de IVA la siguiente transferencia Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades.
5	b	El artículo 55, Núm. 2. de la LRTI señala que están gravadas con tarifa 0% las transferencias e importaciones de: Leches en estado natural, pasteurizada, homogeneizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures. Leches maternizadas, proteicos infantiles;
6	F	El artículo 55, Núm.. 7 de la LRTI señala que están gravadas con tarifa 0% las transferencias e importaciones de Papel bond, papel periódico y libros.
7	b, c	El numeral 5.6 de la guía didáctica indica que las tarifas de IVA en el Ecuador son del: 12% y del 0%.
8	c	El artículo 58, Núm.2 de la LRTI señala que son deducibles de la base imponible del IVA El valor de los bienes y envases devueltos por el comprador
9	V.	El artículo 59 de la LRTI indica que la base imponible, en las importaciones, es el resultado de sumar al <i>valor en aduana</i> los impuestos, aranceles, tasas, derechos, recargos y otros gastos que figuren en la declaración de importación.
10	F.	El artículo 62 de la LRTI señala que el sujeto activo del IVA es el Estado y lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).

[Ir a la  
autoevaluación](#)

Autoevaluación 6		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	V	El artículo 1 de la LRTI indica que se establece el Impuesto a la Renta Global.
2	F	En el numeral 6 de la guía se indica que el Impuesto a la Renta es un impuesto directo, ya que grava manifestaciones inmediatas de riqueza.
3	c	El artículo 2 de la LRTI indica que se consideran ingresos de fuente ecuatoriana para efectos del impuesto a la renta los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios.
4	a	El artículo 4 de la LRTI señala que son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley.
5	V.	El numeral 1 del artículo 4.1 de la LRTI señala que son partes relacionadas: La sociedad matriz y sus sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes.
6	a	El artículo 7 de la LRTI señala que el ejercicio impositivo es anual y comprende el lapso que va del 1 de enero al 31 de diciembre.
7	V	El numeral 16 del artículo 9 de la LRTI indica que están exoneradas del impuesto a la renta las indemnizaciones que se perciban por seguros, exceptuando los provenientes del lucro cesante.
8	F	El artículo 15.1 de la LRTI indica que <i>el régimen de precios de transferencia está orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes.</i>
9	F	El artículo 16 de la LRTI señala que, en general, la base imponible del Impuesto a la Renta, está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones, imputables a tales ingresos.
10	d	El artículo 37 de la LRTI indica que salvo casos excepcionales, la tarifa del Impuesto a la Renta para sociedades es del 25%.

[Ir a la autoevaluación](#)

Autoevaluación 7		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	a, c, d	El artículo 75.1 de la LRTI indica que el ICE tiene las siguientes formas de imposición: Ad Valorem, Específica y Mixta.
2	a	El artículo 75 de la LRTI señala que el ICE, se aplicará de los bienes y servicios de procedencia nacional o importados, detallados en el artículo 82 la LRTI.
3	a	El numeral 1 del artículo 75.1 de la LRTI establece que la tarifa específica es aquella en la cual se grava con una tarifa fija a cada unidad de bien transferida por el fabricante nacional o cada unidad de bien importada, independientemente de su valor.
4	d	El numeral 3 del artículo 75.1 de la LRTI, indica que la imposición mixta es aquella que combina los dos tipos de imposición anteriores sobre un mismo bien o servicio.
5	c	El numeral e del artículo 75.1 de la LRTI, señala que la imposición ad valorem es aquella en la que se aplica una tarifa porcentual sobre la base imponible determinada de conformidad con las disposiciones de la LRTI.
6	F	El artículo 75.2 de la LRTI indica que no se encuentran sujetos al pago de ICE las adquisiciones y donaciones de bienes de procedencia nacional o importados que realicen o se donen a entidades u organismos del sector público, respectivamente.
7	V	El numeral 2 del artículo 77 de la LRTI establece entre las exenciones del ICE 2. Los productos destinados a la exportación.
8	V	El numeral 5 del artículo 77 de la LRTI contempla entre las exenciones del ICE. Los productos lácteos y sus derivados.
9	a	El artículo 79 de la LRTI señala que el sujeto activo de este impuesto es el Estado. Lo administrará a través del SRI.
10	V	El literal b) del numeral 2 del artículo 80 de la LRTI indica que son sujetos pasivos del ICE en calidad de agentes de percepción, quienes realicen importaciones de bienes gravados.

**Ir a la  
autoevaluación**

Autoevaluación 8		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	F	El artículo 156.1 de la LRETE, contempla que no son objeto del ICE las entidades y organismos del Estado.
2	a	El artículo 157 de la LRETE, señala que el sujeto activo de este impuesto es el Estado ecuatoriano que lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
3	V	El numeral 8 del artículo 151 de la LRETE indica que están exentas del pago de ISD las importaciones a consumo de cocinas eléctricas y las de inducción, sus partes y piezas; las ollas diseñadas para su utilización en cocinas de inducción; así como los sistemas eléctricos de calentamiento de agua para uso doméstico, incluyendo las duchas eléctricas.
4	F	El artículo 160 de la LRETE indica que la base imponible del Impuesto a la Salida de Divisas (ISD) es el monto del traslado de divisas, acreditación, depósito, cheque, transferencia, giro y en general de cualquier otro mecanismo de extinción de obligaciones a excepción de la compensación cuando estas operaciones se realicen hacia el exterior.
5	c	El artículo 162 de la LRETE indica que: La tarifa del Impuesto a la Salida de Divisas es del 5%.
6	a	Según el artículo 183 de la LRETE, es un hecho generador el IAE la tenencia de inversiones en el exterior.
7	b	El artículo 184 de la LRETE señala que El Estado es el sujeto activo del IAE quien lo administrará a través del Servicio de Rentas Internas.
8	c	El artículo 186 de la LRET señala que Para el cálculo del IAE se considerará como base imponible el saldo promedio mensual de los fondos disponibles en entidades extranjeras domiciliadas o no en el Ecuador y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional que mantengan los sujetos pasivos.
9	d.	El Artículo 188 de la LRETE señala que los sujetos pasivos del IAE lo liquidarán y pagarán mensualmente en las instituciones financieras autorizadas, en los plazos que se establezcan en el reglamento y mediante los formularios que el Servicio de Rentas Internas establezca para el efecto.
10	V	El inciso primero del artículo 187 de la LRET señala que la tarifa del IAS es del 0.25% mensual sobre la base imponible aplicable para los fondos disponibles en entidades extranjeras y de inversiones emitidas por emisores domiciliados fuera del territorio nacional.

**Ir a la  
autoevaluación**

Autoevaluación 9		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	b	El artículo 36 de la LRTI señala que Están gravados con el impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones los incrementos patrimoniales provenientes de herencias, legados, donaciones, hallazgos y todo tipo de acto o contrato por el cual se adquiera el dominio a título gratuito, de bienes y derechos existentes en el Ecuador.
2	c	El artículo 36 de la LRTI indica que están gravados con el impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones las transferencias de bienes y derechos existentes en el Ecuador, cualquiera que fuera el lugar del fallecimiento, nacionalidad, domicilio o residencia del causante o sus herederos, del donante, legatario o beneficiario.
3	b	El artículo 36 de LRTI señala que no están sujetos al impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones los importes por seguros de vida, obtenidos por quienes constan como beneficiarios del causante en la póliza correspondiente.
4	c	El artículo 36 de la LRTI indica que son responsables del impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones, cuando corresponda, los albaceas, representantes legales, tutores, apoderados, curadores, administradores fiduciarios o fideicomisarios, entre otros.
5	b	Según el artículo 36 de la LRTI, en el caso de herencias, legados, y donaciones, el hecho generador del impuesto a la renta lo constituye la aceptación expresa o tácita.
6	d	El artículo 36 de la LRTI establece que se exonera del pago del Impuesto a la Herencia a los beneficiarios dentro del primer grado de consanguinidad con el causante.
7	V.	Conforme al artículo 36 de la LRTI se presumirá donación, salvo prueba en contrario, incluso en la transferencia realizada con la intervención de terceros, cuando los bienes y derechos han sido de propiedad de los enajenantes hasta dentro de los cinco años anteriores.
8	F	El artículo 36 de la LRTI señala que el impuesto a la renta a las herencias, legados y donaciones se podrá declarar y pagar por el sujeto pasivo o por cualquier persona a nombre de este, sin perjuicio de su derecho de repetición establecido en el Código Tributario.
9	V	El artículo 36 de la LRTI indica que cuando la donación sea en dinero y el donante sea agente de retención, previo a la entrega de lo donado al beneficiario, deberá efectuar la retención de la totalidad del impuesto.

## Autoevaluación 9

- 10      V      El artículo 36.1 de la LRTI señala que los ingresos gravados provenientes de herencias, legados y donaciones están constituidos por el valor de los bienes y derechos sucesorios, de los legados o de las donaciones.
- 

Ir a la  
autoevaluación

Autoevaluación 10		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	a	El inciso 1ro. del artículo 115 del Código Tributario indica que: Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.
2	c	El artículo 132 del Código Tributario señala que las resoluciones de los reclamos se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa.
3	V	El inciso 3ro. del artículo 135 del Código Tributario indica que las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.
4	a	El numeral 3 del artículo 136 del Código Tributario establece como uno de los requisitos de la consulta la opinión personal del consultante, con la cita de las disposiciones legales o reglamentarias que estimare aplicables.
5	F	El numeral 5 del artículo 145 del Código Tributario contempla entre las causales por las que no procede el recurso de revisión: cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.
6	d	El artículo 161 del Código Tributario señala que el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor, o su responsable o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de veinte días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia.
7	a, b, c, d	El artículo 164 del Código Tributario establece que el ejecutor podrá ordenar, como medidas precautelatorias en el mismo auto de pago o posteriormente, el arraigo o la prohibición de ausentarse, el secuestro, la retención o la prohibición de enajenar bienes.
8	V	Conforme al numeral 5 del artículo 115 del Código Tributario, uno de los requisitos del reclamo es la petición o pretensión concreta que se formule.
9	F	El artículo 128 de Código Tributario indica que en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

## Autoevaluación 10

- 10 V El artículo 138 del Código Tributario establece que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias respectivas, conforme al criterio vertido en la consulta.
- 

Ir a la  
autoevaluación

Autoevaluación 11		
Pregunta	Solución	Retroalimentación
1	b	El artículo 349 del Código Tributario establece que a las contravenciones se aplicará como pena pecuniaria una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.500 dólares de los Estados Unidos de América.
2	c	El artículo 551.1 del Código Tributario establece que las faltas reglamentarias serán sancionadas con una multa que no sea inferior a 30 dólares ni exceda de 1.000 dólares de los Estados Unidos de América.
3	V	El artículo 323 del Código Tributario señala que una de las penas aplicables a las infracciones administrativas es la clausura del establecimiento o negocio.
4	a, c	El artículo 338 del Código Tributario contempla que las acciones y sanciones por infracciones tributarias se extinguieren: por muerte del infractor y por prescripción.
5	d	El artículo 340 del Código Tributario señala que las acciones por las contravenciones y faltas reglamentarias prescribirán en tres años contados, desde que fueron cometidas.
6	V	El numeral 1 del artículo 298 del COIP establece que comete defraudación tributaria la persona que utilice identidad o identificación supuesta o falsa en la solicitud de inscripción, actualización o cancelación de los registros que llevan las administraciones tributarias.
7	V	El numeral 3 del artículo 298 del COIP establece que comete defraudación tributaria la persona que realice actividades en un establecimiento a sabiendas de que se encuentre clausurado.
8	V	El numeral 9 del artículo 298 del COIP establece que comete defraudación tributaria la persona que lleve doble contabilidad con distintos asientos en libros o registros informáticos, para el mismo negocio o actividad económica.
9	F	El artículo 298 del COIP señala que constituye defraudación agravada la cometida con la participación de uno o más funcionarios o servidores de la administración tributaria.
10	V	El artículo 298 del COIP establece que los representantes legales y el contador, respecto de las declaraciones u otras actuaciones realizadas por ellos, serán responsables como autores en la defraudación tributaria en beneficio de la persona jurídica o natural, según corresponda.

**Ir a la  
autoevaluación**



---

## 5. Glosario

---

**Administración Tributaria:** instituciones encargadas de la administración de tributos.

**Tributo:** prestación pecuniaria, unilateral, coactiva, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio para la consecución de sus fines.

**Impuesto:** tributo no vinculado.

**Tasa:** tributo vinculado en el cual no rige el principio de beneficio.

**Contribución especial:** tributo vinculado en el cual rige el principio de beneficio.

**Liquidar:** establecer el valor a pagar por concepto de determinado tributo.

**Hecho generador:** acto establecido en la norma que cuando se verifica da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

**Obligación tributaria:** obligación de pago.

**Exención:** perdón de la obligación tributaria establecido en la norma por razones de orden público, económico o social.

**Sujeto activo:** ente acreedor del tributo.

**Sujeto pasivo:** obligado al pago del tributo.

**Multa:** sanción administrativa pecuniaria.



---

## 6. Referencias bibliográficas

---

- Asamblea Constituyente. (2007, 29 de diciembre). Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador. Suplemento del Registro Oficial del Gobierno del Ecuador No. 242.
- Asamblea Nacional del Ecuador. (2014, 10 de febrero). Código Orgánico Integral Penal. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador No.180.
- Bueno, E. (2018). *Naturaleza del recurso tributario de revisión en el derecho ecuatoriano*. Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador.
- Colao, Pedro A. (2015). *Derecho Tributario Parte General. Materiales de trabajo, comprensión y estudio*. UPTC Ediciones.
- Congreso Nacional de Ecuador. (2005, 14 de junio). Código Tributario. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador No. 38.
- Congreso Nacional de Ecuador. (2004, 17 de noviembre). Ley de Régimen Tributario Interno. Suplemento del Registro Oficial del Gobierno del Ecuador No. 463.
- Constitución de la República de Ecuador [Const.]. Registro Oficial del Gobierno del Ecuador No. 449 de 20 de octubre de 2008 (Ecuador)
- Corte Constitucional de Ecuador. (2010, 28 de mayo). Resolución No. 066-13-SIN-CC.
- Cruz de Quiñones, Lucy. (2010). *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro*. Universidad del Rosario.
- García Belsunce, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Ed. Abeledo Perrot.
- Geny, F. (1902). *Método de Interpretación y Fuentes en Derecho Privado Positivo*. Hijos de Reus Editores.

Palomino, M. (2011). La obligación tributaria. *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, (24), 119-140. [http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn\\_24/pdf/01.pdf](http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/praxis.turn_24/pdf/01.pdf).

Presidente Constitucional de la República. (2010, 8 de junio). Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Decreto Ejecutivo No. 374. Registro Oficial Suplemento 209.

Troya J., y Simone, C. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Corporación de Estudios y Publicaciones.

Valdivieso, G. (2013). *La tasa un impuesto que ha sido desnaturalizado en el Ecuador*. Corporación Editora Nacional.

Valdés, R. (1996). Curso de derecho Tributario. DEPALMA-TEMIS-MARCEL PONS.

Vilcacundo X, Chimborazo A. (2021). Evolución Normativa del Delito de Defraudación Tributaria en el Ecuador. *Revista de investigación enlace universitario*, 20(1), 1-6. <http://dx.doi.org/10.33789/enlace.20.1.80>.

Villegas, H. (2002). **Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario**. Ediciones DEPALMA.



## 7. Anexos



Quito, D. M., 25 de abril de 2013

### SENTENCIA N.º 006-13-SIN-CC

**CASO N.º 0036-10-IN ACUMULADOS 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN,  
0032-12-IN y 0033-12-IN**

**CORTE CONSTITUCIONAL DEL ECUADOR**

#### I. ANTECEDENTES

##### **Resumen de admisibilidad**

###### **Caso N.º 0036-10-IN**

Jorge Augusto Serrano Correa en su calidad de gerente de Oro Banana (OBSA), Banano Tropical (BANTRO), Agrícola Mercantil (AMFR) y otros, interpone acción de inconstitucionalidad signada con el N.º 0036-10-IN ante la Corte Constitucional, para el período de transición, el 29 de junio de 2010.

En providencia del 18 de octubre del 2010 a las 16h06, la Sala de Admisión de la Corte Constitucional, para el período de transición, avocó conocimiento de la causa N.º 0036-10-IN y admitió a trámite la acción, disponiendo que se proceda al sorteo correspondiente para la sustanciación de la misma.

El Pleno del Organismo el 11 de diciembre de 2012, procedió al sorteo de las causas, correspondiendo la sustanciación de la presente causa al juez constitucional Antonio Gagliardo Loor, conforme consta en el memorando de la Secretaría General de la Corte Constitucional N.º 022-CCE-SG-SUS-2012 del 17 de diciembre de 2012, con el cual se remitió el expediente del caso (fojas 214 del expediente).

El juez sustanciador mediante providencia del 05 de febrero de 2013 a las 10h50, avocó conocimiento de la presente causa, haciendo conocer a las partes procesales la recepción del proceso. (Fojas 216).

Mediante oficio N.º 016-CC-SA-2013, el secretario general de la Corte Constitucional, remitió al juez sustanciador Antonio Gagliardo Loor, los casos

signados con los números 0032-12-IN y 0033-12-IN para su acumulación al caso número 0036-10-IN, quien en providencia del 26 de marzo de 2013 a las 10h00, avocó conocimiento de la causa y determinó su competencia para efectos del control abstracto de constitucionalidad (fs. 219).

#### **Caso N.º 0039-10-IN**

Servio Augusto Serrano Aguilar, por los derechos de la Hacienda La Lira y Da Río Milagro, interpuso acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional, el 09 de julio de 2010, la cual fue signada con el N.º 0039-10-IN. La Sala de Admisión el 01 de diciembre de 2010 a las 17h28, admitió a trámite dicha causa.

#### **Caso N.º 0038-10-IN**

Jorge Alex Serrano Aguilar, por sus propios derechos y en su calidad de gerente general de la compañía AGRÍCOLAS UNIDAS DEL SUR S.A. (AUSURSA) y representante de las Haciendas LA MARAVILLA, CRISTINA, TENDALES Y NUEVA COLONIA, interpuso acción de inconstitucionalidad el 09 de julio de 2010 ante la Corte Constitucional. El 01 de diciembre de 2010 a las 18h20 la Sala de Admisión admitió a trámite la causa.

#### **Caso N.º 0027-11-IN**

Carlos Hugo Idrovo Murillo, en su calidad de gerente general de la compañía MASGAS S. A., el 26 de mayo de 2011, interpuso acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional y el 18 de julio de 2011 se admitió a trámite la presente causa.

Por tratarse la causa en mención de la misma materia, conforme lo certifica el secretario general de la Corte se dispone la acumulación de las causas N.º 0038-10-IN, 0039-10-IN y 0027-11-IN a la causa N.º 0036-10-IN.

#### **Caso N.º 0032-12-IN**

Néstor Rodolfo Rosero Gallardo, gerente general de la compañía CODEPRET S. A., el 20 de junio de 2012 interpuso la acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional y el 23 de enero de 2013, la Sala de Admisión la admitió a trámite.

### Caso N.º 0033-12-IN

Sandra Genoveva Cadena Montenegro, gerente general de la compañía MUNDIALO CADENA MONTENEGRO Cía Ltda., el 22 de junio de 2012 interpuso la acción de inconstitucionalidad ante la Corte Constitucional y el 23 de enero de 2013, la Sala de Admisión la admitió a trámite.

#### Normas acusadas de Inconstitucionalidad.

Casos N.º 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN

#### Ley de Orgánica de Régimen Tributario Interno

**Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.** (Expedido mediante acto normativo contenido en el Decreto Ejecutivo N.º 374 del 28 de mayo de 2010, dado por el presidente de la República del Ecuador y publicado en el Registro Oficial N.º 209 suplemento del 08 de junio del 2010).

**“Art. 41.- Pago del impuesto.-** Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

1.- El saldo adeudado por impuesto a la renta que resulte de la declaración correspondiente al ejercicio económico anterior deberá cancelarse en los plazos que establezca el reglamento, en las entidades legalmente autorizadas para recaudar tributos.

2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

- a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

- b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2 %) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2 %) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares, no considerarán el cálculo del anticipo de los activos monetarios.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias, no considerarán en el cálculo del anticipo el valor del terreno sobre el que desarrollean dichas actividades.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con relacionadas.

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la

Producción y el Servicio de Rentas Internas.

- c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito.

El pago del anticipo a que se refiere el literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con su declaración.

- d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.
- e) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebidamente o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;

f) (Derogado por el Art. 7, lit. b de la Ley s/n, R.O. 392-2S, 30-VII-2008).

g) Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago del anticipo aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como aquellas en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde la fecha en que acuerden su reactivación.

- h) De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a determinarla y a emitir el correspondiente auto de pago para su cobro, el cual incluirá los intereses y multas, que de conformidad con las normas aplicables, cause por el incumplimiento y un recargo del 20% del valor del anticipo.
- i) El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo del impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

Si al realizar la verificación o si posteriormente el Servicio de Rentas Internas encontrase indicios de defraudación, iniciará las acciones legales que correspondan.

En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto, podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado solo por un ejercicio fiscal a la vez.

- j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente.
- k) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo de impuesto a la renta durante los períodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.
- l) Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos de software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los períodos fiscales en los que no reciben ingresos gravados.
- m) Para efecto del cálculo del anticipo de impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce el Código de la Producción para las nuevas inversiones, en los términos que establezca el reglamento”.

**Normas conexas: Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.** (Expedido mediante acto normativo contenido en el Decreto Ejecutivo N.º 374 del 28 de mayo de 2010 dado por el presidente de la República del Ecuador y publicado en el Registro Oficial N.º 209, suplemento

del 08 de junio de 2010).

#### **Artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.**

“Art. 76.- Forma de determinar el anticipo.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del pago del impuesto a la renta, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo.

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4 %) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efectos del impuesto a la renta.

Para la liquidación de este anticipo, en los activos de las arrendadoras mercantiles se incluirán los bienes dados por ellas en arrendamiento mercantil.

Para efectos del cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta de las personas naturales obligadas a llevar contabilidad en referencia a los activos se considerarán únicamente los activos que no son de uso personal

del contribuyente.

Para efectos del cálculo del Anticipo de Impuesto a la Renta de las instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y las cooperativas de ahorro y crédito y similares, serán excluidos los activos monetarios. Para el caso de estas instituciones, se entenderá como activos monetarios a todas aquellas cuentas del activo, en moneda de curso legal, que representan bienes o derechos líquidos o que por su naturaleza habrán de liquidarse por un valor igual al nominal.

Las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad no considerarán en el cálculo del anticipo las cuentas por cobrar salvo aquellas que mantengan con cuentas relacionadas, de acuerdo a lo establecido en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Las sociedades recién constituidas, las inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, las personas naturales obligadas a llevar contabilidad y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, que iniciaren actividades, estarán sujetas al pago de este anticipo después del quinto año de operación efectiva, entendiéndose por tal la iniciación de su proceso productivo y comercial. En caso de que el proceso productivo así lo requiera, este plazo podrá ser ampliado, previa autorización del Servicio de Rentas Internas, para lo cual necesariamente deberá contar con el informe favorable de la Secretaría Técnica del Consejo Sectorial de la Producción. Dicha solicitud deberá contener una explicación detallada tanto del proceso productivo y comercial así como el motivo por el cual se requiere dicha ampliación del plazo para el pago del anticipo. Conjuntamente a esta solicitud, deberá incluir un informe emitido por técnicos especializados en el sector, que no tengan relación laboral directa o indirecta con el contribuyente. Luego del análisis correspondiente, se emitirá una resolución conjunta entre ambas entidades.

Las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior no estarán sujetas a la obligación de pagar anticipos en el año fiscal en que, con sujeción a la ley, se inicie el proceso de disolución. Tampoco están sometidas al pago de anticipos aquellas sociedades, cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades, así como los fideicomisos de inversión y sociedades en que la totalidad de sus ingresos sean exentos.

Los derechos fiduciarios registrados por sus beneficiarios sean estos personas naturales obligadas a llevar contabilidad o sociedades, serán consideradas como activos y a su vez se someterán a los cálculos pertinentes de anticipo de impuesto a la renta por este rubro.

De conformidad con lo señalado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta de comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efectos de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización y distribución de combustibles en el sector automotor.

Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con proyectos productivos agrícolas de agroforestería y de silvicultura de especies forestales, con etapa de crecimiento superior a un año, estarán exonerados del anticipo del impuesto a la renta durante los períodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados que sean fruto de una etapa principal de cosecha.

Los contribuyentes cuya actividad económica sea exclusivamente la relacionada con el desarrollo de proyectos de software o tecnología, y cuya etapa de desarrollo sea superior a un año, estarán exonerados del anticipo al impuesto a la renta durante los períodos fiscales en los que no reciban ingresos gravados. Para dicho efecto, los sujetos pasivos que deseen acogerse a esta disposición deberán presentar previamente al Servicio de Rentas Internas una declaración sobre el detalle y cronograma de desarrollo de tales proyectos, cumpliendo para el efecto con los requisitos que mediante resolución señale el Director del Servicio de Rentas Internas. En la misma resolución se podrá establecer los niveles de coordinación con otras entidades estatales técnicas que tengan competencia para emitir los informes y certificaciones necesarias para un cabal control de esta norma.

Para efecto del cálculo del anticipo de impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial, así como en la adquisición de nuevos activos destinados a la mejora de la productividad e innovación tecnológica, en los términos establecidos en este Reglamento, y en general aquellas inversiones y gastos efectivamente realizados, relacionados con los beneficios tributarios para el pago del impuesto a la renta que reconoce

el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones para las nuevas inversiones, exclusivamente. Tales gastos deberán estar debidamente sustentados en comprobantes de venta válidos, cuando corresponda, de conformidad con la ley, o justificada la existencia de la transacción que provocó el gasto, sin perjuicio del ejercicio de las facultades legalmente conferidas a la Administración Tributaria, para efectos de control de una cabal aplicación de lo señalado en este inciso.

Las sociedades en proceso de disolución, que acuerden su reactivación, estarán obligadas a pagar anticipos desde el ejercicio económico en el que acuerden su reactivación.

De no cumplir el declarante con su obligación de determinar el valor del anticipo al presentar su declaración de impuesto a la renta, el Servicio de Rentas Internas procederá a notificar al contribuyente con el cálculo del anticipo, para que en el plazo de 20 días justifique o realice el pago correspondiente.

Si dentro del plazo señalado en el inciso anterior el contribuyente no ha justificado o efectuado el pago, el Servicio de Rentas Internas procederá a notificar la liquidación del anticipo y emitir el respectivo auto de pago para su cobro inmediato.

Se entiende por anticipo pagado a aquel calculado de conformidad con lo dispuesto en este artículo.

Nota: Artículo reformado por Decreto Ejecutivo No. 732, publicado en Registro Oficial 434 de 26 de Abril del 2011.

Art. 77.- Cuotas y plazos para el pago del anticipo.- El valor que los contribuyentes deberán pagar por concepto de anticipo de impuesto a la renta será igual a:

- a) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado en su declaración del impuesto a la renta.
- b) Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo precedente, un valor equivalente al anticipo determinado por los sujetos pasivos en su declaración del impuesto a la renta menos las retenciones de impuesto a la renta realizadas al contribuyente durante el año anterior al pago del anticipo.

El valor resultante deberá ser pagado en dos cuotas iguales, las cuales se satisfarán hasta las siguientes fechas, según, el noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes RUC, o de la cédula de identidad, según corresponda:

Primera cuota (50% del anticipo)

Sí el noveno dígito es Fecha de vencimiento  
(hasta el día)

- 1 10 de julio
- 2 12 de julio
- 3 14 de julio
- 4 16 de julio
- 5 18 de julio
- 6 20 de julio
- 7 22 de julio
- 8 24 de julio
- 9 26 de julio
- 0 28 de julio

Segunda cuota (50% del anticipo)

Sí el noveno dígito es Fecha de vencimiento  
(hasta el día)

- 1 10 de septiembre
- 2 12 de septiembre
- 3 14 de septiembre
- 4 16 de septiembre
- 5 18 de septiembre
- 6 20 de septiembre
- 7 22 de septiembre
- 8 24 de septiembre
- 9 26 de septiembre
- 0 28 de septiembre

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

El saldo del anticipo pagado, se liquidará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio

fiscal en curso y conjuntamente con la correspondiente declaración.

Este anticipo se constituye crédito tributario para el pago del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, será pagado en las fechas antes señaladas, sin que, para el efecto, sea necesaria la emisión de títulos de crédito ni requerimiento alguno por parte de la Administración.

El anticipo determinado por el declarante que no fuere pagado dentro de los plazos previstos en este artículo, será cobrado por el Servicio de Rentas Internas mediante acción coactiva, de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.

**Art.78.- Casos en los cuales puede solicitarse exoneración o reducción del anticipo.**- Hasta el mes de junio de cada año los contribuyentes referidos en el literal a) del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, podrán solicitar a la correspondiente Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas la exoneración o reducción del pago del anticipo a la renta hasta los porcentajes establecidos mediante resolución dictada por el Director General cuando demuestren que la actividad generadora de ingresos de los contribuyentes generarán pérdidas en ese año, que las rentas gravables serán significativamente inferiores a las obtenidas en el año anterior, o que las retenciones en la fuente del impuesto a la renta cubrirán el monto del impuesto a la renta a pagar en el ejercicio.

Los contribuyentes podrán solicitar que el Servicio de Rentas Internas, previa verificación, disponga la devolución del anticipo, de conformidad con la ley, por un solo ejercicio económico correspondiente a cada trienio, para lo cual se considerará como el primer año del primer trienio al período fiscal 2010. Este derecho podrá ejercerse únicamente en caso de que se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo, en condiciones de caso fortuito o fuerza mayor, conforme lo define el Código Civil.

**Art. 79.- Reclamación por pagos indebidos o en exceso.**- Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) del artículo 72, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, el contribuyente tendrá derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración.



Tendrán derecho a presentar un reclamo de pago indebido, o una solicitud de pago en exceso, o a utilizar directamente como crédito tributario sin intereses para el pago del impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración, los contribuyentes definidos en el literal b) del artículo 72, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que superen el saldo pendiente del anticipo pagado, sino causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior a ese anticipo. En caso de que las retenciones no superen el saldo pendiente del anticipo pagado, previo al pago de este saldo, se imputará el valor de las retenciones.
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, considerando el saldo pendiente del anticipo pagado, en el caso que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Para la aplicación de lo establecido en este artículo, se tendrá en consideración el siguiente ejemplo:

La empresa “A” se dedica a la actividad de fabricación y comercialización de línea blanca. Durante al año 2009 le efectuaron retenciones en la fuente de impuesto a la renta por un valor equivalente a USD 70.000.

En el mes de abril del año 2010, la empresa elabora su declaración de impuesto a la renta del período fiscal 2009, y como parte de la declaración calcula el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal 2010. Luego de aplicar la correspondiente fórmula y demás consideraciones establecidas en la Ley y este Reglamento, el valor del anticipo es de USD 100.000; este anticipo es denominado anticipo calculado o anticipo pagado.

Este anticipo deberá ser pagado en 3 partes, mismas que serán calculadas de la siguiente forma.

(+) ANTICIPO CALCULADO PF2010: USD 100.000  
(-) RETENCIONES EN LA FUENTE PF2009: 70.000

(=) VALOR DEL ANTICIPO QUE EXCDE LAS USD. 30.000

### RETENCIONES: (2 cuotas)

SALDO DEL ANTICIPO A PAGARSE EN LA DECLARACIÓN DE IMPUESTO A LA RENTA DFL PERÍODO FISCAL 2010: USD: 70.000 (PF: PERÍODO FISCAL)

El monto de USD 30.000 que corresponde el valor del anticipo que excede las retenciones efectuadas el año anterior, deberá pagarla en 2 cuotas iguales de USD 15.000 durante los meses de julio y septiembre conforme lo establece el reglamento y;

El valor de USD 70.000 que corresponde al saldo del anticipo lo deberá pagar al momento de efectuar la declaración de impuesto a la renta del año 2010.

Para la liquidación final que debe hacerse analizamos los siguientes casos:

#### CASO 1.1.- IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MAYOR O IGUAL AL ANTICIPO CALCULADO

El contribuyente tiene un impuesto a la renta causado de USD 120.000 y retenciones que le han efectuado el año corriente (2010) de USD 50.000.

Como el impuesto a la renta causado es mayor que el anticipo calculado, el impuesto a la renta final que debe considerar la empresa “A” es el impuesto a la renta causado; es decir, USD 120.000. Y en liquidación del impuesto se considerará:

Impuesto a la Renta Causado: USD 120.000

(-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000

(-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 50.000

(=) Impuesto a la renta a pagar: USD 40.000

#### CASO 1.2.- IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MENOR AL ANTICIPO PAGADO

El contribuyente tiene un impuesto a la renta causado de USD 80.000 y retenciones que le han efectuado el año corriente de USD 50.000.

Como el impuesto a la renta causado es menor que el anticipo calculado, este último se convierte en pago definitivo de impuesto a la renta y por ende el que deberá ser considerado para la liquidación del impuesto, donde se tendrá en cuenta lo siguiente:

Anticipo calculado/pago definitivo de IR: USD 100.000

- (-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000
- (-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 50.000
- (=) Impuesto a la renta a pagar: USD 20.000

Como se puede ver, previo al pago del saldo pendiente del anticipo, el contribuyente considera las retenciones que le han efectuado, y en este caso, paga la diferencia.

#### CASO 1.3.- IMPUESTO A LA RENTA CAUSADO MENOR AL ANTICIPO CALCULADO CON SALDO A FAVOR DE RETENCIONES EN LA FUENTE DE IMPUESTO A LA RENTA

El contribuyente tiene un impuesto a la renta causado de USD 80.000 y retenciones que le han efectuado el año corriente de USD 85.000.

Como el impuesto a la renta causado es menor que el anticipo calculado, este último se convierte en pago definitivo de impuesto a la renta y por ende el que deberá ser considerado para la liquidación del impuesto, donde se tendrá en cuenta lo siguiente:

Anticipo calculado/pago definitivo de IR: USD 100.000

- (-) Cuotas del anticipo pagadas en julio/septiembre: USD 30.000
- (-) Retenciones que le han sido efectuadas: USD 85.000
- (=) Saldo a favor del contribuyente: USD 15.000

Como se puede ver, previo al pago del saldo pendiente del anticipo, el contribuyente considera las retenciones que le han efectuado, y en este caso, registra un saldo a favor de USD 15.000 y puede solicitar la devolución del correspondiente pago en exceso, indebido o utilizarlo directamente como crédito tributario sin intereses en el impuesto a la renta que cause en los ejercicios impositivos posteriores y hasta dentro de 3 años contados desde la fecha de la declaración; la opción así escogida por el contribuyente respecto al uso del saldo del crédito tributario a su favor, deberá ser informada oportunamente a la administración tributaria.

A continuación presenta una tabla que consolida el resultado de los tres ejemplos:

CASO 1.1. CASO 1.2 CASO 1.3

RETENCIONES 2009	70.000	70.000	70.000
ANTICIPO CALCULADO	100.000	100.000	100.000
VALOR DEL ANTICIPO QUE EXCDE			
LAS RETENCIONES	30.000	30.000	30.000
VALORES DEL ANTICIPO POR PAGAR			
CUOTA JULIO	15.000	15.000	15.000
CUOTA SEPTIEMBRE	15.000	15.000	15.000
SALDO DECLARACIÓN	70.000	70.000	70.000
IMPUESTO RENTA CAUSADO	120.000	80.000	80.000
RETENCIONES 2010	50.000	50.000	85.000
LIQUIDACIÓN EN LA DECLARACIÓN			
DE IMPUESTO A LA RENTA:			
(A) IMP. RENTA CAUSADO	120.000	80.000	80.000
(B) ANTICIPO CALCULADO	100.000	100.000	100.000
IMPUESTO A LA RENTA			
MAYOR ENTRE A Y B	120.000	100.000	100.000
CUOTAS DEL ANTICIPO PAGADAS	30.000	30.000	30.000
SALDO DEL ANTICIPO	70.000	70.000	70.000
RETENCIONES QUE LE HAN EFECTUADO	50.000	50.000	85.000
IMPUESTO A PAGAR	40.000	20.000	
SALDO A FAVOR			15.000

Art. 80.- Crédito tributario originado por Anticipo Pagado.- El anticipo pagado originará crédito tributario únicamente en la parte que no exceda al impuesto a la renta causado.

**Normas cuya constitucionalidad se demanda en la causa No. 0027-11-IN**

**Decreto Ejecutivo No. 420**

**RAFAEL CORREA DELGADO**  
**PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPÚBLICA**

**CONSIDERANDO:**

Que, el último inciso de la letra i) del numeral 2 del Art. 41 de la Ley de Régimen

Tributario Interno establece que en casos excepcionales en los que los subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos, el Presidente de la República podrá reducir o exonerar el valor del anticipo del Impuesto a la Renta establecido al correspondiente sector o subsector;

Que, la comercialización y distribución de combustibles del segmento automotor, es un sector regulado por parte del Estado tanto el Precio en Terminal como los márgenes de comercialización, que constituyen componentes de los precios de venta al consumidor final;

Que, el margen de comercialización compartido por las comercializadoras y Estaciones de Servicio de combustibles para el segmento automotor, es fijado y regulado por el Estado y no ha sido modificado desde el 23 de julio de 2003;  
Que, a petición debidamente fundamentada del Ministerio de Recursos Naturales No Renovables, mediante oficio No. 804-DM-189-COGEJ-DAJE-2010-00108373 de 24 de junio del 2010, se inició el procedimiento previsto en el artículo ya citado;

Que, el cálculo del valor del anticipo del Impuesto a la Renta en la forma prescrita en el numeral 2 del artículo 41 arriba citado, provoca una drástica disminución de los ingresos netos en el sector de la comercialización y distribución de combustible del segmento automotor,

Que, se presentó el informe de impacto fiscal elaborado por el Servicio de Rentas Internas; y,

En ejercicio de las facultades que le confieren los artículos 41, letra i) del numeral 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 11, letra f) del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva.

#### DECRETA

Art. 1. Reducir el valor del anticipo al Impuesto a la Renta del período fiscal 2010, a las ESTACIONES DE SERVICIO DE COMBUSTIBLES en el segmento automotor, de la siguiente manera.

Volumen Promedio mensual de ventas % de reducción de anticipo  
(Galones por mes):

Menor o igual a 50.000:	100%
Mayor a 50.000 y menor o igual 100.000:	65%
Mayor a 100.000 y menor o igual a 150.000:	50%

Mayor a 150.000: 35%

El volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva Estación de Servicio de Combustibles del segmento automotor.

Art. 2. Reducir el valor del anticipo al Impuesto a la Renta del período fiscal 2010, a las COMERCIALIZADORAS DE COMBUSTIBLES en el segmento automotor, de la siguiente manera:

Volumen Promedio mensual de ventas % de reducción anticipo  
(Galones por mes):

Menor o igual a 4 000.000:	75%
Mayor a 4 000.000:	65%

El volumen promedio mensual de ventas será igual al promedio mensual de las ventas totales durante el año 2009, considerando todos los productos expendidos por la respectiva Comercializadora de Combustible del segmento automotor.

Art. 3. Si una Comercializadora fuera propietaria o arrendataria de Estaciones de Servicio, consolidará fuera propietaria o arrendataria de Estaciones de Servicio, consolidará los volúmenes de venta y se sujetará, exclusivamente, a lo previsto en el Art. 2 del presente Decreto.

Art. 4. Del cumplimiento del presente decreto ejecutivo encárguese al Servicio de Rentas Internas, al Ministerio de Coordinación de los Sectores Estratégicos y al Ministerio de Recursos Naturales No Renovables.

**CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, SEGUNDA DISPOSICIÓN REFORMATORIA** que trata de las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Numeral 2.10, de 16 de noviembre del 2010 y publicado en el R.O. 352, Segundo Suplemento de 30 de diciembre del 2010 que dice:

2.10.- Refórmese el artículo 41 de la siguiente manera:

(...) 2. En el número 2 del artículo 41, incorpórese después de la letra i), las letras j), k), l) y m) con el siguiente texto:

j) Para comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta será reemplazado por el cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total del margen de comercialización

correspondiente”.

**Argumentos jurídicos planteados por los actores (causas N.<sup>o</sup> 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN y 0033-12-IN)**

**Inconstitucionalidad del artículo 41 de La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y normas conexas**

**Caso N.<sup>o</sup> 0036-10-IN**

El legitimado activo, Jorge Augusto Servio Serrano Correa, propone acción de inconstitucionalidad por razones de fondo del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno emanado de acto legislativo y los artículos conexos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el cual sobre lo principal sostiene:

Las normas en mención cuya inconstitucionalidad se impugnan, contraponen el contenido del artículo 165 de la Carta Magna, el cual considera al estado de excepción como una salvaguarda democrática, que otorga al presidente de la República la facultad exclusiva de poder declararlo, situación excepcional que por motivo de tutela de la democracia en el Estado, restringe con aceptación determinados derechos fundamentales de las personas, –circunstancia que ha sido prevista por el Pacto de San José del cual el Ecuador es suscriptor–.

En este sentido la recaudación de impuestos de manera anticipada opera solo en estado de excepción, como una medida extrema, constitucionalmente excepcional de salvaguarda democrática y de manera temporal. De esta forma, el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se constituye en una norma que no es concordante con el contenido material constitucional y de hecho, resulta ineficaz.

La fórmula de cálculo del anticipo de impuesto a la renta es en base a un valor equivalente a la suma matemática de diferentes rubros, cuyo resultado es mayor al mismo impuesto a pagar, por lo que los contribuyentes nos vemos en una situación de perder toda la liquidez, lo cual asfixia el aparato productivo lo que se traduce en el cierre y cese de las actividades, la terminación de la fuente de trabajo y el desempleo.

**Caso N.<sup>o</sup> 0038-10-IN**

Jorge Alex Serrano Aguilar, por sus propios derechos y en su calidad de gerente general de la compañía AGRÍCOLAS UNIDAS DEL SUR S. A.,

AUSURSA y representante de las Haciendas LA MARAVILLA, CRISTINA, TENDALES Y NUEVA COLONIA, propone acción de inconstitucionalidad de fondo en contra de los artículos 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. En su demanda de inconstitucionalidad en lo principal manifiesta:

“La norma acusada no solo vulnera normas expresas de la Constitución, sino además rompe el sistema tributario que rige, ya que se lesionan el principio de legalidad y los fines de los tributos que promueven la inversión, reinversión y el ahorro. Anteriormente la norma incluía una fórmula de cálculo cuya inconstitucionalidad era menor, actualmente existe una forma de confiscación.

Al darse el pago anticipado de un impuesto mínimo determinado mayor al impuesto causado, se produce la extracción de dinero por parte del Estado a los particulares (sujeto pasivo), entregando éstos parte de su peculio o patrimonio sin justificación legal”.

#### Caso N.º 0039-10-IN

Servio Augusto Serrano Aguilar, por los derechos que representa de Hacienda La Lira y Da Río Milagro, en su demanda de inconstitucionalidad sobre lo principal señala:

“Que el Art. 41 introduce una fórmula que establece la sumatoria del porcentaje del patrimonio total, de los costos y gastos, del activo total y del total de ingresos gravables, se produce una inconstitucionalidad efectiva ya que se constituye este en un impuesto mínimo a cancelar de manera anticipada muy por encima del impuesto efectivamente pagado. De esta forma, al darse el pago anticipado de un impuesto mínimo determinado mayor al impuesto causado, se produce la extracción de dinero por parte del estado a los particulares (sujeto pasivo), entregando estos parte de su peculio o patrimonio sin justificativo legal y legítimo para dicho pago, lo cual se contrapone con la prohibición no confiscación del art. 323 de la Constitución”.

#### Caso N.º 0027-11-IN

Carlos Hugo Idrovo Murillo, por los derechos que representa en calidad de gerente general y representante legal de la compañía MASGAS S. A., solicita se declare la inconstitucionalidad del artículo 41 numeral 2 literal b

de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en lo que tiene relación a la fórmula de cálculo establecida, Decreto Ejecutivo N.º 420 en su totalidad, y Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción, ya que a su criterio la aplicación de dichas normas vulneran los derechos establecidos en los artículos 11 numerales 2, 4 y 6; 33; 62 numerales 2, 4, 15, 17 y 23; 424 de la Constitución de la República, por cuanto considera que aparte de ir en contra del objetivo de la vigente Constitución (el buen vivir), no toma en cuenta la realidad de muchas empresas y establece directrices de cálculo que dan como resultado valores de pago extremadamente altos. Sostiene que la fórmula establecida en el artículo 41 numeral 2 literal b no es aplicable al sector por lo atípico del negocio, ya que se manejan volúmenes de venta muy altos mientras que la comisión es muy limitada. En el caso de las comercializadoras de combustible, la utilidad bruta depende de la comisión que reciben por la intermediación.

### Casos N.º 0032-12-IN y 0033-12-IN

Los Legitimados activos: i) Néstor Rodolfo Rosero Gallardo, en su calidad de gerente general de la compañía CODEPRET S. A., y ii) Sandra Genoveva Cadena Montenegro, gerente general de la compañía MUNDIALO CADENA MONTENEGRO Cía. Ltda., solicitan se declare la inconstitucionalidad del numeral 3 y 4 del artículo 13 de la Ley s/n, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial N.º 94 del 23 de diciembre de 2009, que reformó el literal e e i del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que en su orden, tienen relación con el procedimiento para el reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase en impuesto a la renta causado, y a la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta.

### Inconstitucionalidad del Decreto Ejecutivo No. 420

#### Caso N.º 0027-11-IN

En relación con el Decreto Ejecutivo N.º 420 que en lo principal reduce el 65% del pago del anticipo de impuesto a la renta a las comercializadoras e incluso exonerando a algunas estaciones de servicio, satisface únicamente a las comercializadoras que cuentan con estaciones propias (gasolineras), más no así a las que no somos propietarias de estaciones de servicio, como sucede con el caso de la empresa MASGAS S. A., la cual al ser una compañía establecida y tener una actividad productiva cierta y determinada, genera tanto ingresos como gastos, los mismos que se utilizan en el cálculo

del impuesto a la renta, hecho que no se discute y que queda claro está acorde a la norma constitucional, sin embargo la norma citada da las pautas a seguir para que se determine el valor del impuesto, y es en este punto en donde se puede observar la inconstitucionalidad de la norma, para la empresa MASGAS S. A.

#### **Inconstitucionalidad de la Segunda Disposición Reformatoria del Código de la Producción**

##### **Caso N.º 0027-11-IN**

En cuanto a la supuesta inconstitucionalidad de la Segunda Disposición Reformatoria del Código de la Producción, el accionante sobre lo principal sostiene que: "se incorpora un literal modificando el texto del cuarto factor de la fórmula, en donde se reconoce que el coeficiente debe ser 'del margen de comercialización correspondiente' en lugar del total de ingresos gravables. Bajo el mismo concepto, aunque no se encuentra implícito en el literal J), como lógica jurídica, el factor costos debería también entenderse como margen de comercialización, ya que el volumen de compras es el mismo volumen de ventas".

##### **Peticiones concretas**

##### **Caso N.º 0036-10-IN**

Con los antecedentes expuestos solicita que la Corte Constitucional declare la inconstitucionalidad de fondo del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y de los artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por contravenir el contenido del mandato del artículo 165 de la Carta Magna, para que dichas normas legales y reglamentarias sean declaradas inconstitucionales y por ende se disponga su invalidez y consecuente expulsión del ordenamiento jurídico vigente por infracción material y sustantiva al principio de supremacía constitucional y la especialidad del estado de excepción, pidiendo además de oficio se declare la inconstitucionalidad de las normas conexas a aquellas sometidas a control de este órgano constitucional. Además solicita se disponga la suspensión provisional de la norma legal y de las reglamentarias cuya inconstitucionalidad demanda.

##### **Caso N.º 0038-10-IN**

Con los antecedentes expuestos concurre ante la Corte Constitucional para que en ejercicio de sus competencias declare la inconstitucionalidad de fondo del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y de los artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por contravenir el contenido del mandato de los artículos 165, 300 y 323 de la Carta Magna, para que dichas normas legales y reglamentarias sean declaradas inconstitucionales y por ende se disponga su invalidez y consecuente expulsión del ordenamiento jurídico vigente por infracción material y sustantiva al principio de supremacía constitucional y la especialidad del estado de excepción, pidiendo además de oficio se declare la inconstitucionalidad de las normas conexas a aquellas sometidas a control de este órgano constitucional. Además solicita se disponga la suspensión provisional de la norma legal y de las reglamentarias cuya inconstitucionalidad demanda.

#### **Caso N.º 0039-10-IN**

Con los antecedentes expuestos concurre ante la Corte Constitucional para que en ejercicio de sus competencias declare la inconstitucionalidad de fondo del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y de los artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por contravenir el contenido del mandato de los artículos 165, 300 y 323 de la Carta Magna, para que dichas normas legales y reglamentarias sean declaradas inconstitucionales y por ende se disponga su invalidez y consecuente su expulsión del ordenamiento jurídico vigente por infracción material y sustantiva al principio de supremacía constitucional y la especialidad del estado de excepción, pidiendo además de oficio se declare la inconstitucionalidad de las normas conexas a aquellas sometidas a control de este órgano constitucional. Además solicita se disponga la suspensión provisional de la norma legal y de las reglamentarias cuya inconstitucionalidad demanda.

#### **Caso N.º 0027-11-IN**

Con los antecedentes expuestos comparece ante la Corte Constitucional, para el período de transición, para que en ejercicio de sus competencias declare la inconstitucionalidad de fondo del artículo 41 numeral 2 literal **b** de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, del Decreto Ejecutivo N.º 420 y la Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción, que trata de las reformas a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por contravenir el contenido de los artículos 10, 11, 33, 66, 84, 85, 277, 283, 300, 325, 326 y 424 de la Norma Constitucional

vigente, antecedente necesario para que dichas normas legales y disposición reformatoria sean declaradas inconstitucionales, con lo cual se debe disponer su invalidez y como consecuencia la expulsión del ordenamiento jurídico nacional. Adicionalmente solicita se disponga a su exclusivo beneficio, la suspensión provisional de las normas legales cuya inconstitucionalidad demanda.

#### Contestaciones de las demandas

**Fernando Cordero Cueva, presidente de la Asamblea Nacional, en contestación a la demanda sostiene:**

##### Caso N.<sup>o</sup> 0036-10-IN

Respecto a la causa N.<sup>o</sup> 0036-10-IN mediante escrito presentado el 10 de noviembre de 2010, argumenta que la demanda se contradice por insustentable en derecho, ya que el accionante cuestiona aspectos de legalidad y no de constitucionalidad. Sin embargo especifica que el impuesto a la renta si está debidamente establecido en los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por lo que no cabe admitir que se ha violado el principio de legalidad.

En la pretensión del accionante, demanda las normas citadas en el acápite I, supuestamente por contravenir el contenido del mandato del artículo 165 de la Constitución. Sin embargo, no se desprende que haya violación alguna a la misma por parte del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, pues el estado de excepción antes denominado estado de emergencia, siempre contempla la recaudación anticipada de tributos, entre los que constan el impuesto a la renta. De igual manera, anteriormente constaban dos formas de cálculo del impuesto que han sido unificadas con la reforma de 2009 al haber una sola forma de cálculo, y siempre hubo el mecanismo de anticipo del impuesto a la renta y su liquidación en el año fiscal posterior, ello no significaba en forma alguna lo que el accionante quiere hacer entender de que hay tributos anticipados sin estado de excepción.

##### Caso N.<sup>o</sup> 0038-10-IN

Con referencia al caso N.<sup>o</sup> 0038-10-IN del 07 de enero de 2011, sostiene que el accionante cuestiona aspectos de legalidad y no de constitucionalidad, y que por lo tanto la norma invocada no contradice lo establecido en el artículo 165 de la Constitución. Alega la aplicación del principio preconstitucional de la Ley, en el sentido de que en caso de existir dudas sobre la inconstitucionalidad de una

norma impugnada como tal, se estará por la constitucionalidad de la misma, en orden a salvaguardar el ordenamiento jurídico.

#### Caso N.<sup>o</sup> 0039-10-IN

Con relación a la causa N.<sup>o</sup> 0039-10-IN, con escrito del 07 de enero de 2011 da contestación a la demanda solicitando se deseche la demanda por improcedente e infundada, alegando que la misma no contradice el principio de legalidad alegado por el accionante ni mucho menos el artículo 165 de la Constitución de la República.

#### Caso N.<sup>o</sup> 0027-11-IN

En contestación a la causa N.<sup>o</sup> 0027-11-IN, con escrito del 18 de agosto de 2011, sostiene argumentando que en la demanda de inconstitucionalidad propuesta, no se advierte relación alguna entre lo que se impugna, con la supuesta violación de la norma constitucional, pues conforme los fallos del entonces Tribunal Constitucional no basta enunciar.

**Alexis Mera Giler, secretario nacional jurídico de la Presidencia de la República**

#### Caso N.<sup>o</sup> 0036-10-IN

Sobre la causa N.<sup>o</sup> 0036-10-IN mediante escrito del 16 de noviembre de 2010, en contestación a la demanda presentada por Jorge Augusto Servio Serrano Correa sostiene que el actor sustenta que para que puedan recaudarse tributos de manera anticipada, se debe observar lo dispuesto en el artículo 165 de la Constitución de la República, sin embargo, vale la pena aclarar lo que esta significa. El pago del Impuesto a la Renta es exigible, de conformidad con el artículo 72 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en el mes de marzo (si el contribuyente es una persona natural) y abril (si el contribuyente es una sociedad) del año siguiente al que corresponda la declaración. Asimismo, el pago del anticipo del Impuesto a la Renta es exigible en dos cuotas, según el artículo 77 ibídem, pagaderas en los meses de julio y septiembre.



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR

Casos 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN, 0033-12-IN

Página 27 de 56

La recaudación anticipada de la que trata la Constitución de la República, implica, contrario a lo que cree el actor, que la exigibilidad del pago del Impuesto a la Renta y de su anticipo, se adelanta a los meses en los que usualmente los contribuyentes cancelan dichas obligaciones tributarias. Ahora bien, la diferencia es sustancial. La recaudación anticipada en un estado de excepción consiste, simplemente, en adelantar las fechas de exigibilidad de la obligación tributaria, es decir, del calendario tributario, mientras que el anticipo del Impuesto a la Renta es un pago parcial o un adelanto del tributo que posteriormente se imputa al Impuesto a la Renta cuando su pago sea exigible.

En cuanto a la supuesta violación de principios consagrados en los artículos 15 y 18 del Código Tributario, el secretario nacional jurídico sostiene que es verdad que no hay obligación tributaria sin tributo, y que no hay tributo sin hecho generador, pero el anticipo no es un tributo, ya que es un adelanto de recursos con cargo al Impuesto a la Renta que constituye un deber formal del contribuyente, y por lo tanto, no tiene ningún sentido calificarlo como tributo y aplicarlo como equivocadamente pretende el actor, el concepto de obligación tributaria y hecho generador.

En cuanto a la tesis de que el anticipo causa un supuesto perjuicio económico, el argumento del actor no ataca la constitucionalidad de la norma, sino solo su conveniencia, y por lo tanto resulta improcedente. Debe tenerse en cuenta que del valor establecido como anticipo se debe restar el valor de las retenciones que le fueron practicadas en el ejercicio anterior. Solamente en caso de que el anticipo no pueda ser compensado con el Impuesto a la Renta o autorizado su devolución conforme el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el anticipo se convierte en pago definitivo.

#### Casos N.º 0038-10-IN y 0039-10-IN

El 22 de diciembre del 2010, el doctor Alexis Mera Giler interviene para referirse a la acumulación de las causas N.º 0038-10-IN y 0039-10-IN, manifestando lo siguiente: El anticipo del impuesto a la renta y las retenciones en la fuente, siguen siendo en la actualidad, crédito tributario, y por ende imputables al impuesto a la renta. Al respecto, hay que aclarar que el anticipo del impuesto a la renta solo se convierte en impuesto mínimo cuando, en el caso de sociedades y de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, no se causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado. Solo en estos casos el anticipo se convierte, efectivamente, en impuesto mínimo.

En los demás casos, es decir, tratándose de sociedades y de personas naturales y

Av. 12 de Octubre N16 - 114 y pasaje Nicolás Jiménez  
(frente al parque El Arbolito)  
Telfs: (593-2) 3941 - 80  
email: comunicacion@cce.gob.ec  
Ecuador

sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, cuando si causaren impuesto a la renta y este fuere, además, superior al anticipo, y en todos los casos tratándose de personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, el anticipo no se convierte en impuesto mínimo y este puede ser perfectamente utilizado, junto con las correspondientes retenciones en la fuente, como crédito tributario, como ya se indicó.

#### Caso N.<sup>o</sup> 0027-11-IN

Con escrito del 18 de agosto de 2011, el doctor Alexis Mera presentó su contestación a la demanda, donde sobre lo principal manifestó que el argumento del legitimado activo se basa en la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad por razones particulares y subjetivas, lo cual desvirtúa la finalidad del control abstracto de constitucionalidad dentro del cual se encuentra como una herramienta fundamental la acción de inconstitucionalidad. De esta forma, el accionante no considera que las normas demandadas fueron emitidas de manera general, pretendiendo que las mismas se ajusten a sus propios intereses y beneficios. Por lo tanto, solicita se desche la pretensión del accionante.

**Marcos Arteaga Valenzuela, director nacional de Patrocinio, delegado del procurador general del Estado, dice:**

Como contestación a la demanda de inconstitucionalidad de la causa N.<sup>o</sup> 27-11-IN, mediante escrito del 09 de agosto de 2011, manifestó que de la lectura de los extractos de la demanda se advierte que el accionante se limita a relatar las circunstancias de una situación en particular que no puede ser conocida y resuelta por la Corte Constitucional a través de una acción que materializa el control abstracto de constitucionalidad. Los actos normativos constitucionales de ninguna manera desconocen los principios constitucionales. La compañía MASGAS S. A., debe anteponer el interés general al interés particular y debe acatar las regulaciones normativas expedidas por la Asamblea Nacional y el presidente de la República, competentes para hacerlo. Por lo expuesto, solicita se rechace la presente acción pública de inconstitucionalidad y se declare la plena conformidad de los actos impugnados con la Constitución de la República.

#### **Identificación de las normas constitucionales que contienen los derechos supuestamente vulnerados**

Sucintamente los recurrentes manifiestan que los derechos violados a través de los actos normativos mencionados son los siguientes:

- a) **Mandato contenido en el artículo 165 de la Constitución de la**



## República

El artículo 165 de la Constitución es identificado como vulnerado en las causas N.º 0036-10-IN, 0038-10-IN y 0039-10-IN, que en lo principal se refiere a las facultades con las que cuenta el presidente de la República para que durante la declaración del estado de excepción pueda ejercerlas. En el presente caso, los recurrentes se refieren principalmente al numeral 1, que textualmente establece: “Decretar la recaudación anticipada de tributos”.

### b) Principios del Régimen Tributario –Art. 300–

La norma en mención identificada en las causas N.º 0038-10-IN y 0039-10-IN, prescribe:

“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 distribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

### c) Prohibición de Confiscación –Art. 323–

El texto de la norma señala lo siguiente:

“Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o intereses social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación”.

### d) Principios que regulan el ejercicio de derechos constitucionales –Art. 11, numerales 2, 4, 6 y 8 de la Constitución de la República–

El recurrente dentro de la causa N.º 0027-11-IN, sostiene que existe la siguiente vulneración de derechos:

“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios:

2. Derecho a la Igualdad.
4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.

6. Todos los principios y los derechos son inalienables, irrenunciables, indivisibles, interdependientes y de igual jerarquía.

8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio. Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos.”

**e) Derecho al trabajo –Art. 33–**

El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía.

**f) Derecho al buen vivir –Art. 66 numerales 2, 4, 15, 17 y 23 –**

“Se reconoce y garantizará a las personas:

2. El derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios.

4. Derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación.

15. El derecho a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental.

17. El derecho a la libertad de trabajo. Nadie será obligado a realizar un trabajo gratuito o forzoso, salvo los casos que determine la ley.

23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo”

## **II. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL**

### **Competencia de la Corte Constitucional**

La Corte Constitucional, es competente para conocer y resolver sobre las acciones públicas de inconstitucionalidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 436 numeral 2 de la Constitución de la República del Ecuador; en concordancia con los artículos 75 numeral 1 literales **c** y **d** y 98 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional (en adelante LOGJCC); y, de acuerdo con los artículos 3 numeral 2 literales **c** y **d** y 54 del

Reglamento de Sustanciación de Procesos de Competencia de la Corte Constitucional.

### Legitimación activa

Los accionantes se encuentran legitimados para interponer la presente acción de inconstitucionalidad, en virtud de cumplir con los requerimientos establecidos en el artículo 439 de la Constitución vigente, que expone: "Las acciones constitucionales podrán ser presentadas por cualquier ciudadana o ciudadano". Cabe resaltar que el sistema constitucional vigente es más abierto al acceso a la justicia constitucional en esta materia, ya que significa un cambio esencial respecto a la Constitución anterior, dado que existe una ampliación de la legitimación activa, permitiendo con ello que los ciudadanos puedan participar activamente en el control constitucional del ordenamiento jurídico.

### Control abstracto de constitucionalidad

El control abstracto de constitucionalidad se constituye en una constante verificación y control de las normas que rigen el ordenamiento jurídico de nuestro país, con el fin de conservar su armonía con la norma constitucional, recordando una vez más que el Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, y por lo tanto, las disposiciones constitucionales gozan de supremacía.

El artículo 436 numerales 2 y 3 de la Constitución de la República, manifiesta: "La Corte Constitucional ejercerá, además de las que le confiere la ley, las siguientes atribuciones: (...) 2. Conocer y resolver las acciones públicas de inconstitucionalidad, por el fondo o por la forma, contra actos normativos de carácter general emitidos por órganos y autoridades del Estado. La declaratoria de inconstitucionalidad tendrá como efecto la invalidez del acto normativo impugnado; 3. Declarar de oficio la inconstitucionalidad de normas conexas, cuando en los casos sometidos a su conocimiento concluya que una o varias de ellas son contrarias a la Constitución". Para la efectivización de dicha atribución se ha plasmado en la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional el mecanismo del control abstracto de constitucionalidad, el que según el artículo 74 implica:

"El control abstracto de constitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico".

El presente análisis examina si las normas acusadas violan o restringen algún derecho o disposición establecida en la Constitución, con el fin de establecer su inconstitucionalidad o constitucionalidad y por lo tanto la permanencia de su vigencia en el ordenamiento legal.

En consecuencia, las sentencias emitidas por la Corte Constitucional en las cuales se determine la inconstitucionalidad de alguna norma, establecerán los límites como el alcance de los efectos jurídicos de la misma. Sin embargo, dependiendo del caso y de la norma acusada de inconstitucionalidad, se pueden producir diferentes efectos: i) Eliminar las normas cuando exista incompatibilidad con la Constitución,<sup>1</sup> es decir, la expulsión del ordenamiento jurídico de la norma; ii) Declarar la norma conforme a la Constitución, en ese caso se mantendrá su vigencia; iii) Cuando no se ha desarrollado una norma, teniendo por deber hacerlo, se declarará la omisión constitucional; y, iv) La Corte Constitucional podrá emitir las denominadas sentencias modulativas, a fin de preservar la norma acusada de inconstitucionalidad, sin menoscabo, de que del examen de constitucionalidad por el fondo se desprenda la necesidad de realizar ciertos cambios para que la norma se encuentre de conformidad con la Constitución.<sup>2</sup>

### **Examen de constitucionalidad por el fondo**

#### **Análisis de las normas cuya constitucionalidad se consulta**

La Corte Constitucional, definirá en el análisis que derechos se encuentran vulnerados por el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Reglamento contenido en el Decreto Ejecutivo N.º 374, Decreto Ejecutivo N.º 420, y Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción, precisamente, si las referidas normas incurren en alguna prohibición constitucional o vulneran un derecho fundamental.

Para determinar si en el control de constitucionalidad de las leyes existe contradicción o vulneración a derechos constitucionales, esta Corte determina los siguientes problemas jurídicos:

<sup>1</sup> HUERTA, Ochoa Clara, *Acción de Inconstitucionalidad Como Control Abstracto de Conflictos Normativos*, Investigación del Instituto de ciencias jurídicas UNAM, p. 263, en <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/108/art/art6.pdf>

<sup>2</sup> Sentencia N.º 0022-2009-CN.Corte Constitucional del Ecuador.

## 1. ¿Qué prescriben las normas legales examinadas?

- Artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

En lo principal el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno regula lo referente al anticipo de impuesto a la renta y su forma de pago. Así, en primer lugar se realiza una diferenciación para las formas de cálculo del anticipo entre dos grupos de contribuyentes: a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad; y, b) las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

Para el primer grupo se determina que el anticipo deberá calcularse con una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo. Mientras que para el segundo grupo, es decir las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, el cálculo del anticipo deberá realizarse con un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2 %) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2 %) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Es decir, existe una forma de cálculo del anticipo de impuesto a la renta para cada uno de los dos grupos de contribuyentes.

En lo que respecta al segundo grupo, en el artículo mencionado se enumeran diferentes tratamientos para los diversos sectores económicos, a saber: instituciones sujetas al control de la Superintendencia de Bancos y Seguros y cooperativas de ahorro y crédito y similares; las sociedades, las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad que obtengan ingresos de actividades agropecuarias; y las sociedades recién constituidas e inversiones nuevas reconocidas de acuerdo al Código de la Producción.

Por otra parte en el literal c de la norma *supra*, se especifica que el anticipo se

constituye en crédito tributario para el pago del impuesto a la renta en el ejercicio fiscal en curso.

En el literal **d** se determina que si el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia.

El literal **e** vuelve a realizar un tratamiento diferenciado entre los dos grupos de contribuyentes. En relación a los argumentos de los accionantes sobre lo regulado para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, se especifica que estas podrán presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, sino causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado.
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta fuere mayor al anticipo pagado.

El literal **g** especifica una exoneración del pago del anticipo para las sociedades en disolución que no hayan generado ingresos gravables en el ejercicio fiscal anterior, y sociedades cuya actividad económica consista exclusivamente en la tenencia de acciones, participaciones o derechos en sociedades.

En el literal **h** se establece como se determinará el valor del anticipo de impuesto a la renta en los casos en que el declarante no cumpla con su obligación.

El literal **i** establece las modalidades bajo las cuales se reducirá y devolverá el anticipo de impuesto a la renta, con una diferenciación para los dos grupos de contribuyentes.

Los literales **j**, **k**, **l** y **m** regulan el cálculo y las formas de pago del anticipo para sectores estratégicos de la economía como las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotriz, los contribuyentes que se dediquen al desarrollo de proyectos de software o tecnología, y las empresas que realicen actividades institucionales como la generación de nuevo empleo y adquisición de nuevos activos.

- Normas conexas contenidas en el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, específicamente artículos 76, 77, 78, 79

y 80.

Las normas mencionadas desarrollan el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno(en adelante Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno), así el artículo 76 se refiere a las formas de determinar el anticipo, el artículo 77 regula las cuotas y plazos para el pago del anticipo, el artículo 78 enumera los casos en que puede solicitarse exoneración o reducción del anticipo, el artículo 79 se refiere a la reclamación por pagos indebidos o en exceso, y finalmente el artículo 80 desarrolla el crédito tributario originado por el anticipo pagado.

- “Decreto Ejecutivo No. 420

El accionante del caso No. 0027-11-IN solicita se declare la inconstitucionalidad del Decreto Ejecutivo No. 420 el cual sobre lo principal se refiere a la reducción del valor del anticipo del impuesto a la renta a las estaciones de servicio de combustibles en el segmento automotor y comercializadoras de combustible, estableciéndose porcentajes de reducción.

- Segunda Disposición reformatoria del Código Orgánico de la Producción

Dicha disposición agrega al número 2 del artículo 40 un numeral que se refiere a las comercializadoras y distribuidoras de combustible en el sector automotor, las cuales para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta deberán considerar el coeficiente del (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente”.

**2. El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ¿vulnera el contenido prescrito en los artículos 164 y 165 de la Constitución de la República del Ecuador?**

Previo a analizar si existe contradicción entre el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno con las normas constitucionales, la Corte Constitucional estima pertinente referirse a las principales concepciones doctrinales de la figura del anticipo de impuesto a la renta, una vez que ya se ha especificado como se encuentra establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

Jorge Leicach lo define de la siguiente forma: “Los anticipos son obligaciones tributarias autónomas de cumplimiento independiente, que tienen su propia individualidad y fecha de vencimiento. Su exigencia reposa en la razonable presunción de continuidad de la actividad que da lugar a los hechos imponibles y

que se basan en una presunción de capacidad contributiva con relación al impuesto determinado en períodos anteriores”.<sup>3</sup>

Así, el anticipo de impuesto a la renta que trata la norma supra, de ninguna manera se constituye en un impuesto, ya que su naturaleza más bien corresponde al de una obligación. El anticipo, se origina de la recaudación, es decir, el Estado a través de este anticipo cobra por adelantado parte del impuesto a la renta de un contribuyente, lo que genera ingresos constantes al Estado durante todo el año sin necesidad de esperar a que termine el ejercicio económico. En razón de que ello, tiene la misma naturaleza y características del Impuesto a la Renta –en adelante IR–, sin embargo, la variación radica en las fechas establecidas para la recaudación ya que según el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el anticipo del IR, se debe pagar en dos cuotas de 50% que serán satisfechas en los meses de julio y septiembre.

El anticipo de impuesto a la renta ha estado presente desde hace mucho tiempo en nuestra legislación, sin embargo a lo largo de los años ha sido sujeto de un conjunto de reformas que han modificado esencialmente sus porcentajes y fórmulas de cálculo, tal es el caso, que hasta el año 2009 estuvo vigente como forma de cálculo un valor que equivalía al porcentaje del 50% del impuesto generado en el ejercicio económico anterior menos las retenciones respectivas tanto para el grupo de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad como a los obligados a llevar contabilidad.

Sin embargo, en el suplemento del Registro Oficial N.º 94 del 23 de diciembre de 2009, se publicó la Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, la misma que en su artículo 13 modifica parcialmente el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, estableciendo una nueva fórmula aplicando porcentajes al patrimonio, total de costos y gastos deducibles, activo total y al total de ingresos gravables a efecto del cálculo del impuesto a la renta, sin deducir las retenciones efectuadas en el año anterior, esto aplicable a las personas naturales, sucesiones indivisas y sociedades obligadas a llevar contabilidad, manteniéndose un porcentaje del 50% para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad.

Una vez descrita la normativa y los elementos esenciales del anticipo de impuesto a la renta, resta a esta Corte aclarar que, al no ser un tributo, sino una obligación devengada de la aplicación del impuesto a la renta, la obligación tributaria accesoria del IR es exigible en los meses de julio y septiembre tal como

<sup>3</sup> Jorge Leicach. “El pago”, en Mario Volman Dir. Régimen Tributario, p. 263.

lo determina la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y su reglamento. Por lo tanto, el contribuyente en el año fiscal tiene la obligación de pagar, en tres ocasiones, por concepto del mismo tributo, es decir en los meses de febrero a abril, el IR provocado en el ejercicio económico del año inmediato anterior, y en julio y septiembre el anticipo de lo que se espera generar de IR del año en curso, dividido en dos cuotas del 50% del total resultante de la aplicación de las fórmulas respectivas.

### **Recaudación anticipada de tributos en estado de excepción**

La recaudación anticipada de tributos en los casos de estado de excepción es una figura establecida en el Ecuador desde la Constitución de 1835, determinada como una atribución del poder ejecutivo, que se mantiene hasta la actualidad.

La Constitución del año 2008 ha regulado dicha atribución en los artículos 164 y 165 de la siguiente forma:

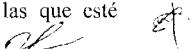
“Art. 164.- La Presidenta o Presidente de la República podrá decretar el estado de excepción en todo el territorio nacional o en parte de él en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave commoción interna, calamidad pública o desastre natural. La declaración del estado de excepción no interrumpirá las actividades de las funciones del Estado (...).”

“Art. 165.- Durante el estado de excepción la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución.

Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá:

1. Decretar la recaudación anticipada de tributos (...).

A criterio de los accionantes el anticipo de impuesto a la renta determinado en el artículo de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno vulnera la recaudación anticipada de tributos en estado de excepción por cuanto argumentan que: “si la recaudación de impuestos de manera anticipada opera solo en estado de excepción, implica que es una medida extrema y constitucionalmente excepcional de salvaguarda democrática, que se justifica y tiene su asidero y procedencia únicamente bajo muy especiales circunstancias por las que esté

  
Av. 12 de Octubre N16 - 114 y pasaje Nicolás Jiménez

(frente al parque El Árbolito)

Telfs: (593-2) 3941 - 80

email: [comunicacion@cce.gob.ec](mailto:comunicacion@cce.gob.ec)

Ecuador

atravesando el Estado Ecuatoriano; circunstancias como conflicto armado interno o externo, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural”, es decir, consideran que el anticipo de impuesto a la renta al ser lo mismo que la recaudación anticipada de tributos debe imponerse de manera excepcional y temporal para mengua del bien estatal.

El secretario jurídico de la Presidencia de la República, por su parte en su contestación a la demanda destaca que no existe contradicción entre el uno y el otro, ya que la diferencia es sustancial, en el sentido de que: “La recaudación anticipada en un estado de excepción consiste, simplemente, en adelantar las fechas de exigibilidad de la obligación tributaria, es decir, del calendario tributario, mientras que el anticipo del Impuesto a la Renta es un pago parcial o un adelanto del tributo que posteriormente se imputa al Impuesto a la Renta cuando su pago sea exigible”.

Al respecto, la Corte Constitucional advierte que la recaudación anticipada de tributos ha sido establecida como una facultad extraordinaria del Ejecutivo instituida en la Constitución para que en caso de agresión, conflicto armado internacional o interno, grave conmoción interna, calamidad pública o desastre natural declarar estado de excepción. Durante dicho estado el presidente de la República podrá entre otras cosas: “decretar la recaudación anticipada de tributos”.

Es necesario aclarar entonces, que en primer lugar, en la recaudación anticipada de tributos se habla del término genérico de “tributos”, es decir, cualquier tributo vigente en el territorio nacional podrá ser recaudado anticipadamente de cumplirse algunas de las situaciones descritas, lo que significa, que así como pueden ser recaudados impuestos también lo pueden ser tasas o contribuciones especiales, ya que no se establece una especie tributaria determinada, mientras que el anticipo al cual se refiere el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno únicamente opera como una obligación devengada del impuesto a la renta, siendo la especialidad de la contribución la primera diferencia que esta Corte encuentra.

Otra divergencia que se presenta es que la recaudación anticipada de tributos es de carácter extraordinario, es decir, solo procede en determinados casos, mientras que el anticipo de IR se aplica anualmente en dos ocasiones, significando que mientras el uno es en casos extremos el otro se recauda periódicamente en dos fechas semestrales.

Como tercera diferencia, la Corte Constitucional evidencia que la recaudación anticipada de tributos únicamente tiene vigencia cuando es declarada por el

presidente de la República, luego de decretarse el estado de excepción, mientras que el anticipo de impuesto a la renta no necesita ningún tipo de declaración previa, y por lo tanto, su recaudación es directa, ya sea si es hecha por el sujeto pasivo o por la misma administración –en caso de que esta no se realice–, porque se encuentra establecida en la ley como una obligación superviviente que se presume conocida por todos los contribuyentes.

De lo expuesto, esta Corte indica que no existe contradicción entre el anticipo de impuesto a la renta y la recaudación anticipada de tributos establecida en la Constitución, ya que ambas son dos figuras jurídicas de alcances y naturaleza diferentes, sin que la una contravenga a la otra, o viceversa.

### **3. El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno ¿vulnera los principios del Régimen Tributario previstos el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador?**

Una de las normas acusada como supuestamente vulnerada por los actores es el artículo 300 de la Constitución de la República que enumera a los principios constitucionales del régimen tributario y que es establecida de la siguiente forma:

“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”.

En correlación con ello en el Código Orgánico Tributario se han establecido los siguientes principios: principio de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

En este sentido, y agrupando las dos disposiciones citadas, los principios rectores del régimen tributario en el Ecuador ya sea de orden constitucional o meramente legal son el principio de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia, y suficiencia recaudatoria.

Para la resolución del caso concreto esta Corte presentará un análisis de lo que en lo principal significan los principios acusados de vulnerados por los accionantes, a saber: igualdad y equidad, progresividad y proporcionalidad, y legalidad.

**Principio de igualdad y equidad**

El **principio de igualdad** atraviesa todo el ordenamiento jurídico. En la Constitución es reconocido en el artículo 11 numeral 2, sosteniendo principalmente la tesis de que todas las personas son iguales ante la ley. En referencia al ámbito tributario, Alfredo Lewin Figueroa expone: “el principio de igualdad se entiende normalmente en el sentido de que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, de tal manera que se dé igual trato a los iguales (equidad horizontal) y desigual trato a los desiguales (equidad vertical)”.<sup>4</sup> En razón de esto, no solo el actuar de la administración tributaria al emitir actos administrativos debe basarse en este principio, sino que además las normas componentes del ordenamiento jurídico deben ir encaminadas a dar un tratamiento igualitario a las personas en relación a la situación en que se encuentren.

El **principio de equidad**, por otro lado, es mejor aplicado en el derecho tributario, ya que además de encontrarse incluido en la Constitución como principio componente del régimen tributario, se refiere a que todo el sistema tributario debe mirar la capacidad económica de las personas y en razón de esto, aplicar los tributos, cobrando más a los que más tienen y menos a los que menos tienen, es decir, aplicando equidad horizontal y vertical. La Corte Constitucional colombiana, sobre este principio ha manifestado: “(...) en virtud de la equidad horizontal, las personas con capacidad económica igual deben contribuir de igual manera mientras que, de acuerdo con la equidad vertical, las personas con mayor capacidad económica deben contribuir en mayor medida. Esta distinción, que ha sido aceptada de tiempo atrás, guarda relación con el principio de progresividad”.<sup>5</sup>

El anticipo de impuesto a la renta, establece un trato diferenciado para dos grupos de contribuyentes, a los cuales los divide en: i) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual; y, ii) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades. Dicha diferenciación en la aplicación del anticipo de impuesto a la renta, no ha sido puesta por el legislador al azar, ya que responde a una categorización realizada por la ley en aplicación del principio de equidad.

<sup>4</sup> Alfredo Lewin Figueroa, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario: Análisis de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional 1992-2001*. Bogotá. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2002, p. 65.

<sup>5</sup> Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-734 2002.



CORTE  
CONSTITUCIONAL  
DEL ECUADOR

Casos 0036-10-IN, 0038-10-IN, 0039-10-IN, 0027-11-IN, 0032-12-IN, 0033-12-IN

Página 41 de 56

Es decir, al aplicar una fórmula al primer grupo de contribuyentes, diferente de la fórmula que se aplica al segundo, se propende a cumplir el postulado de gravar más a los que más tienen y menos a los que menos tienen. Al respecto, la diferenciación de estos dos grupos se basa en parámetros meramente económicos y comerciales, así, para que un contribuyente adquiera la categorización de ser obligado a llevar contabilidad y por lo tanto enmarcarse en el segundo grupo analizado –dentro de los cuales sostienen se encuentran los accionantes– debe verificarse lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que determina:

“Art.-19.- Obligación de llevar contabilidad.- Están obligadas a llevar contabilidad y declarar el impuesto en base a los resultados que arroje la misma todas las sociedades. También lo estarán las personas naturales y sucesiones indivisas que al primero de enero operen con un capital o cuyos ingresos brutos o gastos anuales del ejercicio inmediato anterior, sean superiores a los límites que en cada caso se establezcan en el Reglamento, incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares.

Las personas naturales que realicen actividades empresariales y que operen con un capital u obtengan ingresos inferiores a los previstos en el inciso anterior, así como los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos deberán llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible”.

En este sentido, el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en el artículo 37 establece que contribuyentes deberán llevar contabilidad, determinando que todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y todas las sociedades están obligadas a llevar contabilidad, así como también, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1º de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD. 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada. En el caso de las personas naturales que tengan como actividad económica habitual la exportación de bienes deberán obligatoriamente llevar contabilidad, independientemente de los límites

Av. 12 de Octubre N16 - 114 y pasaje Nicolás Jiménez

(frente al parque El Arbólico)

Teléfono: (593-2) 3941 - 80

email: [comunicacion@cce.gob.ec](mailto:comunicacion@cce.gob.ec)

Ecuador

establecidos anteriormente, para el caso de las personas naturales cuya actividad habitual sea el arrendamiento de bienes inmuebles, no se considerará el límite del capital de trabajo. Como se puede deducir esta clasificación responde a factores principalmente de orden económico y social, es decir, considerando la manifestación de riqueza de los contribuyentes y por lo tanto, el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva.

Por otra parte, son dos los momentos que se deben diferenciar, ya que una cosa es la aplicación de la fórmula para las personas obligadas a llevar contabilidad que luego será descontada del IR, y otra es la aplicación de una tarifa a la base imponible del IR, que es donde se perfecciona la recaudación de este tributo, ya que la fórmula que determina el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, como ya se ha dicho, únicamente es un mecanismo para calcular el valor que se recaudará por adelantado del impuesto a la renta que se espera generar en un período fiscal, lo cual, cuando se realice la conciliación tributaria respectiva se constituirá en crédito tributario a favor del contribuyente de acuerdo a las reglas determinadas en la norma analizada.

Por lo expuesto, el establecer una fórmula diferente para cada uno de los grupos de contribuyentes, no se contradice a los principios de igualdad y equidad, ya que la diferenciación es una medida razonable impuesta por el legislador tomando como referencia la capacidad contributiva de los contribuyentes, que cumple el postulado de igual trato a los iguales y desigual trato a los desiguales.

### **Principios de progresividad y proporcionalidad**

El **principio de progresividad**, constitutivo también del régimen tributario, guarda estrecha relación con el principio de proporcionalidad y capacidad contributiva, estableciendo que la carga impositiva debe ser progresiva en relación con la riqueza de las personas. La **proporcionalidad** en cambio significa que la imposición debe ser justa mirando toda manifestación de riqueza de los sujetos pasivos de la imposición. Es decir, mientras el uno realiza una gradación de la tarifa impositiva, el otro en cambio, asimila la base imponible con la cuantía del tributo. Sea el uno o el otro principio, ambos establecen los límites necesarios para que la actividad tributaria no caiga en la llamada confiscación.

Los accionantes consideran que el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vulnera estos principios constitucionales, puesto que: "se introduce aquí una nueva fórmula para el cálculo del anticipo de impuesto a la Renta en base a un valor equivalente a las sumas matemática de los rubros referentes al patrimonio total, a los costos y gastos, al activo fijo y al total de los ingresos gravables, obteniendo como resultado valores por concepto de anticipo

al impuesto a la renta muy superiores al mismo impuesto a pagar, por lo que los contribuyentes nos vemos en la situación de perder toda la liquidez y capital de operación en las diferentes actividades”.

Al respecto, esta Corte advierte que la fórmula matemática aplicada para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta se encuentra compuesta por valores propios de la actividad económica y contable del contribuyente.

Es decir, el porcentaje del 0.2% que se aplica al patrimonio total, se desprende de la contabilidad que la misma entidad económica o persona obligada a llevar contabilidad presenta, donde se considera la diferencia entre activos y pasivos. Lo mismo sucede con el porcentaje del 0.4% del activo total –es decir, de todos los bienes, cuentas y fondos con que cuenta el contribuyente–.

El porcentaje del 0.2% que se refiere al total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, deviene del estado de resultados de la actividad económica de la sociedad o persona natural obligada a llevar contabilidad en el período fiscal anterior, al igual que el rubro correspondiente al 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

De lo expuesto, todos los rubros componentes de la fórmula matemática acusada son tomados de la misma contabilidad presentada por el contribuyente a la administración tributaria, lo cual es proporcional, ya que el valor resultante de la aplicación de la fórmula reflejará la posición económica de este grupo de contribuyentes.

Finalmente, una vez más esta Corte resalta que el anticipo de impuesto a la renta no es un tributo, ya que es un mecanismo para la recaudación adelantada del impuesto a la renta, por lo tanto el valor que se pague por concepto de anticipo será posteriormente descontado del valor que deba cancelarse por concepto de impuesto a la renta, lo cual lleva a la Corte Constitucional a concluir que no existe contradicción con los principios de proporcionalidad y progresividad.

#### Principio de legalidad

El principio constitucional de legalidad que integra la tesis de *nullum tributum sine lege* que significa no hay tributo sin ley previa, deviene de fundamental importancia para el derecho tributario ya que sirve como fundamento de la seguridad jurídica de los contribuyentes. Puesto que al no ser la relación jurídica entre el Estado y contribuyentes una relación de iguales, resulta fundamental el establecimiento de normas jurídicas previas, claras y concisas que delimiten y delineen el ejercicio del poder estatal. En efecto, el principio de legalidad en

materia tributaria ha estado presente en el derecho constitucional ecuatoriano desde la Constitución de 1835, en el que se lo regulaba conjuntamente con el principio de proporcionalidad, sin embargo a través de los años este principio ha ido evolucionando positivamente, siendo en la actualidad la principal fuente del derecho tributario. Así, este principio se encuentra establecido en la Constitución de la República de la siguiente forma:

“Art. 301.- Solo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”<sup>6</sup>.

Es decir, el principio de legalidad abarca dos ámbitos a saber: a) Por una parte el establecimiento, modificación, exoneración y extinción de impuestos, lo cual es reservado a la Asamblea Nacional a través de ley, cuya iniciativa únicamente podrá provenir de la Función Ejecutiva; y, b) El establecimiento, modificación, exoneración y extinción de tasas y contribuciones especiales –tributos reservados a las administraciones tributarias seccionales (Municipios y Consejos Provinciales) y a las administraciones tributarias de excepción (entidades públicas designadas para el efecto)– que se regulará de acuerdo con la ley.

Lo que significa, que desde cualquiera de los dos ámbitos de aplicación el principio de legalidad condiciona la regulación normativa estrictamente a una ley. Ya sea que se establezcan impuestos en una norma específica como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Internoo que se establezcan tasas y contribuciones especiales a través de ordenanzas, facultad delegada en la Constitución de la República<sup>7</sup> y en el Código Orgánico de Administración Territorial, Autonomía y Descentralización<sup>8</sup> a los Municipios y Consejos Provinciales.

Ahora bien, gran parte de la doctrina sostiene que el principio de legalidad es lo

<sup>6</sup> Constitución de la República del Ecuador, Art. 301.

<sup>7</sup> Constitución de la República del Ecuador, Art. 264.- “Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley: (...) 5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”.

<sup>8</sup> Código Orgánico de Administración Territorial, Autonomía y Descentralización, Art. 47.- “Atribuciones del consejo provincial: (...) f) Crear, modificar o extinguir tasas y/o contribuciones especiales por los servicios que preste y obras que ejecute”; Art. 55.- “Competencias exclusivas del gobierno autónomo descentralizado municipal: - Los gobiernos autónomos descentralizados municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley (...); e) Crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras”.

mismo que el principio de reserva de ley, sin embargo, el segundo es un subprincipio integrante del primero, así, a palabras de Guillermo Salazar: “La existencia de las reservas de ley nacidas de la Carta Magna y del principio <<nulla poena sine lege>> tiene un efecto jurídico fundamental: la imposibilidad constitucional para que el legislador renuncie a su facultad legislativa en lo que constituye la materia reservada. Es decir, que el legislador siempre puede autorizar a la Administración la regulación de ciertas áreas pero la Constitución Política prohíbe dicha renuncia cuando el constituyente ha deseado que determinadas materias solo puedan normarse mediante el procedimiento legislativo”<sup>9</sup>, entre dichas materias a las cuales se refiere el autor se encuentra la rama tributaria, misma que además del reconocimiento del principio de legalidad como principio rector, incluye al subprincipio de reserva de ley.

En este sentido y en referencia al argumento presentado por el actor del caso N.<sup>º</sup> 0036-10-IN de que: “Con la vigencia del Art. 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno la expedición del reglamento que establece los plazos y forma de pagar el impuesto a la Renta de manera anticipada se rompe el sistema tributario que rige y se rompe o lesiona el principio de Legalidad al que se refiere el artículo del Código Tributario y los fines de los tributos a los que se refiere el Artículo 6 del cuerpo legal mencionado se promueve la inversión, reinversión y el ahorro”, ya que a su criterio las normas del Código Tributario prevalecen sobre las de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y al argumento del actor en el caso N.<sup>º</sup> 0039-10-IN de que: “Al darse el pago anticipado de un impuesto mínimo determinado mayor al impuesto causado, se produce la extracción de dinero por parte del estado a los particulares (sujeto pasivo), entregando estos parte de su peculio patrimonio sin justificativo legal y legítimo para dicho pago”, la Corte Constitucional presenta el siguiente análisis.

Como ya se mencionó, el constituyente a lo largo de la historia del derecho constitucional ha delegado a la Asamblea Nacional la regulación de los tributos, delegación que se encuentra evidenciada en la promulgación de las diferentes normas tributarias, específicamente el impuesto a la renta se encuentra regulado en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, donde se establecen todos sus elementos, como son: sujetos pasivos, sujetos activos, objeto imponible, hecho imponible, exenciones, tarifas, etc. Entre dichos elementos, se estableció la figura del anticipo de impuesto a la renta como un mecanismo para la recaudación del impuesto a la renta. Dicho anticipo ha sido sujeto a una serie de reformas, entre las cuales la principal fue en el mes de diciembre del año 2009 a través de la Ley Reformatoria a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, en la que se estableció

<sup>9</sup> Guillermo Salazar, *El principio de legalidad tributaria*, Ed. Asociación de Municipalidades Ecuatorianas AME, Serie Jurídica 7 1998.

una nueva formula para las personas naturales y sociedades obligadas a llevar contabilidad que es objeto de la presente demanda de constitucionalidad. En este sentido, esta Corte evidencia que la modificación al impuesto a la renta en lo referente a sus mecanismos de recaudación –anticipo de impuesto a la Renta– cumplió el condicionamiento principal de ser realizado a través de una Ley. Por lo que, en este sentido, no se vulnera el principio de Reserva de Ley.

Sobre ello, la Corte Constitucional colombiana se ha mencionado en varias ocasiones, así en la sentencia C-421 de 1995<sup>10</sup> se determinó: “En ese mismo orden de ideas, la Corte considera que el anticipo también es un mecanismo destinado a acelerar el recibo de impuestos por parte del gobierno, que de igual forma a consideraciones de eficiencia tributaria. Este carácter anticipado de estos abonos tributarios no afecta per se la legitimidad constitucional de estas figuras, puesto que en ninguna parte la Constitución prohíbe estos mecanismos y el Legislador tiene una amplia libertad de regulación en este campo”. En otras sentencias como la C-485/03 se hizo referencia a la jurisprudencia constante de la Corte en lo relacionado a la desestimación de los cargos de constitucionalidad esgrimidos en contra de normas que creaban mecanismos de cobro anticipado de impuestos.

Ahora bien, desde un ámbito más específico y en referencia al argumento de los accionantes de que se rompe el ordenamiento legal tributario referente al nacimiento del hecho generador y obligación tributaria, puesto que: “debe producirse el hecho generador para que nazca o se origine el tributo y debe determinarse el tributo para que opere su exigibilidad”, la Corte Constitucional hace mención a que el impuesto a la renta tiene como objeto imponible “todo ingreso que el sujeto pasivo perciba durante determinado ejercicio económico es decir el período que va del 1º de enero al 31 de diciembre del año en curso” -- artículo 16 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno<sup>11</sup>--.

Dentro de los elementos esenciales de los tributos se encuentra el hecho generador, que es el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo<sup>12</sup> necesario para el nacimiento de la obligación tributaria, según Flavio Irene Melzi: “no es sino la situación de hecho prevista por la ley como determinante del gravamen, en la que confluyen la configuración del hecho

<sup>10</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia 421/95, MP. Jorge Arango Mejía, Consideración Jurídica Sexta.

<sup>11</sup> Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 16.- “La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravados con el impuesto, menos las devoluciones, descuentos, costos, gastos y deducciones imputables a dichos ingresos”.

<sup>12</sup> Código Orgánico Tributario, Art. 16.- “Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”.



(aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), y en un lugar determinado (aspecto espacial)<sup>13</sup>. En el caso concreto, le interesa a la Corte analizar el aspecto temporal a fin de determinar la constitucionalidad o no del anticipo de IR en referencia con el argumento de los accionantes. Para aclarar el panorama, se cita una vez más a Melzi, quien sobre el aspecto temporal del hecho generador sostiene:

“Constituye el momento exacto en que se configurará el hecho generador, o que el legislador ha estimado que ello ocurrirá, siendo necesario en muchos casos acudir al uso de ficciones jurídicas para regular esa específica, concreta y exacta unidad temporal.

Ese preciso instante será de significativa importancia para aplicar adecuadamente la ley tributaria, evitando problemas en torno a la retroactividad, clarificando el cómputo de la prescripción, y de eventuales accesorios que pudieren existir frente a incumplimientos por parte del sujeto pasivo”.<sup>14</sup>

Una percepción similar es la sustentada por Jorge Leicach y Mario Volman al sostener que el aspecto temporal: “Define el momento en que se configura la descripción del hecho imponible, dentro del mismo o aquél en que el legislador fija, para considerarlo ocurrido, excluyendo por lo tanto, los que se verifican fuera del tiempo determinado”.<sup>15</sup>

Por lo expuesto, la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, sobre lo que el Código Orgánico Tributario ha establecido, que a falta de disposición expresa respecto a esa fecha regirán las siguientes disposiciones: 1. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y, 2. Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación. En el caso del IR, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y en su reglamento se establecen dichas fechas, siendo en lo principal los meses de febrero, marzo o abril, dependiendo las mismas del tipo de sujeto pasivo en que se encuadren y el noveno dígito del RUC.

<sup>13</sup> Flavia Irene Melzi, “El hecho imponible”, en Mario Volman Dir. *Régimen Tributario*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2005, p. 179.

<sup>14</sup> Flavia Irene Melzi, p. 180, ibidem.

<sup>15</sup> Jorge Leicach y Mario Volman, Los Tributos, en Mario Volman Dir. *Régimen Tributario*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2005, p. 58.

Por lo tanto, esta Corte evidencia que, el hecho generador que se entendería se realiza cada vez que el sujeto pasivo reciba uno de los ingresos determinados por la Ley como objeto imponible –configurando en ese momento el nacimiento de la obligación tributaria a ser satisfecha más adelante–, aún no ha cumplido el presupuesto del elemento temporal, por cuanto las fechas de exigibilidad del IR son en los meses que van de febrero a abril del año siguiente al ejercicio fiscal, plazo en el que el contribuyente debe realizar su declaración anual y satisfacer la obligación tributaria que generó como fruto de sus ingresos. De lo expuesto, atendiendo al elemento temporal del hecho imponible, en ese momento se configura completamente el presupuesto establecido en la Ley y por lo tanto la realización del hecho generador en su sentido estricto, así como también la exigibilidad de la obligación tributaria.

Ahora bien, siendo lo temporal parte de uno de los elementos del IR, la recaudación del anticipo del mismo no contraviene la naturaleza propia del tributo en lo referente a su hecho generador y obligación tributaria, ya que el anticipo se incluye como un mecanismo temporal de recaudación, establecido por el legislador, quién actuando por legitimación democrática establece el cobro por adelantado de parte del IR, bajo la presunción de la generación de renta en un período fiscal determinado, que se constituye como crédito tributario.

De lo expuesto, la Corte Constitucional concluye que el anticipo de impuesto a la renta, no vulnera el principio de legalidad puesto que cumple con el marco constitucional en lo referente a su regulación y modificación a través de una ley sancionada por la Asamblea Nacional como es el caso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

#### **4. El anticipo del impuesto a la renta ¿vulnera la garantía constitucional de prohibición de confiscación, prevista en el artículo 323 de la Constitución de la República?**

La prohibición de confiscación asimilada directamente con el derecho de propiedad, es establecida en el Art. 323 de la Constitución de la República de la siguiente manera:

“Art. 323.- Con el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago de conformidad con la ley. Se prohíbe toda forma de confiscación”.

Norma prohibitiva determinada conjuntamente con la institución de la propiedad

en todas las constituciones del Ecuador, desde la primera en el año de 1830, fecha desde la cual ha actuado como un límite al poder estatal, garantizando que el Estado en su afán de conseguir recursos económicos para el cumplimiento de sus fines, no afecte los intereses económicos ni la propiedad de los particulares.

El derecho a la propiedad y por lo tanto su prohibición de confiscación, también ha sido reconocido como un derecho humano en el ámbito internacional, así en el artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos, se establece: “1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente; 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad”. Lo que significa que tanto a nivel constitucional como internacional se ha reconocido a la propiedad como un derecho de toda persona que no puede ser vulnerado por el Estado bajo ninguna circunstancia.

En materia tributaria, este derecho tiene especial significación, ya que el Estado al ostentar poder tributario para exigir a los particulares parte de su riqueza, se encuentra en una situación de ventaja sobre estos. Por lo que, la prohibición de confiscación desde los inicios de la República, más que un derecho, ha sido una garantía para los contribuyentes de que las exacciones tributarias sean racionales en consideración a su capacidad económica.

En el caso concreto, sobre lo principal, los legitimados activos consideran que con la vigencia del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se afecta el aparato productivo ya que los resultados obtenidos de la aplicación de la fórmula son superiores al mismo impuesto a pagar, llevando a los contribuyentes a verse en una situación de perder toda la liquidez y capital de operación.

Sobre ello, la Corte Constitucional analiza que la aplicación de la fórmula matemática para el cálculo del anticipo de impuesto a la renta además de generar constantes ingresos para el Estado, permite a la administración tributaria evidenciar la capacidad económica de los contribuyentes, tomando en cuenta los valores que arroja la contabilidad declarada por estos, de esta forma, resulta razonable la presunción impuesta por el legislador de que los valores arrojados por la fórmula mencionada reflejan cual será el valor del impuesto a la renta que se generará en un período fiscal, lo que permite un mayor control de la veracidad de las declaraciones.

Colindantemente, a lo largo del artículo 41 acusado de inconstitucional, se enumeran una serie de exenciones y excepciones a la forma para realizar el cálculo del anticipo de impuesto a la renta para el grupo de contribuyentes obligados a llevar contabilidad, entre las cuales, se toman en cuenta factores de

índole social, como el tipo de actividad del sujeto pasivo, así como también si es una inversión nueva o una sociedad por disolverse, entre otros. Lo cual permite a la Corte Constitucional evidenciar una flexibilización de la generalidad de la norma en atención a diversos condicionamientos sociales.

Pero, principalmente se debe recordar que el anticipo de impuesto a la renta contenido en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno se constituye en crédito tributario a favor del contribuyente, lo cual garantiza la no afectación de la propiedad.

Sin embargo, al igual que toda norma, dicho crédito tributario para constituirse en tal tiene sus límites, como por ejemplo, en caso de que el impuesto a la renta causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones conforme lo determina la norma supra, los contribuyentes tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda así: i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto fuere inferior al anticipo pagado; ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado. Lo cual permite a la Corte, comprobar que existe un procedimiento para obtener la devolución de los valores mencionados, sin que esto signifique una actuación confiscatoria o se deje en un estado de indefensión a los contribuyentes.

Además, en el artículo 41 se determina a favor del contribuyente que el Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b –fórmula matemática– por un ejercicio económico cada trienio, cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo.

De lo dicho, se colige que el anticipo de impuesto a la renta, además de tener fines de índole económica tiene fines de índole social, que responden a la política fiscal tal como lo manda la Constitución, promoviendo en los contribuyentes conductas ecológicas, sociales y económicas responsables a través de un buen manejo de sus inversiones –artículo 300 Constitución de la República–, y la posibilidad de acudir a la Administración Tributaria a través de los diversos medios que la ley faculta –Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ley para la Equidad Tributaria entre otras–, para solicitar la debida reducción, exoneración o exención del tributo cuando sientan que se ven afectados –artículo 41 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno–. Salvedad que demuestra que la norma analizada no es arbitraria ni confiscatoria.

**5. El anticipo del impuesto a la renta, ¿vulnera el derecho al trabajo, vida digna y desarrollo de actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental, previstos en los artículos 33 y 66 de la Constitución de la República?**

El legitimado activo dentro del caso N.º 0027-11-IN en su demanda sostiene que el artículo 41 numeral 2 letra b de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, vulnera sus derechos a la libertad de trabajo, vida digna y desarrollo de actividades económicas, ya que: “la norma citada da las pautas a seguir para que se determine el valor del impuesto, y es en este punto en donde se puede observar la inconstitucionalidad de la norma para la empresa Masgas S.A., la misma que aparte de ir en contra del objetivo de la vigente Constitución (el buen vivir), no toma en cuenta la realidad de muchas empresas y establece directrices de cálculo que dan como resultado valores de pago extremadamente altos”.

Sobre dicho argumento, la Corte Constitucional debe precisar que la acción pública de inconstitucionalidad tiene como finalidad garantizar la unidad y coherencia del ordenamiento jurídico a través de la identificación y la eliminación de las incompatibilidades normativas, por razones de fondo o de forma, entre las normas constitucionales y las demás disposiciones que integran el sistema jurídico –artículo 74 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional–, es decir, esta garantía es establecida con el objeto de realizar un control tendiente a que las normas jurídicas guarden armonía con la Constitución.

En este sentido, es necesario especificar, que al tener las normas jurídicas el efecto de generales, es decir, ser aplicadas en todo el territorio nacional, la declaratoria de inconstitucionalidad o no, tendrá el mismo efecto. Por lo tanto, el argumento del accionante en el caso N.º 0027-11-IN de que la norma resulta inconstitucional para su empresa, desconoce la naturaleza propia del control abstracto de constitucionalidad a través de la acción de inconstitucionalidad.

A pesar de ello, la Corte realiza un análisis de la norma en contraposición con los derechos supuestamente vulnerados. De esta forma, el actor manifiesta que la fórmula determinada en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, afecta gravemente la economía de su empresa, impidiéndole ejercer su derecho al trabajo lo cual además contradice el objetivo de la vigente Constitución –el buen vivir–.

Para determinar si la norma vulnera o no dichos derechos, la Corte

Constitucional estima necesario referirse a lo que determina la norma constitucional. Así, en el artículo 33 se establece el derecho al trabajo de la siguiente forma:

“Art. 33.- El trabajo es un derecho y un deber social, y un derecho económico, fuente de realización personal y base de la economía. El Estado garantizará a las personas trabajadoras el pleno respeto a su dignidad, una vida decorosa, remuneraciones y retribuciones justas y el desempeño de un trabajo saludable y libremente escogido o aceptado”.

El derecho al trabajo es un derecho inherente al ser humano como actor de la sociedad, que responde al desarrollo de la economía tanto desde el ámbito público como privado. Este derecho también se encuentra reconocido en el numeral 17 del artículo 66 de la Constitución que determina: “17. El derecho a la libertad de trabajo. Nadie será obligado a realizar un trabajo gratuito o forzoso, salvo los casos que determine la ley”.

A nivel internacional, las constantes luchas por la reivindicación de los trabajadores a lo largo de la historia han propiciado que sea reconocido como un derecho humano en el artículo 23 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos en el siguiente sentido: “1. Toda persona tiene derecho al trabajo, a la libre elección de su trabajo, a condiciones equitativas y satisfactorias de trabajo y a la protección contra el desempleo (...)”, es decir, este derecho reconocido mundialmente promulga la libertad de las personas para elegir un trabajo digno en óptimas condiciones.

En el caso concreto, la Corte Constitucional analiza que el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no contradice el derecho al trabajo, en razón de que en ninguna parte de la norma se limita o restringe su ejercicio. Ya que el hecho de que se establezca este mecanismo de recaudación del impuesto a la renta no significa que se impida a los contribuyentes realizar sus actividades laborales ni tampoco obstaculiza el desarrollo de actividades económicas.

Al contrario, la norma analizada promueve el derecho al trabajo, cuando establece como estímulo tributario la contratación de personal, determinada en el literal **m** de la artículo citado que manifiesta: “Para efecto del cálculo del anticipo de impuesto a la renta, se excluirá los montos que correspondan a gastos incrementales por generación de nuevo empleo o mejora de la masa salarial (...). Es decir, que a mayor generación de empleo, menor anticipo de impuesto a la renta corresponderá cancelar. Por lo tanto, se concluye que el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no vulnera el derecho a la libertad de trabajo determinado en la Constitución.

En cuanto a la supuesta vulneración al derecho a una vida digna acusado por el accionante, esta Corte establece que alcances tiene este derecho. Así, el derecho a una vida digna se constituye en un derecho humano que ha sido determinado en el artículo 66 de la Constitución de la República de la siguiente forma:

“Art. 66.- (...) 2. El derecho a una vida digna, que asegure la salud, alimentación y nutrición, agua potable, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido, seguridad social y otros servicios sociales necesarios”.

De la lectura de la norma constitucional, se colige que para garantizar el derecho a una vida digna se requiere el ejercicio de otros derechos reconocidos a nivel constitucional como lo son: salud, alimentación y nutrición, vivienda, saneamiento ambiental, educación, trabajo, empleo, descanso y ocio, cultura física, vestido y seguridad social. Dichos derechos le corresponde garantizar al Estado, a través de la diferente normativa, el establecimiento de políticas públicas que aseguren su efectiva vigencia y ejercicio, y la prestación de servicios públicos de óptima calidad. Por lo tanto, la regulación de la fórmula determinada en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, tiene efectos netamente recaudatorios que responden a los principios de eficiencia, eficacia, simplicidad administrativa y generalidad, que en nada afectan el libre desarrollo de las personas en el ejercicio de los derechos mencionados, puesto que su finalidad es principalmente instrumental al permitir al Estado la recaudación del impuesto a la renta durante varias fechas del año, que asegure la eficacia de la administración tributaria.

Finalmente, sobre el derecho de las personas a desarrollar actividades económicas, en forma individual o colectiva, conforme a los principios de solidaridad, responsabilidad social y ambiental que según el legitimado activo se vulnera, no se verifica que el artículo 41 y sus normas conexas establezcan restricción alguna, ya que en ninguna parte de la norma se establecen limitantes para la apertura de empresas, o la realización de actividades económicas o comerciales. Se debe recordar que la potestad del Estado para exigir a los particulares el pago de tributos responde a los principios de solidaridad y generalidad, a través de los cuales los contribuyentes al ser integrantes de una sociedad representada por la institución del Estado, deben contribuir al sostenimiento de las cargas económicas, lo cual se efectiviza a través del pago de tributos. Por lo tanto, la exigibilidad del pago del impuesto a la renta y de su anticipo es una obligación de alcance general que se determina de acuerdo a la situación económica de los contribuyentes, y que al estar amparada por los principios constitucionales del régimen tributario y todo un marco legal no es

arbitraria ni restrictiva de derechos.

Al respecto, la Corte Constitucional debe precisar una vez más que el anticipo de impuesto a la renta determinado en el artículo 41 es netamente un “mecanismo”, o en otras palabras “una obligación devengada del impuesto a la renta” que en nada limita el derecho de las personas a desarrollar sus actividades económicas, ya que lo único que hace es establecer formas de recaudación por adelantado del tributo mencionado, que se constituyen en crédito tributario para el pago del impuesto.

En relación a lo dicho, se concluye que el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas –artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno– son concordantes con el marco constitucional, sin contradecir o vulnerar derecho alguno.

#### **6. El Decreto Ejecutivo N.º 420, ¿presenta vicios de inconstitucionalidad?**

El accionante del caso N.º 0027-11-IN sostiene que el Decreto Ejecutivo N.º 420 vulnera sus derechos constitucionales, puesto que no se considera el caso especial de la empresa MASGAS S.A.

En lo principal, el Decreto fue expedido como respuesta a la petición de varias empresas dedicadas a la comercialización y distribución de combustible del segmento automotor, de acuerdo a lo dispuesto en el último inciso de la letra i del numeral 2 del artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que determina: “En casos excepcionales debidamente justificados en que sectores o subsectores de la economía hayan sufrido una drástica disminución de sus ingresos por causas no previsibles, a petición fundamentada del Ministerio del ramo y con informe sobre el impacto fiscal del Director General del Servicio de Rentas Internas, el Presidente de la República, mediante decreto podrá reducir o exonerar el valor del anticipo establecido al correspondiente sector o subsector. La reducción o exoneración del pago del anticipo podrá ser autorizado solo por un ejercicio fiscal a la vez”.

Es decir, a través de este Decreto se establecieron reducciones al valor del anticipo de impuesto a la renta tanto a las estaciones de servicio de combustible en el segmento automotor, como a las comercializadoras de combustible, lo cual a criterio de la Corte Constitucional no vulnera ningún derecho establecido en la Constitución, ya que el Decreto Ejecutivo es expedido de conformidad a lo dispuesto en la misma Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Por otra parte, al igual que el argumento del actor del caso N.º 0027-11-IN sobre el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, de que la norma acusada es inconstitucional para la empresa Masgas S. A., la Corte Constitucional precisa que para declarar la inconstitucionalidad de un acto normativo que tenga efectos generales se debe verificar la vulneración de derechos constitucionales, situación que no se evidencia del análisis del Decreto N.º 420.

#### Otras Consideraciones de la Corte Constitucional

Lo mismo sucede con la solicitud de declaratoria de inconstitucionalidad de la Segunda Disposición Reformatoria del Código Orgánico de la Producción que en lo principal reemplaza el coeficiente correspondiente al total de ingresos gravables a efecto de impuesto a la renta, por el (0.4%) del total del margen de comercialización correspondiente, para el caso de las comercializadoras y distribuidoras de combustible del sector automotor, ya que a criterio del accionante al haberse reemplazado el coeficiente del total de ingresos por el de margen de comercialización, lo mismo debía hacerse con el factor costos.

Argumento que la Corte Constitucional no considera justificado para declarar la inconstitucionalidad de dicha norma, puesto que no existe vulneración de derecho constitucional alguno, ya que más bien lo que hace la disposición acusada es incluir en el artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno una nueva forma de calcular el coeficiente específico para las empresas dedicadas a las comercializadoras y distribuidoras de combustible en atención a la naturaleza del negocio. Por lo tanto, el descontento particular de la empresa no es objeto del control abstracto de constitucionalidad.

### III. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, administrando justicia constitucional y por mandato de la Constitución de la República del Ecuador, la Corte Constitucional expide la siguiente:

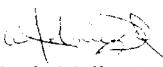
#### SENTENCIA

- Negar las demandas de acción pública de inconstitucionalidad propuestas por los legitimados activos: Jorge Augusto Servio Serrano Correa, gerente general de Oro Banano (Obsa), Banano Tropical (Bantro), Agrícola Mercantil (Amer) y otros; Jorge Alex Serrano Aguilar, gerente de la compañía Unidas del Sur S. A., Ausurca, Hacienda la Maravilla, Cristina Tendales y Nueva Colón; Servio Augusto Serrano Aguilar, representante de las Haciendas La Lira y Río Milagro; Carlos Hugo Idrovo Murillo,

Av. 12 de Octubre N16 - 114 y pasaje Nicolás Jiménez  
(frente al parque El Arbolito)  
Telfs. (593-2) 3941 - 80  
email: comunicacion@cce.gob.ec  
Ecuador

gerente general de la compañía Masgas S. A., Néstor Rodolfo Rosero Gallardo, en su calidad de gerente general de la compañía CODEPRET S. A., y Sandra Genoveva Cadena Montenegro, gerente general de la compañía MUNDIALO CADENA MONTE NEGRO Cia. Ltda., en razón de que por el fondo el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus normas conexas –artículos 76, 77, 78, 79 y 80 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno–, el Decreto Ejecutivo N.º 420 y la Segunda Disposición Reformatoria del Código de la Producción, no contravienen la Constitución de la República del Ecuador

2. Notifíquese, publíquese y cúmplase.



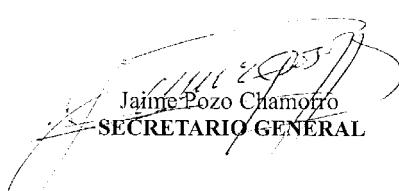
Wendy Molina Andrade  
**PRESIDENTA (e)**



Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**

**Razón:** Siento por tal, que la sentencia que antecede fue aprobada por el Pleno de la Corte Constitucional, con siete votos de los señores jueces y señoritas juezas: Antonio Gagliardo Loor, Marcelo Jaramillo Villa, María del Carmen Maldonado Sánchez, Alfredo Ruiz Guzmán, Ruth Seni Pinoargote, Manuel Viteri Olvera y Wendy Molina Andrade, sin contar con la presencia de la señora jueza Tatiana Ordeñana Sierra y el señor juez Patricio Pazmiño Freire, en sesión ordinaria del 25 de abril de 2013. Lo certifico.

JPC/lzm/mvv



Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**



CASO No. 0036-10-IN y ACUMULADOS

**RAZÓN.**- Siento por tal, que la sentencia que antecede fue suscrita por la doctora Wendy Molina Andrade, Presidenta (e) de la Corte Constitucional, el día viernes 17 de mayo de dos mil trece.- Lo certifico.

Dra. Jaime Pozo Chamorro  
**SECRETARIO GENERAL**

JPCH/lcca

## LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Margarita PALOMINO GUERRERO<sup>1</sup>

### SUMARIO

- I. Introducción. II. La relación jurídica tributaria. III. El hecho imponible y el hecho generador. IV. Las características de la obligación tributaria. V. El nacimiento y la determinación de la obligación tributaria. VI. El crédito fiscal. VII. Los accidentes en el plazo establecido para el cumplimiento de la obligación tributaria. VIII. Fuentes de información.

### I. INTRODUCCIÓN

La obligación<sup>2</sup> es el vínculo jurídico que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar o permitir. Al respecto, autores, como Leopoldo Rolando Arreola, agregan que la obligación en materia fiscal constituye un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado, y solo agregaríamos a esta afirmación que las obligaciones pueden ser materiales o formales, y estas últimas no necesariamente implican contenido económico. Porque el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos<sup>3</sup>. Basta referir que existe la obligación de presentar declaraciones informativas, o incluso la propia declaración de impuestos, pero esta, si es en ceros, es una obligación de carácter formal.

Bajo este contexto, la pregunta que de inmediato surge es, cuándo emergen y qué carácter tienen las obligaciones tributarias, y la respuesta es, la obligación es sustantiva y tiene carácter *ex lege*<sup>4</sup>, es decir, para que surja es indispensable que esté

<sup>1</sup> Doctora en Derecho y Directora del Seminario en Derecho Fiscal y Finanzas Públicas de la Facultad de Derecho, UNAM.

<sup>2</sup> La obligación, del latín *obligatio-onis*, dicen las *Institutas*, es un vínculo jurídico por el que somos constreñidos por la necesidad de pagar alguna cosa según las leyes de nuestra ciudad. Cfr. VV. AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IIJ-UNAM, 1982, t. VI, p. 287.

<sup>3</sup> Cfr. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5<sup>a</sup>. ed., México, Limusa, 2006, p. 92.

<sup>4</sup> Está impuesta por una ley con sus características de ser general, abstracta e impersonal, a diferencia de un acto administrativo, que salvo en algunos países, como Uruguay, los retenedores pueden estar señalados en una ley o ser designados por la administración previa autorización legal, es decir, la ley delega en la Administración la designación de los agentes retenedores, lo cual, en nuestra opinión, vulnera la certeza jurídica para el contribuyente, es indispensable que los elementos esenciales, las cargas en general para este, se contengan en ley. Cfr. Ríos Granados, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, pp. 217-218.

contenida la disposición en una norma con rango de ley, lo cual implica que sea producto del proceso legislativo, y si estamos refiriéndonos a obligaciones en materia de contribuciones, en México, nuestra Carta Magna establece en su Artículo 72, inciso h), que debe tener como origen la Cámara de Diputados. En cambio, cuando nos referimos a obligaciones de carácter formal, estas pueden derivar de un acto administrativo, por ejemplo, una revisión de expedición de comprobantes fiscales, incluso en nuestro sistema jurídico en el marco de la Coordinación Fiscal, podemos identificar que la obligación surge a partir de los convenios de colaboración administrativa, esto es, de la voluntad de dos diferentes niveles de gobierno se generan obligaciones para los contribuyentes. En nuestra opinión, la reserva de ley comporta, además, una reserva de competencia, por lo que solo el Poder Legislativo es quien puede regular la materia tributaria, particularmente en lo que corresponde a cargas para los contribuyentes.

Así, es importante distinguir la causa de la obligación tributaria, de la fuente de la obligación. Por lo que nos apoyaremos en lo que establece el primer párrafo del Artículo 6º del Código Federal de la Federación (cff): "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

Por tanto, la obligación debe ser identificada destacando el sujeto y el objeto de la misma. Sostenemos que en materia tributaria dicha obligación surge siempre de la ley, por lo que si nos referimos a los elementos esenciales de la contribución (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), así como las que fijan las infracciones y sanciones, su aplicación es estricta.

En este contexto, el sujeto pasivo es quien está obligado, derivado de su actuar que encuadra en el supuesto normativo; esta acción que realiza el sujeto recibe el nombre de hecho generador, y al ser responsable en su acción y que la misma de manera estricta se ajusta a lo dispuesto en la ley, da lugar a que se configure su condición de sujeto pasivo frente al Estado, quien asume el carácter de sujeto activo y, por tanto, de acreedor.

Es importante señalar que la obligación de contribuir al gasto público encuentra sustento en una norma constitucional, de donde se desprende que contribuir no únicamente es pagar, porque hay muchas otras formas de colaborar con el Estado, baste referir la obligación de retener, recaudar, informar, entre otros, y por supuesto pagar las contribuciones. Por tanto, cuando con su actuar el sujeto actualiza el supuesto normativo que contiene el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual se vincula el nacimiento de la relación jurídico tributaria<sup>5</sup>, se hace presente el objeto de la contribución.

Así, el contenido de la norma puede ser abordado desde diferentes perspectivas, dependiendo de dónde surge y cuál es la fuente que le dio causa a lo que establece, restringe o permite. Esto solo puede ser identificable cuando se vincula el sujeto pasivo, llamado

<sup>5</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3<sup>a</sup>. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982, p. 65.

contribuyente, al supuesto normativo, ya que independientemente de los vínculos que pudieran establecerse con terceros y con el propio sujeto activo, lo que se evidencia es que de actualizar el hecho imponible, surge un derecho y una obligación, que respectivamente exige el sujeto activo al sujeto pasivo. Por tanto, la relación de lo que dispone el supuesto normativo genera lo que, a decir de Miguel de Jesús Alvarado y del Maestro Dino Jarach, es la *ratio* del tributo, dando pie entonces al nacimiento de la obligación tributaria, ya sea formal o material<sup>6</sup>.

Todo lo referido nos permite afirmar que dentro del hecho imponible se pueden contener vínculos con terceros, como son los responsables solidarios, subsidiarios o substitutos, por lo que el hecho imponible además puede establecer paralelamente vínculos con el contribuyente, obligado principal y terceros, pero todos ellos siempre descritos de manera expresa en la ley.

## II. LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En la relación jurídica tributaria, no es suficiente que la norma contemple el supuesto, es decir, el hecho imponible, se requiere que se produzca la acción –el actuar– para que nazca la obligación, por lo que solamente si este encuadra en el supuesto normativo, es en ese preciso momento que se configura la relación jurídico tributaria, por lo que “la relación jurídica que tiene por objeto el tributo, es la relación central del Derecho Tributario, es la que propiamente merece el nombre de relación jurídica tributaria”<sup>7</sup>.

Así, los elementos que se identifican en dicha relación son:

- a) Sujeto activo;
- b) Sujeto pasivo; y
- c) Objeto.

El sujeto activo es el Estado, pero este aún no puede exigir el cumplimiento de la obligación, porque esta nació pero se hará exigible en el momento que la autoridad determine y liquide, y de acuerdo a nuestra legislación, se deberá notificar el crédito fiscal y posteriormente esperar que transcurran 30 días<sup>8</sup> para que en caso de no pago el Estado pueda, incluso de manera coercitiva, exigir el cumplimiento.

Bajo este contexto, recordemos lo que establece el Artículo 6º del CFF en su párrafo tercero: “Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer

<sup>6</sup> Cfr. Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria”, *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999, p. 32.

<sup>7</sup> Jarach, Dino, *op. cit.*, p. 49.

<sup>8</sup> Si no se respetan estos 30 días, se estaría violentando la garantía de audiencia del gobernado y, por ende, un derecho fundamental.

la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

La relación jurídica tributaria surge entonces de un presupuesto de derecho que actualiza el propio gobernado, de donde nacen o emanan derechos y obligaciones para ambos sujetos, pasivo y activo, con el alcance que establece la ley, por lo que la correspondencia con el actuar o acción del gobernado es esencial para su configuración.

### **III. EL HECHO IMPONIBLE Y EL HECHO GENERADOR**

La potestad tributaria radica en el Poder Legislativo, de tal modo que la creación del hecho imponible es por excelencia la forma de manifestar y ejercer la potestad tributaria, que en nuestro sistema jurídico recae en ese Poder, específicamente en la Cámara de Diputados, quien se debe constituir como Cámara de Origen cuando se trate de contribuciones<sup>9</sup>. Además, este contenido normativo tiene que regirse por los principios que se establecen en el numeral 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, porque solo con todos estos elementos se puede tipificar en ley una carga a los gobernados, lo que da como resultado el hecho imponible, que evidentemente contempla cualquier manifestación de riqueza; todo acto, situación, calidad o hecho lícito que se constituye, por tanto, en el contenido normativo, siempre que no vulnere los principios constitucionales<sup>10</sup>. Así, el contribuyente está obligado a cumplir y el Estado, en su carácter de sujeto activo, a exigirle la obligación a la que dio lugar con su actuar.

Bajo este contexto, la situación subjetiva definida en abstracto en una norma con rango de ley constituye el hecho imponible, que se vincula con el Artículo 5º del CFF de nuestro sistema normativo. Este numeral prescribe que la hipótesis jurídica debe ser aplicada de manera estricta y, por tanto, el texto legal de manera expresa debe referir los elementos que lo perfilen tanto en el ámbito cuantitativo como cualitativo, ya que si se incorporan elementos ajenos se incurre en la violación de principios constitucionales y, por ende, la relación jurídico tributaria no generará la obligación.

En este orden de ideas, se identifican como elementos cualitativos al hecho imponible en sí mismo y al sujeto pasivo, y en los elementos cuantitativos o mensurables, podemos identificar los parámetros de la deuda tributaria para cada supuesto, previa identificación de la base imponible, la tasa o tarifa. Nuestra SCJN concretiza señalando que la hipótesis jurídica es el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, que al actualizarse generan consecuencias jurídicas.

Respecto al hecho generador, iniciaremos vinculándolo con el hecho imponible, porque recordemos que únicamente la ley puede establecer o definir a este, y que bajo ninguna circunstancia pueden crearse tributos por otro ente que no sea el Poder Legislativo,

<sup>9</sup> Artículo 72 constitucional, inciso h), vigente.

<sup>10</sup> Tesis I.150.A.J/9, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXXI, abril de 2010, p. 2675.

en donde la propia disposición normativa tiene que contener los elementos que permitan tanto a la autoridad como al gobernado identificar si su proceder encuadra en lo dispuesto por la norma, lo cual generará el vínculo que dará, en principio, lugar a la relación jurídica y, posteriormente, al nacimiento de la obligación; estos elementos que aludimos son: el objetivo y el subjetivo en sus dos perspectivas, el activo y el pasivo. Por tanto, cuando el contribuyente realiza o encuadra en la situación de hecho se configura como sujeto obligado y pasivo, y en contraparte, el ente público, que puede exigir el cumplimiento, se constituye en sujeto activo de la relación. Así, el lugar y momento en que se realiza la acción permite resolver problemas de doble tributación, y el segundo nos permite identificar a partir de qué instante nació la obligación.

Entonces, la importancia del hecho generador radica en que determina el elemento y la verificación, en sí misma, de la situación fáctica que da lugar en su conjunto al nacimiento de la obligación del propio hecho generador. Todo esto nos permite afirmar que es fundamental identificar la incidencia o no del tributo, o incluso su exención, o en caso extremo, su evasión. Por lo que si la actividad que realiza el gobernado no encuadra en la norma de manera puntual, nunca surge el sujeto activo que pueda exigirle el cumplimiento de una obligación ni tampoco podrá invocar beneficio alguno, por ejemplo, la exención, en donde esta deberá de ser señalada expresamente en el contenido normativo. En él podemos identificar el aspecto económico, que no es otra cosa que el gravar al contribuyente pero a través de la manifestación de la riqueza, entendida como el indicador de la capacidad contributiva, es decir, la base de medición o base imponible que se sintetiza en los parámetros que permitirán valorar cuantitativamente los hechos.

#### **IV. LAS CARACTERÍSTICAS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

Si afirmamos que la ley establece las circunstancias que llevan a generar la obligación, entonces el texto normativo, contenido en la ley, en el momento que se actualiza la relación jurídica tributaria, da origen al nacimiento de la obligación.

Por lo que, el primer elemento que se configura es que la obligación debe estar en una ley, por ende, no puede ser atribuido a las partes ningún otro factor, ya que la potestad reside exclusivamente en la función legislativa.

El segundo elemento es que al actualizarse el supuesto normativo, son identificables el sujeto activo, que de conformidad al Artículo 31, fracción IV, constitucional, se reconoce como tales a la Federación, los Estados, Municipios y al anterior Distrito Federal –hoy Ciudad de México–; y el sujeto pasivo, es decir, el contribuyente, que atendiendo a lo dispuesto por el Artículo 1º del CFF, se admiten con ese carácter a las personas físicas y/o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.

El tercer elemento es la base, pero antes señalaremos otros aspectos, es decir, después de identificar al sujeto, se debe reconocer lo que será objeto de gravamen atendiendo a la manifestación de la riqueza del contribuyente y, después, en la propia ley se debe contemplar la base, es decir, lo que se traduce en una unidad de medida, que permitirá transformar esos hechos en expresiones numéricas a las que se deberá aplicar la tasa, cuota o tarifa. Aunado a lo referido, la obligación también permite identificar el tiempo y el lugar donde se genera, es decir, permite reconocer el cuándo y en dónde.

Por tanto, caracterizan a la obligación los siguientes aspectos:

- a) Se contiene en ley;
- b) Se establecen los sujetos activo y pasivo;
- c) Se describe el objeto de la obligación;
- d) Se expresa la base, la tasa y/o tarifa; y
- e) Se prescribe el momento y lugar del devengo del tributo.

Si no se colman estos aspectos en la ley, el acto o resolución de la autoridad estará viciado.

## V. EL NACIMIENTO Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

“La obligación tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, de la que constituye su objeto así como la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento”<sup>11</sup>.

Es importante el referir que pueden existir relaciones jurídico patrimoniales que en esencia no buscan recursos económicos sino sancionar, como son las multas, incluso existen las obligaciones de carácter formal que no entrañan una cuestión económica pero que es necesario cumplirlas. Por tanto, hablar de relación tributaria en sentido estricto conlleva un contenido económico, y en sentido amplio, contempla deberes formales, en donde no necesariamente se configura un crédito y una deuda tributaria.

Así, la obligación tributaria nace con carácter obligatorio pero nunca voluntario y siempre se desprende del texto de la ley, lo cual permite identificar que las obligaciones económicas en materia tributaria se deben ajustar siempre al principio de legalidad, Artículo 16, y al de legalidad tributaria, Artículo 31, fracción IV, ambos de nuestra Carta Magna. De tal forma que una vez que coincide el actuar del sujeto con lo dispuesto por la ley, el efecto jurídico es la relación jurídico tributaria, y de esta, el nacimiento de la obligación, pero es necesario que la misma se determine y liquide, actos que se dan conjuntamente pero que tienen características propias; la determinación es el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, la valoración y vinculación del actuar del gober-

<sup>11</sup> Sainz De Bujanda, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*, 9<sup>a</sup>. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991, p. 194.

nado, ahora contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de manera estricta, así, la autoridad expresa las razones por las que nace la obligación; pero esto no es suficiente, es necesario cuantificar la misma, y es entonces cuando se constituye la liquidación, entendida como la expresión numérica de la obligación.

En una perspectiva legal, el Artículo 42 del CFF dispone que las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades pueden comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, incluso comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Sin embargo, a partir de lo que dispone el Artículo 6º del CFF, en su párrafo tercero, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deciden realizar la determinación, los contribuyentes están obligados a proporcionarle la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Esto es, nuestro sistema, en principio, contempla la autodeterminación, lo que implica que cada sujeto debe, en el momento en que encuadra en el supuesto normativo, cumplir, ya que ha nacido la obligación, por lo que ese sujeto pasivo debe dar cumplimiento a la misma; sin embargo, esto no siempre sucede, en algunos casos por negligencia o por desconocimiento o por el simple deseo de no cumplir, aunque ninguno de esos supuestos tiene justificación, son razones por las que es la propia autoridad quien debe verificar entonces su debido cumplimiento, ya que por disposición expresa de nuestra Carta Magna no es una cuestión volitiva, es una obligación del gobernado.

Es prudente señalar que la autoridad en el ejercicio de sus facultades puede verificar si el obligado cumple, y en caso contrario, se podrán determinar los créditos correspondientes, lo cual implica que si bien es cierto que la obligación tributaria ya nació, esta podrá hacerse exigible solo cuando esté expresada en cantidad líquida, además de haber sido notificada formalmente al contribuyente, esto es, de manera personal, de lo contrario, el acto estará viciado. Solo en ese momento estaremos en presencia de la notificación del crédito fiscal, el cual cabe mencionar aún no es exigible por la autoridad, ya que resulta indispensable garantizar el derecho de audiencia al contribuyente, por tanto debemos esperar a que pague dicho crédito fiscal o, en su caso, lo impugne; entonces, solamente si ya transcurrió el plazo de 30 días se puede hacer exigible la obligación, incluso en contra de su voluntad, porque el derecho del acreedor le permite exigir pago de lo que tiene derecho a recibir, y si es necesario, con mecanismos coercitivos, como lo es el procedimiento administrativo de ejecución.

## VI. EL CRÉDITO FISCAL

Es el derecho subjetivo que corresponde al sujeto activo de esa relación llamada jurídico tributaria, y que invariablemente su contenido debe establecerse en una ley, en la que no solo se describa cuándo nace la obligación y fundamentalmente el derecho del sujeto activo para exigir el cumplimiento de esta, además, debe estar determinada y expresada en forma líquida, obligación que se constituye en crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo llamado contribuyente<sup>12</sup>.

Bajo este contexto, tenemos que el Artículo 4° del CFF estatuye que un crédito fiscal es todo lo que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, de la responsabilidad de sus servidores públicos o de particulares, incluso a los que las leyes les den ese carácter.

Destaca que se contemplan no únicamente las contribuciones y sus accesorios, sino incluso los aprovechamientos y los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir. Bajo esta tesisura, es importante recordar que en México el contribuyente puede autodeterminarse y el fisco tiene, a través de sus facultades de fiscalización, la posibilidad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones, y en caso contrario, puede determinar y liquidar<sup>13</sup> el crédito fiscal, o incluso comprobar la comisión de delitos fiscales, por lo que al afirmarse que crédito fiscal es todo lo que tiene derecho a recibir el Estado, inclusive por cuenta ajena, resulta sumamente amplia y confusa la descripción que nos da el legislador<sup>14</sup>.

En este orden de ideas, la obligación nace como consecuencia de la relación jurídica tributaria, una vez que coincide el hecho imponible y el hecho generador, pero es necesario que esta se determine y liquide, para que en un segundo momento sea notificada al contribuyente y este se haga sabedor de la existencia del crédito fiscal, es decir, de la deuda que se constituyó a favor del Estado como sujeto activo. De no ser notificada formalmente dicha obligación el acto estaría viciado y, por ende, sería nulo.

Al respecto, debemos distinguir que son distintos los momentos en que nace la obligación tributaria de cuando se hace exigible el crédito fiscal y cuándo puede ejecutarse su cobro.

---

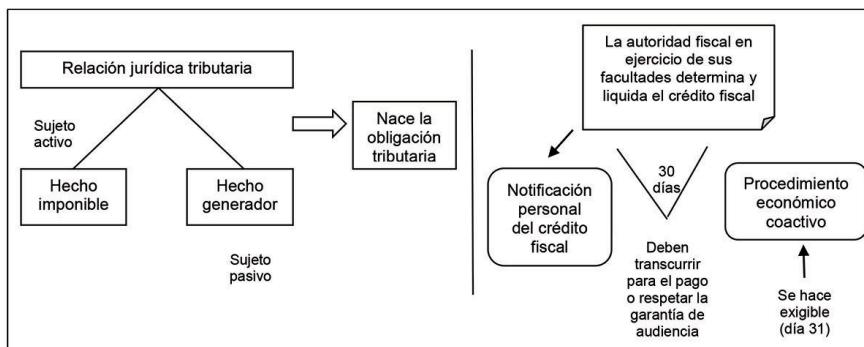
<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 272.

<sup>13</sup> Determinar y liquidar son operaciones que conjuntamente se presentan pero entrañan actos distintos; la determinación consiste en el razonamiento lógico jurídico que realiza la autoridad, es decir, el encuadre del hecho generador y hecho imponible que da lugar a la relación jurídico tributaria, mientras que la liquidación es la expresión numérica de la obligación.

<sup>14</sup> El CFF de 1967 contenía en su Artículo 18 el concepto de crédito fiscal, el cual era más concreto, sin embargo no se adoptó en el Código de 1983, por el contrario, hoy tenemos un contenido que propicia controversias.

En este orden de ideas, el Artículo 65 del CFF establece que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades y los créditos fiscales que se generen deben pagarse o garantizarse, incluso con sus accesorios, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación, salvo en el caso de estimación del impuesto omitido, que podrá hacerse efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución (PAE), a partir del tercer día siguiente a aquél en que sea notificado el acuerdo respectivo<sup>15</sup>.

Así, una vez notificado el crédito fiscal al contribuyente, la autoridad deberá esperar para que el gobernado pague o impugne el acto o resolución, y solo posteriormente la autoridad estará en posibilidad de ejecutar el crédito fiscal, es decir, aplicar el procedimiento económico coactivo<sup>16</sup>. Por lo que para exigir el pago, de conformidad con el Artículo 151 del CFF, tenemos el siguiente cuadro, en donde se identifica la secuencia de cada una de las fases referidas hasta llegar a la notificación del crédito y, en su caso, proceder con las acciones necesarias para su ejecución.



<sup>15</sup> Cfr. Artículo 65 del CFF. Hablar de garantizar es referirnos al principio *solve et repete*, que condiciona el accionar judicial en materia tributaria cuando el acto atacado contiene la obligación de pagar una cantidad líquida, previamente a su impugnación, se debe garantizar y luego proceder a su impugnación, sin embargo, si interponemos el mecanismo de defensa consistente en el recurso administrativo de revocación no es necesario garantizar, lo anterior de conformidad a lo prescrito por el Artículo 144 del CFF vigente.

<sup>16</sup> Al respecto, referiremos el supuesto que se contempla en el Artículo 4-A del CFF, en donde identificamos claramente que se permite que la autoridad puede establecer el cumplimiento del pago de impuestos y sus accesorios que sean exigibles por los Estados extranjeros en el marco de asistencia mutua para su cobro, siempre que exista tratado para evitar la doble tributación; sin embargo, en nuestra opinión, no se puede ejecutar por la autoridad mexicana dicho crédito fiscal, ya que el contribuyente nunca fue oído y vencido en juicio. En virtud de que le es requerido el crédito y no hay ninguna vía por la cual él pueda manifestar su dicho, esta situación resulta violatoria de sus derechos fundamentales.

## **VII. LOS ACCIDENTES EN EL PLAZO ESTABLECIDO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA**

El vencimiento de la fecha para cumplir con el pago del crédito fiscal puede aplazarse o anticiparse. En materia tributaria, el titular del crédito es el Estado en su carácter de acreedor y sujeto activo. Pero la obligación no solo puede ser de carácter económico (obligación material), también se prevén las obligaciones formales.

Al respecto, coincidimos en que tanto las obligaciones materiales y formales pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción<sup>17</sup>, y como todo devenir evolutivo, una vez que surge la obligación, esta deberá cumplirse, si en efecto nació de la configuración de la relación jurídico tributaria, por lo que el sujeto pasivo contribuyente deberá dar cumplimiento, ya sea pagando para extinguir la obligación material o verificando lo prescrito por la norma; por ende, de ella se desprende: *a) quién debe pagar; b) quién puede cobrar y; c) la prestación*, esta última en principio es indivisible, se debe cubrir de manera íntegra y en la forma que se estipule.

Así identificamos tres elementos: el subjetivo, el objetivo y el formal<sup>18</sup>. Incluso podríamos agregar un elemento temporal que aludirá al momento en que debe realizarse el pago<sup>19</sup>, desde el momento en que ya estando liquidada la deuda se le notificó al obligado o en la fecha que expresamente señale la ley, sin embargo en algunos tributos, como el impuesto al valor agregado (IVA) o el impuesto especial sobre producción y servicios (IESPyS), quien en términos reales soporta el tributo es el consumidor, sin que encuadre en la relación jurídico tributaria, en los cuales, entre otros, se grava al enajenante y no a la persona física o moral que consuma o gaste.

Baste referir que en los impuestos indirectos, como el IVA, al que otorga el uso o goce temporal del bien, a quien presta servicios independientes, a quien importa o a quien enajena, se le considera como sujeto obligado, al encuadrar su actuar en el hecho

<sup>17</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *op. cit.*, p. 121.

<sup>18</sup> Pérez de Ayala, José Luis, y González, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I, p. 330.

<sup>19</sup> El sujeto pasivo de la deuda está obligado a pagar por mandato de ley, misma que establece los efectos y requisitos de dicho pago. En el Derecho mexicano, este debe ser en efectivo, solo en algunos casos la propia ley permite hacerlo en especie, siempre que se cumplan ciertos requisitos, como es el caso del Artículo 7-A de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, respecto de las obras plásticas que realicen los autores, ya que la autoridad puede recibir el pago de contribuciones mediante la entrega de dichas obras que realicen los autores; o el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación (previsto en la ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1968), en donde se estimó que este último, para el ejercicio fiscal de 2013, en términos monetarios, ascendería al equivalente de 2 mil 740.5 millones de pesos (Artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2013), pero el Estado lo recibiría en especie.

imponible y, por ende, es el contribuyente quien en su carácter de sujeto pasivo deberá cumplir con las obligaciones, pero es la propia ley la que le permite repercutir dicha carga al consumidor final, quien se configura como sujeto pasivo material, al ser quien eroga dicha cantidad.

La explicación radica entonces, en que es la propia ley quien permite y ordena que este sujeto pasivo repercuta el tributo, ya que estos impuestos gravan la manifestación de capacidad económica a partir del consumo.

Por lo que antes se distinguía dentro del sujeto pasivo al formal y al material, el primero como sujeto obligado y el segundo en su carácter de repercutido, sin embargo, actualmente esta distinción ya no se contempla en ley.

En este orden de ideas, en México, el cuarto párrafo del Artículo 6º del CFF señala que la contribución se causa cuando se actualiza la situación jurídica prevista en la ley y se paga en la fecha o dentro del plazo señalado en la disposición de la materia, y a falta de señalamiento expreso, el pago se hará a través de la declaración que deberá presentarse por períodos y por retención, por lo que el contribuyente o el retenedor deberán entregarlo a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del período de la recaudación o de la retención, de acuerdo al supuesto en concreto.

Al respecto, cabe señalar que el Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, establece en su Artículo 5.1 que los contribuyentes pueden presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día que a continuación se señala, considerando el sexto dígito numérico de la clave del Registro Federal de Contribuyentes, de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

Y a falta de fecha cierta, el propio Artículo 6º del CFF establece que en cualquier otro caso, el plazo para el pago será dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Respecto del retenedor, está obligado a efectuar la retención, y en el supuesto de que sea omiso, asumirá la obligación del entero de todas maneras al constituirse en responsable solidario.

Sin embargo, no debemos olvidar que el cumplimiento de la obligación se llevará a cabo en los términos de las disposiciones aplicables. Por ejemplo, la Ley del Impuesto

a los Depósitos en Efectivo (IDE), en su Artículo 4º estableció que las instituciones del sistema financiero debían recaudar el impuesto el último día del mes de que se tratara, pero respecto a los depósitos a plazo, cuyo monto excediera de \$15,000.00, el impuesto se recaudaría al momento en que se realizara el depósito, enterando el gravamen en un plazo no mayor a los tres días hábiles siguientes a la fecha de la retención.

Así, el cumplimiento de las obligaciones, tanto formales como materiales, está contenido en la ley, sin embargo por disposición expresa de esta, puede modificarse, y así es que nos referimos, entre otras, a la anticipación, la prórroga, la suspensión o la moratoria.

#### *1. Anticipación*

El cumplimiento de la obligación debe hacerse cuando la ley lo establece y podrá ser exigible por la autoridad solo habiendo transcurrido el plazo establecido. Por lo que cuando son obligaciones de pago, ya sea como resultado de una autodeterminación, de una determinación, o bien por deudas de vencimiento periódico, únicamente se podrá exigir cuando vence el plazo, por lo que el deudor podrá, en cualquier momento de este lapso, dar cumplimiento; pero así como el acreedor no puede exigir antes el cumplimiento de la obligación, tampoco el contribuyente sujeto pasivo puede anticiparse al cumplimiento de la obligación, salvo que la propia ley lo autorice.

Un ejemplo lo constituye la transmisión de propiedad, en la que el enajenante, aun cuando se reserve el dominio del bien enajenado, deberá pagar impuestos por la transmisión de la propiedad.

De conformidad con el Artículo 14 del CFF, se entiende que hay enajenación y al adquirente se le considera propietario de los bienes para efectos fiscales, por lo que si se transmió la propiedad y se pagó el impuesto por enajenación, incluso el impuesto local sobre traslado de dominio, y posteriormente las partes deciden revocar el contrato, esto no retrotrae los efectos impositivos, ya que la transmisión se dio y el pago del impuesto se generó, por tanto, no pueden solicitar la devolución.

Otro ejemplo de modificación de la fecha de cumplimiento lo constituye el Artículo 94, fracción VII, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) que establece: “Se estima que los ingresos previstos en el presente artículo los obtiene en su totalidad quien realiza el trabajo. Para los efectos de este Capítulo, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.”

Generalmente cuando el contribuyente opta por modificar el momento de pago, ya sea anticipando o postergando, es porque le implica un beneficio.

## *2. Prórroga*

La prórroga implica aplazar la fecha que está prevista para el cumplimiento de la obligación, generalmente extendiendo el plazo que la ley establece, y se solicita antes de su vencimiento.

No es infrecuente que la autoridad administrativa decida ampliar la fecha para el cumplimiento de una obligación para todos los que se encuentren en el supuesto.

Un ejemplo lo constituye el Acuerdo del 26 de marzo de 2013, en el que se concedió en el entonces Distrito Federal una prórroga general para el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y derechos por refrendo de vigencia de placas de matrícula, mismo que de conformidad al diverso Artículo 161 del Código Fiscal del Distrito Federal, el impuesto de referencia se debía pagar durante los tres primeros meses del ejercicio fiscal respectivo, no obstante, el objeto de este Acuerdo fue diferir la época de pago, para que se realizara a más tardar el 30 de abril del mismo año, sin actualización ni recargos; así podemos distinguir con este ejemplo la prórroga general.

Las prórrogas particulares se caracterizan porque se solicitan por el contribuyente sobre una situación en particular, un ejemplo lo podemos identificar en el Artículo 53 del CFF, en su último párrafo: "Los plazos a que se refiere este inciso, se podrán ampliar por las autoridades fiscales por diez días más, cuando se trate de informes cuyo contenido sea difícil de proporcionar o de difícil obtención".

Por lo que la modificación de la época de pago no opera de oficio, por tanto tendrá que ser el interesado quien solicite este beneficio para ampliar la fecha de cumplimiento de la obligación de presentar la información que la autoridad solicitó en ejercicio de sus facultades.

Así, la concesión de aplazamiento puede ser producto de un beneficio que la propia ley le otorga al contribuyente, por lo que si cumple con los requisitos que le hagan encuadrar en el supuesto, la autoridad deberá otorgarle la ampliación, sin embargo, puede constituirse el beneficio en un acto gracioso que la autoridad puede o no conceder, pero en todos los casos esta deberá fundar y motivar su resolución, ya que discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad.

En México, el Artículo 66 del CFF regula cuándo, a petición de los contribuyentes, las autoridades podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades.

### *A. Pago diferido*

Consiste en solicitar a la autoridad que, la obligación a cargo el contribuyente, la pueda cumplir de manera total en fecha distinta a la establecida, con la característica de que el pago será por el monto total de las contribuciones omitidas y sus accesorios, sin que el plazo exceda de 12 meses, en donde además el contribuyente estará obligado a ofrecer garantía.

En este supuesto, el contribuyente debe presentar el formulario correspondiente y solicitar formalmente la autorización de pago diferido; el crédito fiscal deberá comprender actualización, multas y accesorios distintos de estas, como pudieran ser los recargos y los gastos de ejecución, por lo que será necesario ofrecer garantía del monto total del adeudo. Incluso ya una vez otorgada la autorización, puede ser revocada si no se ofrece garantía, o bien si la misma es insuficiente; desaparece el contribuyente; quede sujeto a concurso mercantil o es declarado en quiebra, o bien que se venza el plazo para realizar el pago y sea omiso, por lo que la autoridad le requerirá, y si no paga, se hará exigible el saldo mediante procedimiento administrativo de ejecución<sup>20</sup>.

Es prudente referir que el monto del crédito se actualizará y causará recargos desde la fecha en que debió pagarse y hasta la fecha en que se cubra.

Cabe señalar que la autorización, por disposición expresa, no procede en los siguientes casos:

- a) Adeudos que debieron pagarse en el año de calendario en curso o en los seis meses anteriores al mes en que se solicite la autorización, salvo en aportaciones de seguridad social;
- b) Contribuciones y aprovechamientos que se causen por importación y exportación de bienes y servicios; y
- c) Contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas<sup>21</sup>.

#### B. Pago en parcialidades

La autoridad puede autorizar al contribuyente el pago en parcialidades, es decir, las cantidades adeudas fraccionarlas para cubrirlas a plazos, sin que exceda de 36 meses o parcialidades, pero con las restricciones antes comentadas sin comprender, de igual manera, a las aportaciones de seguridad social, lo que en nuestra opinión es totalmente comprensible porque a quien se afectaría directamente sería al trabajador, ya que las mismas se reflejan en lo que cotizan para su pensión o jubilación.

El contribuyente entonces puede y debe solicitar a través de la forma oficial la modalidad que más le convenga, misma que en una sola ocasión puede modificarse, siempre que no rebase el máximo de parcialidades que la ley fija.

Cabe señalar que al momento de solicitar la autorización de pago a plazos, se debe pagar el 20% del monto total del crédito fiscal, que se integra por el monto de las contribuciones omitidas así como por las multas a las que se hizo acreedor, ambos rubros

<sup>20</sup> Salvo que el contribuyente cuente con dispensa para otorgar la garantía.

<sup>21</sup> Cfr. Artículo 66-A, fracción VI, del CFF vigente. Al hablar de recaudadores nos referimos a los agentes aduanales, notarios y corredores públicos, ya que por disposición expresa de la ley realizan su función recaudadora, pero no entran en la relación jurídica tributaria, como los retenedores.

debidamente actualizados<sup>22</sup> desde la fecha en que debió pagarse hasta la que se solicita la prórroga, además de los accesorios, como son los recargos, los gastos de ejecución y, si se hubiere expedido un cheque sin fondos, el 20% del valor de este.

Por lo tanto, el monto de las parcialidades se determinarán a partir de disminuir el 20% del pago que previamente debió hacer el contribuyente del monto total del adeudo con su respectiva actualización y accesorios.

El monto de cada parcialidad debe ser igual y se cubrirá mensualmente y de manera sucesiva; en este caso la tasa de recargos que se aplicará será por prórroga.

Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades, el contribuyente que caiga en mora estará obligado a pagar actualización y recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas; de conformidad con el Artículo 21 del CFF: "... La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión...."

Este criterio nos parece excesivo, ya que al calcular sobre el monto total de la parcialidad, pues esta ya tiene integrada la actualización de la deuda y de las multas, así como los recargos hasta la última parcialidad convenida, y al calcularse una vez más recargos y actualización, estos se aplican sobre los ya generados.

Por tanto, en todos los casos de pago a plazos, la autoridad debe exigir la garantía del interés fiscal en relación al 80% del monto total del adeudo más recargos y otorgarse a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente, es decir, los llamados organismos fiscales autónomos o de las tesorerías de los Estados o municipios, si estamos en el marco de la coordinación fiscal, en lo referente a ofrecimiento, cancelación, sustitución, ampliación o disminución de la garantía del interés fiscal.

En este sentido, es importante referir que de conformidad a la Regla 2.14.5 de la Resolución Miscelánea Fiscal, vigente en 2018, para los efectos del Artículo 66-A, fracción III, segundo párrafo del CFF, tratándose del pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, se podrá dispensar a los contribuyentes la obligación de garantizar el interés fiscal, en cualquiera de los siguientes casos:

---

<sup>22</sup> La actualización se debe ajustar a lo que dispone el Artículo 17-A del CFF, ya que por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, se aplica el factor de actualización INPC/INPC=FA, considerando el mes inmediato anterior al que se trate. Verbigracia, si el adeudo se generó en febrero se toma en consideración el mes de enero y si la fecha de cumplimiento es en junio se considerará mayo, se dividen y el resultado es el factor de actualización, mismo que se aplica a la cantidad que se pretende traer de su valor pasado al presente. Posteriormente se procederá a la aplicación de los recargos.

- a) Cuando el crédito fiscal corresponda a la declaración anual de personas físicas por ISR, siempre que el número de parcialidades solicitadas sea igual o menor a seis y que dicha declaración se presente dentro del plazo establecido en el Artículo 150 de la Ley del ISR.
- b) Cuando se trate de contribuyentes que efectúen el pago de sus parcialidades mensuales y sucesivas por las cantidades y fechas correspondientes. En caso de incumplir la condición anterior en dos parcialidades la autoridad fiscal exigirá la garantía del interés fiscal y si no se otorga se revocará la autorización del pago a plazos en parcialidades.
- c) Cuando los contribuyentes realicen pago en parcialidades o diferido en términos de la regla 2.14.1., siempre y cuando cumplan en tiempo y montos con todas las parcialidades a que se refiere la citada regla o, en el caso de pago diferido, cumplan al final del plazo con el monto a liquidar.

Cubiertos todos los requisitos, el contribuyente podrá configurar su pago a plazos. Cabe señalar, no obstante que no existe un formulario oficial para la solicitud de autorización de pago en parcialidades, se establece por el Servicio de Administración Tributaria que la solicitud se hará por escrito libre que debe contener los siguientes puntos, a saber<sup>23</sup>:

- El número del adeudo o la manifestación de que se trata de un adeudo autodeterminado.
- El monto del adeudo a pagar a plazos, ya sea en parcialidades o diferido y el periodo que comprende la actualización en los términos del Artículo 66, fracción II, inciso a) del CFF.
- El monto de los accesorios causados, identificando la parte que corresponda a recargos, multas y a otros accesorios.
- La modalidad de pago a plazos, en parcialidades o de manera diferida, según se trate la elección del contribuyente:
  - a) En el pago en parcialidades, se deberá señalar el plazo en el que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 36 meses.
  - b) Para el pago diferido, se deberá señalar la fecha en la que se cubrirá el adeudo fiscal, sin que exceda de 12 meses.

---

<sup>23</sup> Información disponible en:  
[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/tramites/solicitudes\\_avisos\\_diversos/Paginas/ficha\\_103\\_cff.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx).

- Cuando se haya manifestado el adeudo a través de declaración normal o complementaria, debe señalar el número de folio de la Declaración en el escrito libre.
- Se deberá adjuntar a la solicitud el comprobante de pago inicial de, cuando menos el 20%.

Así, cuando el contribuyente solicite autorización de pago a plazos, en parcialidades o diferido, la solicitud debe presentarla ante el Servicio de Administración Tributaria, en la Administración Local de Servicios al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal. Por lo que, en tanto se resuelve su solicitud, el contribuyente deberá realizar los pagos mensuales subsecuentes, a más tardar el mismo día de calendario que corresponda al día en que fue efectuado el pago inicial y hasta que cubra todas las parcialidades acordadas. En caso de no cumplir en el tiempo o en el monto pactado, o incluso cuando no ofrezca garantía del interés fiscal estando obligado a ello, dicha actitud se entenderá como un desistimiento de su solicitud de pago a plazos, por lo que deberá cubrir el saldo insoluto.

Cabe señalar que si no se dispensa la obligación de otorgar garantía, en el supuesto que no se otorgue, esta sea insuficiente, o bien la misma desaparezca y el contribuyente no subsane esta situación, se revocará la autorización para pagar a plazos, incluso cuando el contribuyente esté en concurso mercantil, en quiebra, o bien no cumpla con el pago en parcialidades en tres fechas o en la última.

Ante cualquiera de los supuestos, la autoridad requerirá y hará exigible el saldo a través del procedimiento administrativo de ejecución. Requerimiento que se colma cuando el ejecutor se apersona en el domicilio del contribuyente y le requiere de pago o embargo.

Es de apuntar que cualquier saldo no cubierto generará actualización y recargos, estos últimos con un incremento del 50% al que establezca la ley desde la fecha que hizo el último pago y hasta que se cubra<sup>24</sup>.

Es importante referir, como usos indebidos del pago en parcialidades, cuando la solicitud verse sobre contribuciones o aprovechamientos sobre las cuales la misma no resulte procedente, de acuerdo a lo ya expresado; además, cuando proceda la petición, pero no medie solicitud formal, o bien no se colmen los requisitos legales establecidos. En todos estos casos, la autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de pago a plazos sin tener derecho.

---

<sup>24</sup> Los pagos que se realicen en la prórroga autorizada se aplicarán al período más antiguo y en el siguiente orden: recargos por prórroga, recargos por mora, accesorios, iniciando por la multa, después los gastos extraordinarios, los gastos de ejecución, los recargos que se generaron por el adeudo original, en su caso, la indemnización por expedir cheques sin fondos, que será del 20% del monto por el que se emitió el cheque, y finalmente el monto de las contribuciones omitidas. Cfr. Artículo 66-A del CFF vigente.

### *3. Suspensión*

La suspensión de la obligación implica que provisionalmente se difiere su cumplimiento, por lo que se caracteriza en su temporalidad y que debe ser previamente autorizada. El Artículo 29, fracción V, del Reglamento del CFF, contempla la obligación de presentar aviso de suspensión de actividades, mientras que el Artículo 30, fracción IV, del referido Reglamento, establece que este se presentará, entre otros casos: "... cuando el contribuyente persona física interrumpa todas sus actividades económicas que den lugar a la presentación de declaraciones periódicas..."

Habida cuenta que ello libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas durante la suspensión, pero no de presentar cualquier otro aviso. Por tanto, solo se suspende la cuenta del tiempo para el pago, para exigir la obligación tributaria y, por ende, la ejecución recaudatoria.

En este contexto, es frecuente que se confunda suspender e interrumpir. Esto último implica reiniciar, a partir de cero, el conteo del tiempo, y la suspensión detiene el conteo del tiempo de manera momentánea. Por tanto, la suspensión del proceso para coercitivamente hacer efectivo el crédito fiscal no suspende la exigibilidad del crédito fiscal, lo que frena es el proceso de ejecución. Un ejemplo claro de suspensión lo podemos identificar en la caducidad, es decir, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas se extinguirán en el plazo de cinco años y será de diez, entre otros supuestos, cuando el contribuyente no solicite su inscripción en el RFC, no lleve contabilidad o no la conserve. Pero el plazo se suspende cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; por huelga, hasta que se termine la misma; o bien por el fallecimiento del contribuyente en tanto se designe al representante legal de la sucesión.

Por tanto, la suspensión no extingue las facultades, únicamente se detiene el conteo del tiempo para que se configure, en nuestro ejemplo, la caducidad.

Incluso, en la figura de la prescripción, cuando el crédito fiscal se extingue en el término de cinco años, sujeta a interrupción con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, lo cual implica iniciar el conteo desde cero como regla general; sin embargo, la misma se suspende cuando el procedimiento administrativo de ejecución también queda en suspenso, es decir, no se ejecutan los actos administrativos inherentes; cuando se garantiza el interés fiscal y, por ende, no se ejecutará el acto determinante del crédito fiscal, sino hasta que venza el plazo de 30 días siguientes a que surta efectos la notificación<sup>25</sup>. Así, la suspensión es diferente a la interrupción y tiene

<sup>25</sup> A mayor ilustración, en el Artículo 103, segundo párrafo, del anterior Reglamento del CFF, encontrábamos una excepción que aplicaba a las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal, como PEMEX, CFE y Administradora Portuaria Integral de Ensenada, S.A. de C.V., en las cuales la prescripción también se suspendía, no se interrumpía.

como finalidad detener el conteo del tiempo y retomar el mismo a partir del momento en que se detuvo, a diferencia de la interrupción que implica por lo general reiniciar el conteo desde cero.

Por tanto, la exigibilidad del crédito fiscal puede suspenderse por disposición expresa de la ley y a solicitud del contribuyente, pero no se entenderá como la extinción del derecho de la autoridad, que se puede dar, pero configurándose otra figura –como la caducidad, la prescripción o la condonación–, siempre que se colmen los supuestos de ley.

#### 4. *Moratoria*

La moratoria se actualiza cuando en la relación jurídica tributaria el deudor no da cumplimiento en tiempo y forma a la obligación contraída, y ante esta situación solicita al sujeto activo, le conceda un lapso de tiempo determinado para que no sea apremiado por el atraso existente.

Generalmente las causas de incumplimiento se presentan en una determinada región, pero por ser involuntarias se otorga la concesión de un tiempo de gracia para que se suspendan, se amplíen o incluso se concedan plazos para el cumplimiento de la obligación.

En México, el Artículo 39, fracción I, del CFF establece que el Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá: “Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias”.

Un ejemplo lo podemos identificar en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 2009, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de la influenza, denominado A(H1N1), que se presentó a finales de abril de 2009 en México, principalmente en el otrora Distrito Federal y área metropolitana, lo que provocó la suspensión de actividades en diversos sectores productivos y el establecimiento de medidas de aislamiento social, que fueron necesarios instrumentar para prevenir el contagio de la enfermedad, lo que trajo un impacto en la economía nacional, es decir, una desaceleración abrupta de la actividad económica durante el problema epidemiológico; por tal razón, el Ejecutivo Federal, al considerar que estábamos en presencia de una catástrofe sufrida por epidemia, decidió, a fin de mitigar los efectos económicos y con el interés de reactivar la economía del país, que los contribuyentes del IETU, durante el ejercicio fiscal de 2009 y a fin de darles mayor liquidez, se les permitiera que cuando existiera un excedente de dicha contribución derivado de pagos provisionales realizados con anterioridad, el mismo se podía aplicar contra el pago provisional del ISR, con lo cual se aprovecharían esos recursos.

Asimismo, a los patrones se les eximió parcialmente hasta el 20% del monto total de las cuotas obrero patronal que se causaran a su cargo y a favor del IMSS, durante el tercer bimestre de 2009; dicha exención no podía exceder de \$17,000 mensuales por empresa. También, el sector turístico fue uno de los más afectados, por lo que se les eximió a las empresas responsables de las embarcaciones marítimas, turísticas y comerciales, de un pago equivalente al 50% de los derechos que se causaran por concepto de servicios migratorios extraordinarios y de capitanía de puerto, que prestara la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, durante los meses de mayo, junio y julio de ese año.

Incluso, la Federación otorgó un subsidio a las entidades federativas, que con posterioridad a la entrada en vigor de este Decreto eximiendo de los impuestos sobre nómina y hospedaje, a los contribuyentes del sector hotelero y restaurantero, consistente en una compensación del 25% de los ingresos no obtenidos por dicha exención, durante los meses de mayo a julio de 2009.

Así, la moratoria es una institución que incide directamente en el tiempo del cumplimiento de la obligación, por tanto se pueden suspender, ampliar o conceder plazos para el debido cumplimiento de la obligación. La caracteriza que es para una situación y región determinadas, de ninguna manera puede perpetuarse o generalizarse, y menos aún prorrogarse.

Los beneficios, como en el ejemplo referido, generalmente son, el permitir que los afectados por una situación adversa puedan soportar y superar la misma, y así proteger la actividad económica, para que de manera tersa se logre la recuperación y estabilidad económica.

## VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

### 1. Bibliografía

- ALVARADO ESQUIVEL, Miguel de Jesús, "El hecho imponible y su cobertura por el principio constitucional de la legalidad tributaria," *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, año III, número 8, julio de 1999.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 5<sup>a</sup>. ed, México, Limusa. 2006.
- JARACH, Dino, *El hecho imponible. Teoría general del Derecho Tributario Sustantivo*, 3<sup>a</sup>. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis, y GONZÁLEZ, Eusebio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975, t. I.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela, "La retención en el Derecho Tributario: obligación *ex lege* de los patrones", *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, México, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
- ROSSY, H., *Instituciones de Derecho Financiero*, Madrid, Bosch, 1959.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 9<sup>a</sup>. ed., Madrid, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1991.
- VV.AA., *Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa-IIJ-UNAM, 1982, t. VI.

### 2. Otros

- Acuerdo por el que se establece el diferimiento en el pago del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Derechos por Refrendo de Vigencia de Placas de Matrícula, *Gaceta Oficial del Distrito Federal*, 26 de marzo de 2013.
- Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, con motivo de la situación de contingencia sanitaria provocada por el virus de influenza, *Diario Oficial de la Federación*, 7 de mayo de 2009.
- Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, *Diario Oficial de la Federación*, 26 de diciembre de 2013.

### 3. Electrónicas

[http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/tramites/solicitudes\\_avisos\\_diversos/Paginas/ficha\\_103\\_cff.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/solicitudes_avisos_diversos/Paginas/ficha_103_cff.aspx).

### 4. Legislación

*Código Fiscal de la Federación*.

*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

*Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*.

*Ley del Impuesto Sobre la Renta*.

*Reglamento del Código Fiscal de la Federación*.

*Resolución Miscelánea Fiscal*, para 2018.

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR  
SEDE ECUADOR  
AREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO  
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**NATURALEZA DEL RECURSO TRIBUTARIO  
DE REVISIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

**ESTEBAN FRANCISCO BUENO CARRASCO**

**2008**

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

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

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

Esteban Bueno Carrasco

15 de Septiembre de 2008

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR  
SEDE ECUADOR**

**MAESTRIA EN DERECHO  
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**NATURALEZA DEL RECURSO TRIBUTARIO  
DE REVISIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

**ESTEBAN FRANCISCO BUENO CARRASCO**

**QUITO, 30 DE JUNIO DE 2008**

**DIRECTORA DE TESIS  
ABG. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO**

## **ABSTRACT**

El presente trabajo contiene cuatro capítulos, el primer capítulo establece los antecedentes históricos y orígenes doctrinarios del Recurso Extraordinario de Revisión en el Ecuador; el objetivo es observar esta institución a partir de dos ópticas: la histórica y la doctrinaria; el segundo capítulo trata de la definición y naturaleza del Recurso de Extraordinario de Revisión desglosando el concepto y comparándolo con conceptos de otras ramas del derecho, en cada uno de sus aspectos; posteriormente se revisa el tratamiento del Recurso Extraordinario de Revisión en el Régimen Tributario ecuatoriano; para continuar, el capítulo tercero analiza, de forma crítica, tres características básicas establecidas por la jurisprudencia emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y los efectos prácticos que estas características causan en la práctica sugiriendo ciertos posibles cambios para evitar las consecuencias perjudiciales a los contribuyentes; finalmente, el capítulo cuarto establece las conclusiones generales y varias recomendaciones generales.

## INDICE

0.- Introducción.-	7
<b>Capítulo I.- Antecedentes Históricos, Sustento Doctrinario y Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión.</b>	
1.- Antecedentes Históricos del Recurso Tributario de Revisión	9
2.- Sustento Doctrinario del Recurso Tributario de Revisión	14
a) Recurso de revisión como control de legalidad y garantía de derechos	16
b) Revisión de los errores de la administración	21
3.- Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión	24
<b>Capítulo II.- Definición y naturaleza del Recurso Extraordinario de Revisión Tributario y su tratamiento en el Régimen Tributario Ecuatoriano.</b>	
1.- Concepto y naturaleza jurídica del Recurso de Revisión	28
1.1. Recurso de revisión en otros ámbitos	28
1.2. Definición de Recurso Extraordinario de Revisión	31
• Recurso	32
• Extraordinario	33
a) Sólo puede plantearse el recurso respecto de los casos estrictamente establecidos en la ley	33
b) Sólo puede presentarse y resolverse el recurso ante la máxima autoridad de la que emanó el acto	34

c) Sólo puede presentarse el recurso respecto de actos firmes y ejecutoriados	36
Acto firme	36
Acto ejecutoriado	37
• Revisión	38
1.3. Conclusiones y otros aspectos respecto del Recurso Extraordinario de Revisión	40
2.- El Recurso de Revisión en el Ecuador	43
a) Competencia para conocer y resolver el recurso de revisión	43
b) Motivos o causas para la revisión	45
c) Tramitación del Recurso	47
d) improcedencia del recurso	49
e) Naturaleza jurídica del Recurso de Revisión en el Ecuador	50

**Capítulo III.- Características del Recurso de Revisión en la Jurisprudencia Ecuatoriana y Ciertos Problemas Prácticos.**

1.- El Recurso de Revisión es Extraordinario y Facultativo de la Administración	54
2.- El Silencio Positivo Administrativo no aplicable en el caso del Recurso de Revisión	60
3.- El Recurso de Revisión Ataca Actos Firmes y Ejecutoriados	67

**Capítulo IV.- Conclusiones y Recomendaciones.**

Conclusiones y Recomendaciones	70
Bibliografía	81
Anexos	86

## 0.- INTRODUCCIÓN.-

El tema escogido para esta investigación es “La Naturaleza del Recurso Tributario de Revisión”. El Recurso Administrativo Tributario de Revisión es un medio legal de tutela de derechos<sup>1</sup> que los distintos ordenamientos jurídicos han adoptado y adaptado para poder impugnar y obtener una revisión de los actos de la Administración Tributaria; en otras palabras, los recursos de revisión son garantías frente a las decisiones y posibles abusos de la Administración<sup>2</sup>.

En este sentido, es evidente que las distintas legislaciones han adoptado al recurso de revisión imprimiéndole las características propias de cada sistema<sup>3</sup>, adaptándolo para que pueda fluir adecuadamente con la legislación y estructura jurídica de cada país; y, sin lugar a dudas, el Ecuador no ha sido lejano a esta realidad.

El recurso tributario de revisión en el Ecuador mantiene sus propias características muy singulares y específicas, sobre todo, por las sentencias de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, que, a través de varios fallos, ha enmarcado y delineado a esta institución, lo cual, evidentemente, trae consecuencias

---

<sup>1</sup> Los Recursos Administrativos surgen para poder limitar el poder de la administración del Estado cuando su proceder sea abusivo, ilegal o atentatorio contra los derechos de los ciudadanos y, de forma especializada, el Recurso de Revisión Tributario fue creado para tutelar los derechos de los contribuyentes respecto de los abusos de las administraciones tributarias al ejercer sus distintas facultades que nacen de la obligación material tributaria.

<sup>2</sup> El profesor español Eusebio González, en su libro Los Recursos Administrativos y Judiciales, menciona que “aun dado por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados... - y - que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias. Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”

<sup>3</sup> Para Roberto Dromi los caracteres “... jurídicos son las notas que tipifican y definen la especialidad del procedimiento administrativo, respecto de los procedimientos legislativos y judiciales”.

teóricas y prácticas que son necesarias analizar. Estas características y sus efectos propios son nuestra motivación para iniciar un estudio que permita introducirnos en el concepto general del recurso de revisión y, puntualmente, desarrollar, analizar, cuestionar y proponer alternativas respecto de los efectos negativos que estas particularidades causan. Para profundizar en nuestro análisis y sobre todo en las características que suscitan ciertos inconvenientes, es importante tener en claro ciertos conceptos y procedimientos, lo cual exige el análisis y comparación con los recursos administrativos aplicables en otros ámbitos, ramas del derecho y legislaciones, a fin de establecer las diferencias y las especificidades propias de nuestro recurso de revisión frente al de otros países. Así, podremos buscar posibles experiencias y soluciones a ciertos efectos muy puntuales que provocan indefensión y que revisaremos durante este estudio<sup>4</sup>.

Adicionalmente, el estudio propone determinar los motivos, los principios históricos, los presupuestos, la evolución y el desarrollo del recurso de revisión en el derecho tributario ecuatoriano, sin dejar de lado una comparación con distintas legislaciones y sistemas jurídicos, enfatizando, además, el verdadero y actual sustento, origen y necesidad de esta institución, como forma de control de legalidad y de garantía de derechos, y no únicamente con un mero procedimiento que finiquita la vía administrativa.

En definitiva, el presente análisis pretende establecer un nuevo enfoque y sustento del recurso de revisión que se encuentra vigente en nuestro sistema jurídico normativo tributario.

---

<sup>4</sup> El profesor Eusebio González García menciona que "... las similitudes entre el derecho tributario y el derecho administrativo, salvadas alguna peculiaridades..., no solo son patentes, sino que, en los distintos países, no es difícil encontrar, haciendo de lado contingencias históricas que dan un sello propio a cada ordenamiento, orígenes tributarios en el contencioso administrativo."

## CAPITULO I

### **Antecedentes Históricos, Sustento Doctrinario y Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión.**

#### **1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RECURSO TRIBUTARIO DE REVISIÓN.-**

Para iniciar con el análisis hemos considerado pertinente realizar el siguiente resumen histórico de la adopción del recurso de revisión en la legislación tributaria ecuatoriana, iniciando con la Ley del Tribunal Fiscal hasta las últimas reformas introducidas en el último año.

Es necesario considerar que la Ley del Tribunal Fiscal, publicada en el Registro Oficial 847 de 19 de junio de 1959, marcó un antes y un después en el derecho tributario ecuatoriano, lo cual, en gran medida, fue obra del doctor Eduardo Riofrío Villagómez, al implantar varios conceptos de vital importancia en el derecho tributario moderno que finalmente fueron, posteriormente, recogidos en el Código Fiscal de 1963<sup>5</sup>. Entre otros conceptos y principios podríamos nombrar: la justicia fiscal, la ética financiera y la distinción de la jurisdicción administrativa (en sentido lato) y judicial.

Así pues, la Ley del Tribunal Fiscal recoge principios de importancia; es más, la presentación realizada por el Ministro del Tesoro de la Ley al señor Presidente de la República es un análisis extremadamente profundo en el que se establecen varios

---

<sup>5</sup> El doctor Oswaldo Torres González menciona, en su libro *Instituciones de Derecho Tributario*, que “el Proyecto del Código Fiscal, preparado por el doctor Riofrío con enmiendas sugeridas por el sector público, así como una Comisión de Juristas, se convirtió en el Código Fiscal Ecuatoriano en junio de 1963.”

conceptos doctrinarios de importancia, para exemplificar lo mencionado, me permito transcribir un párrafo completo de la presentación del Código Fiscal al Excelentísimo Señor Presidente Camilo Ponce Enríquez:

*“El Estado tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la Ley y la obligación tributaria por ella impuesta. El contribuyente tiene el deber de satisfacer las contribuciones que legalmente se han creado; pero tiene también el derecho de exigir que se aplique la Ley justicieramente y que no se agrave el peso de sus obligaciones por recargos indebidos, falsas interpretaciones y demoras injustificables en reconocer sus derechos o establecer sus obligaciones. El Estado, a su vez, tiene el deber de administrar justicia tributaria y atender los reclamos de los contribuyentes, dentro de los plazos fijados por la Ley, de conformidad con las normas y los principios fiscales. La relación financiera entre el contribuyente y el Estado no es de supeditación incomprendible o totalitaria, sino una relación ético-financiera, por la cual el ciudadano que está en las situaciones económicas y legales previstas en la Ley, debe una contribución para realizar los fines del Estado”* (El subrayado es mío)

El párrafo citado deja sin duda que en el Ecuador se han manejado ciertos principios que, hoy por hoy, para algunos profesionales son únicamente argumentos retóricos. En todo caso, la Ley del Tribunal Fiscal recoge los principios de ejecutoriedad y legitimidad del acto como presunción irrefutable y santa que no permitía revisión alguna; otro principio establecido en la mencionada ley es el principio “solve et repete”<sup>6</sup> ya superado por nuestra legislación en el ámbito administrativo y, para muchos, puesta en vigencia nuevamente en el ámbito contencioso tributario a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador<sup>7</sup>. Pensar en un recurso de revisión en esta etapa histórica del país era imposible.

<sup>6</sup> El principio “solve et repete” fue eliminado fue eliminado en el Código Tributario de 1975.

<sup>7</sup> Efectivamente, con las nuevas reformas realizadas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se establece el afianzamiento previo del 10% de la cuantía planteada para poder acceder a la justicia contenciosa tributaria, de alguna forma se considera que el afianzamiento ha puesto en vigencia nuevamente el principio superado del “solve et repete” o paga y repite, la norma del afianzamiento, en su parte pertinente, ordena: *“Afianzamiento - Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. ...El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el*

Posteriormente, el Código Fiscal publicado en el Registro Oficial 490 de 25 de junio de 1963, en el que participan profundamente varios importantes jurisconsultos<sup>8</sup>, se establece a partir del artículo 35, Capítulo I denominado “Competencia”, Título II denominado “De los Recursos Administrativos”, varios recursos; sin embargo, no se establece un recurso con las características y esencia del recurso de revisión. La transición entre el Código Fiscal de 1963 y el Código Tributario de 1975 es evidentemente técnica y práctica, así lo confirma la Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario al mencionar:

*“Con la visión teórica y práctica reseñada, sin desmerecer los pasos dados con la Legislación Nacional en el orden tributario, consideró la Comisión que el Código Fiscal de 1963 resultaba para la hora actual parco en sus preceptos, que no agotaba la normativa de la relación jurídico-tributaria ni la parcela ancha de los reclamos y recursos, como tampoco se había culminado en la materia del contencioso administrativo estimó, por otro lado, que en los hechos, no se había logrado unificar el sistema de tramitación administrativa de los reclamos y que existía más bien un conjunto heterogéneo de disposiciones en los diversos ordenamientos tributarios (Central y Seccional), en pugna con el concepto unitario y de uniformidad que se quiso rigiera como enunciado en el Código Fiscal.”*

Definitivamente, desde la normativa tributaria aborigen de 1959 hasta la vigencia del Código Tributario en 1975, se dieron pasos de madurez técnica evidente; sin embargo, el recurso de revisión aparece únicamente luego de moderar la rigidez del principio de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo que inicialmente no aceptaba revisión alguna.

Efectivamente, únicamente el Código Tributario, vigente desde el 23 de diciembre 1975<sup>9</sup>, establece y mantiene hasta la actualidad la institución del Recurso de

---

*cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.”*

<sup>8</sup> El proyecto definitivo fue resultado en el que intervinieron los siguientes jurisconsultos: Juan Genaro Jaramillo, Alfredo Pérez Guerrero, José Federico Ponce, Juan Isaac Lovato, Pedro Leopoldo Núñez, Eduardo Riofrío Villagómez.

<sup>9</sup> El Código Fiscal fue publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963 mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29.

Revisión. El avance del Código Tributario es notable, se recogen nuevos principios y se establecen ciertos presupuestos de una forma más técnica y propia del derecho tributario. La Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario<sup>10</sup> respecto del recurso de revisión mencionó:

*“En tercer lugar, en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra lo que no es dable ningún otro tipo de recurso administrativo...”*

La comisión concluye que “el Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante y, con criterio de inobjetante emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones”<sup>11</sup>; sin embargo, y a pesar de que la doctrina ampliamente dominante, denominó al recurso de revisión como un recurso extraordinario<sup>12</sup>, el Código no lo menciona; el artículo original que establecía el Recurso de Revisión, textualmente, mencionaba:

*“Art. 139.- (Reformado por el Art. 21 de la Ley 41, R.O. 206, 2-XII-97 y por el Art. 46, lit. a de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001) - Causa para la Revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración Tributaria Central y los Prefectos Provinciales y Alcaldes, en su caso, en la Administración Tributaria Seccional y las máximas Autoridades de la Administración Tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por*

---

<sup>10</sup> La Comisión Interinstitucional redactora del Código se encontraba integrada por Magistrado del Tribunal Fiscal, Contraloría de la Nación, Ministerio de Economía y la Dirección General de Rentas.

<sup>11</sup> La legislación española establece, en su artículo 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que el Recurso de Revisión es un recurso netamente extraordinario que se da contra actos firmes en vía administrativa.

<sup>12</sup> La Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario mencionaba que “en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario”, sin embargo, en el articulado del Código Tributario nunca se estableció al Recurso de Revisión como un recurso extraordinario.

*insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...)"*

En la actualidad el Código Tributario (actual artículo 143, originalmente artículo 139) tampoco establece si el Recurso de Revisión es o no un recurso extraordinario.<sup>13</sup>

De acuerdo con el Código Tributario de 1975, el recurso de revisión podía iniciarse de oficio por la propia Administración Tributaria, a petición de otras instituciones públicas y a petición de cualquier persona directamente afectada.<sup>14</sup>

El recurso podía ser planteado cuando ocurría una de las siguientes circunstancias:

- 1.- Errores de hecho y de derecho de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas;
- 2.- Posterior aparición de documentos de valor trascendental, ignorados al expedirse el acto resolución;
- 3.- Cuando los documentos que sirvieron de base fueron manifiestamente nulos o así hubiesen sido declarados o se permita presumir grave y concordantemente su falsedad;
- 4.- Cuando, declaración testimonial de por medio, los testigos hubieren sido condenados por falso testimonio precisamente por las declaraciones vertidas, o cuando por sentencia judicial se estableciere que ha mediado delito parar dictar el acto o resolución.

---

<sup>13</sup> El doctor Vidal Maspons considera que, respecto del Recurso de Revisión establecido originalmente, “es importante resaltar el hecho de que el Código – Tributario original – lo califica simplemente como “recurso”, sin importar que sea calificado doctrinariamente como de “extraordinario” y solamente por tal calificación de “recurso”, si estaba interpuesto en tiempo oportuno, y por encontrarse aún pendiente de resolución, se podía poner como excepción al proceso de ejecución del crédito tributario, según el artículo 213 de tal Código.”

<sup>14</sup> El Código Tributario textualmente decía: “es la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos”. El fallo 261 – 06 de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia establece que la persona directamente afectada no puede considerarse a la misma autoridad que emitió el acto.

Posteriormente, el recurso de revisión pierde fuerza por las modificaciones realizadas por la Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001, la cual modifica al recurso de revisión en un proceso facultativo y extraordinario a cargo de la Administración Tributaria, planteando la duda de si el Recurso de Revisión era efectivamente un recurso o simplemente un proceso administrativo, en nuestra opinión, el Recurso de Revisión efectivamente es un recurso, como lo analizaremos posteriormente

Finalmente, cabe señalar que a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007, se elevó al Código Tributario a la jerarquía de Ley Orgánica. Como podemos observar, el recurso de revisión es relativamente joven en la legislación ecuatoriana y ello es quizás una de las ventajas más grandes que tiene esta institución, pues su relativa novedad y poco estudio, permite que se pueda someter a distintos cambios con el fin de fortalecer sus características esenciales.

## **2.- SUSTENTO DOCTRINARIO DEL RECURSO DE REVISIÓN.-**

El concepto inicial de Estado de Derecho es su sometimiento total y sin condición alguna al derecho como ciencia y como estructurador social.<sup>15</sup> Efectivamente, el estado de derecho se caracteriza por reconocer, controlar y garantizar los derechos de los administrados y de prestar todos los medios necesarios para defender y realizar estos derechos cuando son amenazados a través de los órganos debidamente constituidos y que se encuentran debidamente limitados por la norma que los regula.<sup>16</sup> En nuestro

---

<sup>15</sup> En este sentido, el Dr. Luis Toscano Soria, en su libro Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, menciona que "(...) la gestión y la voluntad administrativa se concretan en actos administrativos que pos su condición de reglados en materia tributaria, sujetos a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, a más de que deben reunir las formalidades comentadas, son impugnables en la vía administrativa o en la vía judicial (...)"

<sup>16</sup> El doctor Julio Cesar Trujillo menciona que "... la única forma de que el estado respete los ámbitos de la vida privada y en los de la vida pública se conforme con las exigencias de la dignidad y libertad de la persona es mediante el sometimiento del mismo estado al derecho... - y añade - El estado de derecho se caracteriza, a diferencia de la dictadura, por el reconocimiento de derechos

caso, el artículo 1 de la Constitución del Estado define al Ecuador como un “*estado social de derecho*”<sup>17</sup>.

Efectivamente, en el principio de los tiempos el Estado se caracterizó por la concentración de poderes. El monarca era fuente, intérprete y ejecutor de la norma, es decir su decisión.<sup>18</sup> El monarca mantenía un poder absoluto y evidentemente era quien decidía respecto de las controversias respecto de los tributos<sup>19</sup>. Posteriormente, cuando se planteó la división de poderes, y se la aceptó como un principio básico, la función ejecutiva se encontró facultada para decidir respecto de ciertas controversias, aplicar sanciones y cobrar tributos a los administrados, es decir, para ejercer lo que actualmente conocemos como facultades resolutiva, sancionadora y recaudadora de la administración. Estas facultades, y especialmente, la resolutiva, trajeron en su ejecución, los más variados abusos y errores.

Entre los medios que el Estado establece para garantizar y defender los derechos de los contribuyentes en el ámbito jurídico tributario respecto de posibles abusos o errores del estado, encontramos varios reclamos y recursos que permiten limitar y reformular la actuación del estado. Entre estas garantías y controles se encuentra el recurso de revisión, lo cual históricamente no fue siempre así.

---

*de los gobernados anteriores al estado; por el establecimiento de garantías de que los gobernados pueden hacer uso para defender esos derechos cuando pueden ejercerlos sino dentro de los límites y de acuerdo con los procedimientos prescritos en el derecho.”*

<sup>17</sup> El tratadista Roberto Dromi menciona que “el occidente del derecho en nuestra comunidad debe enmarcarse en una ideología de humanismo y democracia, con sustento en la libertad, la justicia y la solidaridad. Para ello es necesario que el Estado-poder se haga Estado-derecho; que la libertad domine a las nuevas formas de esclavitud, pues ahora esclavo no se “nace”, se “hace” y que el derecho sea la justicia, no sólo de fondo, sino también de forma”

<sup>18</sup> Guillermo Cabanellas, al definir el Recurso Extraordinario, menciona: “Cuando la justicia se administraba no sólo en nombre del rey, sino por delegación del monarca que en ocasiones juzgaba por si mismo o recababa el conocimiento de alguna causa, era más frecuente el empleo del recurso extraordinario, con todo motivo o pretexto: para acortar o prorrogar los plazos, para revocar el juicio o suspender indefinidamente su curso, e incluso para revisar las ejecutorias, y sin razones legales establecidas.”

<sup>19</sup> Sobre este punto, el doctor Leonardo Andrade menciona que “antes de que surja la noción del acto administrativo en el Estado de Derecho, ese acto se lo denomina como acto del Rey, acto de la Corona, acto del Fisco, etc...”

Como podemos ver, el poder fue atenuándose a lo largo de las épocas. Este poder, en principio absoluto, fue atenuado gracias a los movimientos constitucionalistas<sup>20</sup> originarios que llevaron a transfigurar el poder absoluto del estado monárquico en una función, por lo menos teórica, de servicio del estado hacia sus administrados gracias al concepto de soberano y de poderes soberanos: servicio de unos hombres a otros, lo cual plantea la enmienda o corrección de posibles abusos y errores en honor de la justicia. Es aquí donde se encuentra la razón de ser del recurso de revisión. Así pues, nace el fin de tutelar o garantizar los derechos de los contribuyentes, realizar un control de legalidad, de constitucional y, al mismo tiempo, de permitir a la Administración Tributaria corregir sus errores. A continuación realizaremos un análisis de estos aspectos.<sup>21</sup>

#### a) Recurso de revisión como control de legalidad y garantía de derechos.-

Evidentemente, el concepto de función de servicios administrativos, que fue comentado anteriormente, fue evolucionando a través de la historia de forma paulatina de acuerdo con el tipo de estado que lo ejercía, partiendo del estado absolutista, pasando por el estado liberal de siglo XIX, posteriormente por el estado de derecho de siglo XX, hasta madurar en el estado de derecho constitucional que conocemos actualmente<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Los movimientos que postulaban la división de poderes, cuando aparecieron, no fueron denominados constitucionales, fueron denominados como tales en la actualidad como movimientos constitucionales embrionarios ya que plantearon principios generales que evitaban el absolutismo.

<sup>21</sup> El tratadista Eusebio González García, en su artículo Los Recursos Administrativos y Judiciales publicado en el Tratado de Derecho Tributario publicado en el 2001, menciona que “los ordenamientos jurídicos han recorrido un camino más o menos largo hasta apreciar, dentro del procedimiento de liquidación, cuál acto o actos podían ser objeto de reclamación independiente. Los países de régimen de derecho administrativo culminaron esta primera fase de evolución a fines del siglo pasado, reconociendo, en todo caso, esa cualidad del acto conclusivo del procedimiento” (página 643).

<sup>22</sup> Respecto de evolución del derecho administrativo, Eusebio González menciona que “la idea de un verdadero control a la administración (externo, jurisdiccional) se abre paso lentamente a lo largo del siglo XIX, en torno a la elaboración jurisprudencial del concepto de acto administrativo, de un lado, y a la distinción entre derechos subjetivos e intereses legítimos, de otro, tratando de casar dos principios de fácilmente armonizables: la unidad de jurisdicción y separación de poderes; más tarde, bien entrado el siglo XX, el centro de gravedad del contencioso se irá trasladado paulatinamente desde la ilegalidad del acto a la lesión económica y por último, sobre todo en lo tocante al amparo constitucional, ha entrado en juego la defensa de los derechos y libertades fundamentales del ciudadano. Mas para nuestros efectos, mucho más limitadas y concretas en este momento, es suficiente comprobar, desde finales del siglo XIX, la coexistencia relativamente unánime en muchos Estados europeos (con las notables excepciones francesa e inglesa, que responden a motivos históricos diversos) de tres instancias revisoras –por lo general sucesivas y previas– del acto administrativo tributario: 1º, la revisión administrativa interna (...) 2º, la revisión jurisdiccional administrativa, que puede ser togado o no togado (...); y 3º la revisión judicial ordinaria, que puede contar o no con secciones especializadas de derechos administrativo.”

El concepto de función de servicios administrativos como lo entendemos actualmente es aplicable directamente a la administración tributaria y puede resumirse en ejercicio de las distintas facultades que son propias de la administración; es decir, facultad determinadora, facultad resolutiva, facultad sancionadora, facultad recaudadora y reglamentaria<sup>23</sup>.

Frente a estas facultades los distintos ordenamientos jurídicos han establecido mecanismos de tutela que, en términos generales, suponen el control de la aplicación adecuada de las leyes y, al mismo tiempo, buscan proteger a los contribuyentes de los excesos de la administración tributaria en sus abusos y errores, en este sentido, Roberto Dromi menciona:

*“El control administrativo tiene por finalidad la protección y de defensa de la legalidad administrativa y de los derechos subjetivos de los administrados. Por tal motivo es a través de la impugnación que se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ha sido violada u obtener su restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares. Es decir, se intenta armonizar la defensa de los derechos subjetivos con el interés público que gestiona la Administración. Los medios de control, verdaderas garantías para los derechos de los particulares, tienen por finalidad la revisión del obrar de la Administración, con el objeto de encauzarlo dentro del marco jurídico.”<sup>24</sup>*

Este concepto es aplicable tanto al ámbito administrativo como al ámbito tributario. En conclusión, el Estado debe controlar la legalidad de la actuación de la Administración a

---

<sup>23</sup> El Código Tributario respecto de la facultad reglamentaria menciona: Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella. En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

<sup>24</sup> Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, Ciudad Argentina, Buenos Aires1999, Pág.253.

través de distintos procesos, entre los cuales se encuentra el recurso administrativo de revisión. Al respecto, el doctor Leonardo Andrade menciona:

*“El Estado de Derecho supone límites jurídicos a la actividad administrativa y un sistema de control para que sus actuaciones se revistan de legalidad y justicia, para lo cual se considera eficaz el control jurisdiccional, y por lo tanto se lo considera como elemento integrante del Estado de Derecho”<sup>25</sup>*

En el Régimen Tributario interno se establece que “el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional...”<sup>26</sup>

En este sentido, el recurso de revisión permite la tutela y garantía de derechos por ser un proceso reglado constituido por distintos pasos y procedimientos que deben respetar varios principios y derechos constitucionales como legales. Ciertamente, el objetivo del recurso de revisión es actuar como un control de la legalidad de los actos de la administración, en este sentido, el tratadista J. Andrés Sánchez Pedroche menciona que la normativa española:

*“... regula diversos mecanismos jurídicos encaminados a la depuración y, en su caso, eliminación de las actuaciones jurídicas de la Administración que obedecen, en la mayoría de los casos, a razones de legalidad (ahí donde se hubiera incurrido en infracciones del ordenamiento jurídico) o bien de oportunidad (cuando se produce una modificación sobrevenida en la apreciación del interés público o un cambio en las circunstancias objetivas que se tuvieron en cuenta al dictar el acto).”<sup>27</sup>*

<sup>25</sup> Leonardo Andrade, “PRACTICA TRIBUTARIA - PROCEDIMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO ECUATORIANO”, Compugrafic, Quito, Pág. 28.

<sup>26</sup> La Constitución Política de la República recoge los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad como principios reguladores y de tutela dentro del Régimen Tributario y, adicionalmente, establece que los tributos, además de servir para obtener recursos presupuestarios deben servir como instrumento de política económica general.

<sup>27</sup> J. Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA RECURSOS Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág. 9.

Las legislaciones a nivel mundial prevén el recurso de revisión no sólo en materia tributario-administrativa, sino como un mecanismo de control de legalidad de la actuación del Estado en general. El tratadista Roberto Dromi al definir al recurso administrativo menciona: “*Es un remedio administrativo específico por el que se atacan solamente actos administrativos y se defienden derechos subjetivos o intereses legítimos*”.<sup>28</sup> Es más, el mencionado tratadista en su obra Derecho Administrativo menciona:

“*Por medio del recurso administrativo se promueve el control de legalidad (legalidad y oportunidad) de una acto emanado de la autoridad administrativa, a fin de que se lo revoque modifique con el objeto de restablecer el derecho subjetivo o interés legitimo lesionado por dicho acto. Toda declaración administrativa definitiva que produce efectos jurídicos individuales e inmediatos, es impugnable mediante los recursos para la defensa del derecho subjetivo o del interés legitimo.*”

Finalmente, Dromi concluye mencionando que el “*(...) procedimiento administrativo en un Estado de Derecho democrático - participativo -, tiene que asegurar en el orden existencial y concreto, la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa. Debe ser, también, un instrumento idóneo para el logro del fin común*”<sup>29</sup>

En conclusión el recurso de revisión busca la realización de la justicia a través de un procedimiento formal extraordinario, así lo confirma Ernesto García – Trevijano Garnica cuando menciona:

“*Sin entrar en una cuestión tan profunda como la relativa a las relaciones entre la legalidad y la justicia, lo cierto es que todo recurso, también el de revisión, tiende obviamente a la realización de la justicia.*”

---

<sup>28</sup> Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, editorial Ciudad Argentina, 1999, Buenos Aires, Pág. 42.

<sup>29</sup> Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, editorial Ciudad Argentina, 1999, Buenos Aires, Pág. 45.

En definitiva, el recurso de revisión permite que los administrados cuenten con un medio final para hacer prevalecer sus derechos y lograr que prevalezcan los principios de justicia tributaria, así lo confirma Eusebio González al mencionar:

*“Dejando a un lado la revisión administrativa de oficio, la revisión vía recurso (administrativo o jurisdiccional) es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legítimo a una correcta aplicación de las normas tributarias, como el derecho subjetivo del contribuyente a no pagar más de lo estrictamente fijado por la ley, cuando este se halla ante un acto tributario presuntamente ilegítimo que lesiona sus derechos.”*

Los recursos administrativos, en general, surgen con el fin de limitar el poder del Estado en general y, en la parte administrativa, tienen el propósito de limitar el poder ejecutivo y de proscribir su actuación abusiva, ilegal o atentatoria contra los derechos y principios generales del derecho.<sup>30</sup> El doctor Leonardo Andrade, en relación con lo antes indicado, menciona:

*“Una posición doctrinaria dice que: “El Estado de derecho es aquel en cuyo Sistema Jurídico Positivo se halla instaurada la institución del recurso contencioso administrativo Tributario”; posición que nos revela la importancia de este tema.”*

El administrativista Dromi considera que *“la protección jurídica de los administrados, para hacer efectiva la responsabilidad del Estado y demás personas públicas, puede tener lugar en sede administrativa a través del “procedimiento administrativo”, participando de la impugnación administrativa de la voluntad pública, o en sede judicial a través del proceso administrativo – en sentido amplio –, participando de la*

---

<sup>30</sup> El doctor Juan Carlos Benalcázar opina que las garantías constitucionales permiten cuestionar jurídicamente la actividad administrativa.

*impugnación judicial de la voluntad pública. En ambos casos se tutelan las situaciones jurídicas subjetivas”<sup>31</sup>.*

**b) Revisión de los errores de la administración.-**

El recurso de revisión adicionalmente a garantizar los derechos de los administrativos y actuar como un control de legalidad, es un mecanismo que permite a la Administración realizar la justicia a través de la autocorrección de sus errores, lo cual, como es evidente, no siempre fue así. En efecto, el concepto de que el estado no cometía errores era una presunción que tenía tal fortaleza que, con seguridad para más de un funcionario público supuso prácticamente contar con una patente de corso, especialmente durante la monarquía, como lo confirma Andrés Sánchez Pedroche al mencionar que:

*“Durante mucho tiempo se pensó - y algunos funcionarios en la actualidad parecen cómodamente instalados en dicha ilusión - que la Administración no podía equivocarse, pero recordemos que ése era justamente la regla tradicional basada en el principio monárquico en que no se admitía el error dado que el Gobierno no podía errar como cualquier persona y que se resumía en el viejo apotegma. The King cannot be stopped, for it cannot be presumed the king would do wrong to any person. Por supuesto, nada de cierto anida en dicho pensamiento, coherente con una etapa de gobierno ya superada.”<sup>32</sup>*

Al concluir, Pedroche -citando la Sentencia del Tribunal Supremo de España de 26 de marzo de 1998- considera que “*la revisión de los actos administrativos consiste en someterlos a un nuevo examen para ratificarlos, corregirlos, enmendarlos o anularlos, si son contrarios a Derecho, es decir, volverlos a ver*”<sup>33</sup>. Este concepto es el que

---

<sup>31</sup> José Roberto Dromi, “MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1987.

<sup>32</sup> Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA: RECURSO Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág. 10.

permite sustentar el hecho de revisar o rever un acto que goza de las presunciones de validez y legalidad.

En este sentido, el recurso de revisión permite revisar efectivamente la actuación de la Administración al considerar que pueden existir errores en su actuación y que al mismo tiempo se puede enmendarlos actuando de forma transparente y sobre todo de conformidad con la normativa establecida dentro del Estado de Derecho.<sup>34</sup> Este concepto fue adoptado en nuestra legislación con el Código Tributario expedido en 1975, cuando se consideró que el recurso de revisión *halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración (...) incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme (...)"*

En la actualidad, la doctrina y la legislación aceptan total y ampliamente al recurso de revisión como un medio a través del cual la Administración Tributaria puede enmendar sus propios errores. En este sentido, José Juan Ferreiro Lapatza, catedrático de la Universidad de Barcelona, menciona:

*"Para procurar que los actos administrativos de aplicación de los tributos se ajusten a Derecho, el ordenamiento jurídico dispone que la presunción de legalidad o validez a que hemos aludido no es indestructible. Los actos administrativo tributarios pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser sometidos de nuevo a examen para en su caso corregirlo o enmendarlos."*<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Pedroche, citando a Gómez-Ferrer Morant, menciona que "en un Estado de Derecho el sometimiento de los poderes – y en particular del ejecutivo - a la ley y al Derecho constituye una de sus características definitorias, de tal forma que la consecución de fines de interés general al margen del Derecho no es un objetivo propio del Estado; de ahí la posibilidad de apreciar el interés general concurrente en que los actos administrativos nulos de pleno derecho o los anulables en que concurre una infracción relevante -grave- del ordenamiento, puedan quedar sin efecto por la propia Administración autora del acto dentro de ciertos límites

<sup>35</sup> José Juan Ferreiro Lapatza, "CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL", Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2006, Pág. 524.

En efecto, “el derecho no tutela el acto contrario a sus mandatos, por eso exige una modificación del mismo que elimine dicha contrariedad y comporte su plena adecuación al ordenamiento jurídico”<sup>36</sup> dejando de lado el concepto de validez y legitimidad frente al concepto de bien común y justicia tributaria.

La institución del recurso de revisión no sólo funciona como amparo frente a los arbitrariedades o abusos de los funcionarios públicos sino, finalmente, busca que no se desvirtúen las normas y lo principios jurídicos. En este sentido, el recurso de revisión es el medio legal de tutela de derechos que el ordenamiento jurídico franquea para poder impugnar los actos de la Administración y lograr rectificaciones en su proceder, es decir, es una garantía frente a las decisiones de la Administración.

Este presupuesto de tutela no necesariamente tiene que tener un contenido de defensa al abuso de la Administración Tributaria en los actos administrativos tributarios, que son tan técnicos y complejos, sino que puede plantearse frente a errores de la Administración, los cuales pueden ser corregidos a petición de parte o de oficio.

El profesor español Eusebio González menciona que “aun dado por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados... - y - que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias. Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA: RECURSO Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág.11.

<sup>37</sup> Eusebio González García, “LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES”, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2001, Pág. 643.

Por tanto, el Fisco forma parte importante de la función administrativa del estado y de un sistema jurídico que busca como fin el bien común que es el “*conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección, no es dudoso el que una de esas condiciones sea la vigencia irrestricta del orden jurídico.*”<sup>38</sup>

### **3.- CONTROL CONSTITUCIONAL PREVENTIVO DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN A TRAVÉS RECURSO TRIBUTARIO DE REVISIÓN.-**

Me permito tratar este tema de forma apartada de los antecedentes históricos y doctrinarios del Recurso de Revisión debido al poco desarrollo que este tema tiene en la doctrina y en la normativa nacional y, sobre todo, por que la constitucionalización del derecho tributario obliga a realizar un análisis de esta nueva faceta del Recurso de Revisión, como se evidencia a continuación.

Como mencionamos anteriormente, la doctrina establece que el recurso de revisión actúa como control de legalidad de los actos administrativos y como garantía de derechos de los administrados; por otro lado, la doctrina y la mayoría de las legislaciones no mencionan o mencionan levemente que el Recurso de Revisión puede actuar como un control constitucional preventivo de los actos emitidos por la administración. En mi opinión, nuestra Constitución Política establece sin mayor claridad la posibilidad de que las máximas autoridades de la Administración Tributaria realicen un control de la constitucionalidad de los actos emitidos por sus inferiores a través de lo establecido en el artículo 272 de la Constitución Política de la República, el mismo que menciona:

---

<sup>38</sup> María José Rodríguez, “EL ACO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”, Editorial Abaca, Buenos Aires, 2004, Pág. 98.

*“La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos - leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.”*

*Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior.”<sup>39</sup> (El subrayado es mío)*

De la norma citada anteriormente podríamos concluir que las máximas autoridades de la Administración Tributaria, al resolver un recurso de revisión, deben observar si el acto administrativo recurrido fue o no emitido de conformidad con los preceptos y principios recogidos por la Constitución Política del Estado y, por otro lado, deberán enmendarlo, corregirlo o, definitivamente, declararlo sin valor si el acto recurrido guarda algún tipo de contradicción con la carta magna.

Adicionalmente, en total concordancia con lo antes mencionado, me permito citar el artículo 273 Constitución Política de la República que ordena:

*“Art. 273.- Las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas tendrán la obligación de aplicar las normas de la Constitución que sean pertinentes, aunque la parte interesada no las invoque expresamente.”*

(El subrayado es mío)

El citado artículo confirma lo antes mencionado al establecer que las autoridades administrativas deben actuar de forma espontánea o por *motu proprio* y aplicar las normas o preceptos establecidos en la constitución de forma natural, sin la necesidad de que los administrados así lo soliciten; es decir, la aplicación de la norma constitucional debe realizarse de forma directa al momento de ejercer su facultad resolutiva.

---

<sup>39</sup> Como podemos observar, el artículo exige la existencia previa de una resolución y una autoridad que pueda observar la constitucionalidad del acto emitido.

De esta forma, en mi opinión, el control constitucional de los actos administrativos puede ser aplicado de forma directa por la Administración al resolver el recurso de revisión, esto encuentra fundamente en el concepto mismo del Estado derecho el cual parte de la noción de que “*los caracteres fundamentales del Estado de derecho, los cuales se entrelazan en un todo armónico y sistemático*,<sup>40</sup> permiten comprender aquel postulado de proscripción de la arbitrariedad.”<sup>41</sup>

En resumen, la máxima autoridad de las distintas administraciones tributarias, no solo que pueden sino que debe aplicar de forma directa la constitución como un todo armónico, ejerciendo de esta manera un control constitucional previo respecto de los actos emitidos por sus inferiores, sobre el tema, el doctor Maspons menciona:

“ “La Constitución debe interpretarse como un todo armónico, de manera tal que unas normas constitucionales se complementan con otras”, de manera, pues, que el sistema de interpretación lógica es un sistema que ha tenido amplia cabida en nuestro país. Y lo que se ha dicho en general, y obviamente al Código Tributario entre ellos, pues las normas de los Códigos, al igual que las Constitucionales, aunque éstas tengan un carácter mucho más general, deben interpretarse unas con otras y en los Códigos m por ser normas de carácter más específico, se aplica con mayor rigor el sentido de “la economía general de la ley”, es decir “su plan, el lugar que ocupa la norma discutida, el título dentro del cual está ubicada, etc.” al decir de los profesores Mouchet y Zorraquín.”

En este sentido, si la Administración Tributaria encuentra una incoherencia frente a una norma constitucional, su obligación, es enmendar dicho error cometido por su subordinado.

En definitiva, la aplicación del Derecho Tributario debe ser un medio de la obtención de justicia social a través de la enmienda o, definitivamente, la eliminación

---

<sup>40</sup> En el mismo sentido, el doctor Juan Carlos Benalcázar considera que “lo propio de un “asunto de legalidad” esta dado, como dijimos, por la norma jurídica que directa e inmediatamente está llamada a regular el asunto que se trate, lo que no obsta que dicho asunto pueda ser apreciado también según disposiciones de la Constitución, pues el ordenamiento jurídico es un todo.”

<sup>41</sup> Juan Carlos Benalcazar Guérón, “DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA”, Andrade & Adociado Fondo Editoarial, Quito, 2007, Pág. 20.

del acto que lesione el ordenamiento constitucional, así lo menciona el doctor Juan Carlos Benalcázar, como se menciona a continuación:

*“Cuando existe violación de los preceptos constitucionales existe una situación de negación directa e inmediata a los principios fundamentales sobre los que se asienta el orden político de tal forma que la ley, reglamento o acto de autoridad que contenga el vicio de inconstitucionalidad, tiene que ser necesariamente eliminado del ordenamiento jurídico, sin posibilidad de convalidación”<sup>42</sup>*

Por otro lado, como lo mencionamos anteriormente, es evidente que dicho control lo realizará la autoridad máxima de cada Administración Tributaria quien es la obligada a resolver el Recurso de Revisión. En todo caso, y a pesar de nuestro planteamiento y la normativa constitucional citada, es evidente que, en la actualidad, la Administración Tributaria (incluyendo SRI, CAE y administración de excepción) acude a normativa reglamentaria y a veces hasta inferior para resolver los distintos Recursos Planteados.

---

<sup>42</sup> Juan Carlos Benalcazar Guerrón, “DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA”, Andrade & Adociado Fondo Editoarial, Quito, 2007.

## CAPITULO II

### Definición y naturaleza del Recurso Extraordinario de Revisión Tributario y su tratamiento en el Régimen Tributario Ecuatoriano

#### 1.- CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO DE REVISIÓN.-

##### 1.1. Recurso de revisión en otros ámbitos.-

Antes de establecer un concepto concluyente de recurso de revisión, considero pertinente revisar los conceptos respecto de la institución de la revisión en distintos ámbitos del derecho.

En términos generales – materia civil – el objeto del recurso extraordinario de revisión es “reafirmar” la justicia a través de la corrección respecto de la falibilidad de los juzgadores, lo cual conlleva dejar de lado el santo concepto de la cosa juzgada. Este concepto constituye también el sustento de la aplicabilidad y viabilidad jurídica del recurso de revisión administrativo.

En lo penal, de acuerdo con la Sala Especializada de lo Fiscal, el recurso de revisión penal “*(...) es un recurso extraordinario contra una sentencia firme y ejecutoriada, cuyo principal objeto es remediar el error judicial y aunque destruye la santidad de la cosa juzgada reivindica la dignidad humana del procesado inocente.*”<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 24 – 01, Juez Fiscal de Cuenca en contra de Gilberto Colón Preciado Pineda.

El recurso de revisión en el ámbito administrativo, concepto más próximo al tributario, tiene prácticamente la misma naturaleza del recurso tributario de revisión. Rafael Fernández Bautista, concretamente dentro de la materia administrativa, menciona que “*el recurso (administrativo) extraordinario de revisión es aquel recurso administrativo general que un interesado plantea contra los actos firmes en vía administrativa (es una conditio sine qua nom del recurso)..., con el objeto de que sea anulado o modificado, y sólo cuando concurre alguna de las circunstancias previstas legalmente.*”<sup>44</sup>

En nuestra normativa administrativa, el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, en su glosario de términos define al recurso de revisión de la siguiente forma:

“*Medio extraordinario de impugnación por el cual se pretende que la máxima autoridad del órgano administrativo, de oficio o a petición de parte deje sin efectos total o parcialmente actos administrativos que declarén, reformen o extingan derechos subjetivos.*”

Por su parte, respecto del recurso administrativo, el doctor Leonardo Andrade menciona lo siguiente:

“*El Recurso es una acción o facultad del contribuyente o responsable de la obligación tributaria para oponerse o para hacer cambiar la ejecución del acto de la Resolución administrativa, fundado en hechos o en razones que den ese efecto; también como propia determinación de oficio de la Administración para corregir errores o modificar actuaciones inconvenientes de la misma*”

Por la similitud de los conceptos, para los tratadistas, el recurso de revisión simplemente viene a ser heredero de los viejos recursos de nulidad y revisión establecidos en la

---

<sup>44</sup> A. Rafael Fernández Bautista, “NOTAS RESPECTO DEL RECURSO (ADMINISTRATIVO) EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, <http://www.uv.es/~ripj/1lab.htm>, 2003, Pág. 01.

doctrina y normativa administrativa; y, la única diferencia entre ambas ramas del derecho es el tecnicismo con el que el derecho tributario se maneja.<sup>45</sup> Conuerdo con este concepto, pues, es evidente que el derecho tributario tiene su herencia administrativa y al mismo tiempo sus características propias; en todo caso, a pesar de la cercanía de ambas ramas del derecho, el derecho tributario se distingue del derecho administrativo por mantener sus propios principios y, especialmente, por mantener un sustento técnico científico apegado a las ciencias económicas, contables y financieras que han requerido de la creación de ciertas instituciones propias del derecho tributario que mantienen una esencia totalmente autónoma e independiente.

Por otro lado, Giuliani Fonrouge considera que el derecho tributario por su tecnicismo es más cercano al derecho financiero que al derecho administrativo, textualmente, Fonrouge menciona que el Derecho Tributario “*junto con el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre los últimos*”<sup>46</sup>.

En mi concepto, el Derecho Tributario mantiene una relación más directa con el derecho administrativo respecto del orden adjetivo de las normas, mientras la relación que mantiene con el régimen financiero contable se vincula a través de la norma subjetiva y, por su parte, la Relación Jurídica Tributaria; es decir, la relación o vínculo personal que nace de la obligación pecuniaria del sujeto activo del tributo con el sujeto pasivo del tributo, es la que distingue definitivamente al Derecho Tributario de cualquier otra rama del derecho.

Finalmente, podemos concluir este análisis mencionando que el concepto del recurso de revisión en materia tributaria no se aleja de los conceptos de las distintas

---

<sup>45</sup> El tecnicismo para Eusebio González lleva a un grado de complejidad, en principio, solo apto para expertos.

<sup>46</sup> Giuliani Fonrouge, “DERECHO FINANCIERO”, Tomo No. 1, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1970, Pág. 37

ramas de derecho que antes mencionamos, los cuales establecen ciertas características que son comunes a todos los recursos de revisión.

Efectivamente, en los distintos ámbitos y materias del derecho se establecen las siguientes características comunes al recurso extraordinario de revisión:

- Permite corregir los errores de la autoridad o administración y reafirma la justicia.
- Deja de lado el concepto de cosa juzgada.
- Es extraordinario y ataca actos firmes y ejecutoriados.
- Busca la anulación o modificación de un acto.
- Sólo puede presentarse y resolverse ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.
- Puede ser interpuesto cuando concurre alguna de las circunstancias previstas en la ley.
- Puede ser planteado de oficio o a petición de parte.
- Supone la existencia de un pronunciamiento o resolución previa.

Estas características encuentran su sustento en dos aspectos revisados anteriormente:

- a) El recurso de revisión como control de legalidad y garantía de los derechos.
- b) La revisión de los errores de la administración.

Más adelante, realizaremos nuestras propias conclusiones respecto de las características mencionadas sin antes revisar los conceptos tributarios del recurso de revisión.

### **1.2. Definición de Recurso Extraordinario de Revisión.-**

Una vez determinadas ciertas características comunes y antes de definir al recurso extraordinario de revisión, analicemos los siguientes conceptos.

### **Recurso:**

La Real Academia de la Lengua Española menciona que el término recurso proviene del latín *recursus* y lo define como: “*Medio de cualquier clase que, en caso de necesidad, sirve para conseguir lo que se pretende.*”<sup>47</sup> Y, en derecho, menciona:

“*En un juicio o en otro procedimiento, acción que concede la ley al interesado para reclamar contra las resoluciones ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra.*”<sup>48</sup>

Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual, define el término recurso de la siguiente forma:

“*Medio, procedimiento extraordinario... Por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la resolución de un juez o tribunal, para ante el mismo o el superior inmediato, con el fin de que lo reforme o revoque.*”<sup>49</sup>

Por otro lado, el Dr. Galo Espinosa define al recurso como la “*acción concedida por la ley al interesado en un juicio o cualquier procedimiento para reclamar contra las resoluciones, bien ante la misma autoridad que las dictó, bien ante otra.*”<sup>50</sup>

En conclusión, el recurso es aquel medio o procedimiento reglado establecido en la ley que permite al supuesto agraviado reclamar contra las resoluciones perjudiciales

---

<sup>47</sup> Diccionario de la Lengua Española – Real Academia Española, tomo II, vigésima segunda edición, Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001, Madrid, Pág. 1920.

<sup>48</sup> Ibid.

<sup>49</sup> Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo VII, vigésima edición, Editorial Heliasta S.R.L., 1986, Buenos Aires, Pág. 52.

<sup>50</sup> La Más Práctica Enciclopedia jurídica, volumen II, Editado por Instituto de Informática legal, 1987, Quito, Pág. 616.

con el fin de conseguir la modificación, revocación, invalidación o anulación de la misma.

**Extraordinario:**

Hay varias características relacionadas por las cuales el Recurso de Revisión se lo considera extraordinario y que las revisamos a continuación:

**a) Solo puede plantearse el recurso respecto de los casos estrictamente establecidos en la ley.-**

Los tratadistas establecen que el recurso es extraordinario cuando se puede plantear respecto de casos estrictamente establecidos en la ley o casos especiales, Guillermo Cabanellas define al recurso extraordinario de la siguiente forma:

*“RECURSO EXTRAORDINARIO. El remedio procesal que se concede en especiales circunstancias, taxativamente establecidas por la ley, sin generalidad, limitada a ciertos fines, y cuando no procede ningún otro de los denominados recursos ordinarios”*

Clemente Checa González, en su libro “El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económica – Administrativa”, menciona:

*“... el recurso extraordinario de revisión en vía económica – administrativa puede interponerse, siempre que concurren algunas de las circunstancias enumeradas en referidos preceptos...”<sup>51</sup>*

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 29 de octubre de 1999, número 715 / 1999, RCA 989/1997 menciona:

---

<sup>51</sup> Clemente Checa González, “EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN MATERIA ECONÓMICA – ADMINISTRATIVA”, Editorial Aranzadi, S.A., 2000, Pág. 15.

*“... El recurso de revisión es un recurso <<extraordinario>> lo que implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente tasados y en base a la premisa de que los argumentos de oposición que pudieron haberse formulado por la vía de los recursos ordinarios, no pueden ser utilizados en esta vía extraordinaria...”*

En nuestro país, varias resoluciones de la Corte Suprema de Justicia dejan claro este aspecto al mencionar:

*“... el Art. 139 del Código Tributario expresa que las máximas autoridades que nombra, “de oficio o a instancia de otras instituciones públicas, o de cualquier persona directamente afectada, podrán revisar los actos o resoluciones firmes y ejecutoriadas de naturaleza tributaria...”, exclusivamente en los casos que enumera taxativamente. Se insiste, además, que el recurso de revisión como se lo califica, es tan extraordinario como que tiene lugar exclusivamente respecto de actos firmes y ejecutoriados”<sup>52</sup> (El subrayado es mío)*

Evidentemente, el que las circunstancias para poder interponer el recurso se encuentren establecidas taxativamente es uno de los rasgos más importantes de la extraordinariedad del Recurso de Revisión; sin embargo, existen varias características adicionales que hemos mencionado anteriormente que también forman parte de la extraordinariedad y que tienen relación directa con la necesidad de cumplir con las circunstancias legalmente establecidas para plantear el recurso, como veremos a continuación.

**b) Sólo puede presentarse y resolverse el recurso ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.-**

En el caso del derecho ecuatoriano administrativo como tributario el Recurso de Revisión debe plantearse ante la máxima autoridad de la que emano el acto, así lo

---

<sup>52</sup> Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 7 – 00, DIPRELSA S.A. en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 327 de 16 de mayo de 2001.

establece el artículo 140 del Código Tributario cuando menciona que “*las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:*

*I.- De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto...”*

Respecto de la norma citada, la doctora Paula Subía Pinto menciona:

*“Indiscutiblemente la norma constriñe esta facultad de tipo indelegables y extraordinarias, impidiendo que los funcionarios de menor jerarquía modifiquen actos firmes o resoluciones ejecutoriadas sin el conocimiento de la máxima autoridad, y sólo se podrán llevar a cabo luego de que se haya verificado alguna de las causales existentes para el efecto.”*<sup>53</sup>

En general las legislaciones han adoptado que el Recurso de Revisión se proponga y lo resuelva la máxima autoridad de la que emanó el acto impugnado, en nuestro caso, existe jurisprudencia obligatoria abundante en la que se establece que “*la revisión es una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa*”, textualmente, los fallos de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia números 19-98, 8-98 103-98, por citar algunas, mencionan este aspecto. El fallo 19-98 textualmente menciona:

*“El recurso como tal, es también una actividad oficiosa en virtud de la cual la máxima autoridad administrativa... estaba legalmente facultado para realizar la revisión del acto administrativo propuesto para revisión firme y ejecutoriado, condiciones que no enerva el acto revisorio toda vez, que por mandato legal ellas son condiciones de procedencia del mismo.”*

---

<sup>53</sup> Paula Subía Pinto, “EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO Y LA DECLARATORIA DE LESIVIDAD”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 167.

Es más, y como le revisamos anteriormente, en todas las ramas y ámbitos del derecho el recurso de revisión de plantearse ante las máximas autoridades de las que emitieron el acto, esto tiene una razón de ser, que es el hecho de que exista un pronunciamiento previo que se ha constituido en firme y ejecutoriado, así lo ratifica Ramiro Borja y Borja al mencionar que “*los recursos extraordinarios suelen ser admitidos sólo respecto de sentencias judiciales, o decisiones equivalentes de procesos administrativos, no susceptibles de apelación...*”<sup>54</sup>, lo que lo diferencia del reclamo ordinario que no necesita resolución previa.

La última característica conexa proviene justamente del hecho de que es necesario impugnar un acto administrativo previo, lo que genera que se ataque el concepto de cosa juzgada y los conceptos de acto firme y ejecutoriado.

**c) Sólo puede presentarse el recurso respecto de actos firmes y ejecutoriados.-**

Este tema trae dos conceptos básicos importantes: Acto Firme, Acto Ejecutoriado, conceptos que mantienen estrecha vinculación con la oportunidad para presentar el recurso. A continuación un análisis de cada concepto:

**Acto firme:** Actos firmes son aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo.

“*La firmeza – menciona Clemente Checa – pues, como ha puesto de relieve Lozano Serrano, se erige en requisito imprescindible e indispensable del acto o la resolución que se recurren...*”

---

<sup>54</sup> Ramiro Borja y Borja, “TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO”, Pudecbo, Quito, 1995, Pág. 246 y 247.

**Acto ejecutoriado:** Actos ejecutoriados son aquellos que consisten en resoluciones de la Administración dictados en reclamos, respecto de los que no se interpusiere o no se hubiere previsto recurso en vía administrativa.

Sobre el tema, María José Rodríguez considera que la ejecutoriedad es: “*lógico corolario de la presunción de legitimidad del acto administrativo es su carácter ejecutorio... Sobre este tópico se ha sostenido que debido al principio o presunción de legitimidad y validez del acto administrativo que lo inviste de ejecutividad, eficacia y fuerza ejecutoria, los recursos previstos en su contra no tienen carácter suspensivo respecto del mismo, pudiendo producir todos sus efectos sin diferirse su cumplimiento mientras no sea formalmente declarada su nulidad o reconocida su ilegitimidad.*”<sup>55</sup>

Finalmente, es necesario considerar que, un acto firme y ejecutoriado es ejecutivo, está llamado a cumplirse y es definitivo.

En la práctica, los actos firmes y ejecutoriados sólo pueden tomar esta calidad a través del debido tiempo en el que la ley permite el planteamiento de un recurso administrativo.

Al igual que en el caso anterior, la doctrina y la legislación han aceptado ampliamente los conceptos de acto firme y ejecutoriado que toman esta calidad una vez que se cumpla el tiempo establecido, al respecto, Paula Subía Pinto considera:

---

<sup>55</sup> María José Rodríguez, “EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, Pág. 74.

*“Este tipo de Recursos sólo pueden aplicarse, como ya vimos, para actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Esto consolida el criterio tantas veces adoptado por la Administración Tributaria vertido en los procedimientos administrativos de ejecución, en el sentido de que al no haberse interpuesto reclamo o recurso ulterior sobre los actos administrativos que contienen obligaciones tributarias, estos han causado efecto y por lo tanto son susceptibles de ser recaudados por vía coactiva, criterio al cual me uno ya que el Recurso de Revisión sólo se puede realizar sobre actos firmes y resoluciones ejecutoriadas sobre las cuales el contribuyente no interpuso observación alguna dentro del tiempo pertinente por vía administrativa o judicial.”<sup>56</sup>*

En nuestro caso, el artículo 143 del Código Tributario ecuatoriano establece que sólo puede plantearse Recurso de Revisión únicamente respecto de actos firmes y ejecutoriados que logran esta calidad únicamente a través del tiempo, lo cual ha sido ampliamente ratificado por los fallos de la Corte Suprema de Justicia. Por tanto, solo podrá interponerse Recurso de Revisión únicamente con posterioridad a la ejecutoriedad y firmeza del acto resolutivo. La Sala Especializada de lo Fiscal mantiene que la “revisión cabe sólo respecto de actos firmes y ejecutoriados” en los fallos 18-98, 43 98, 156- 98, 54- 2004 por citar algunos.

Finalmente, al ser estas características las más importantes para la jurisprudencia ecuatoriana, las analizaremos a profundidad más adelante; sin embargo, al unir este concepto al de recurso, podemos observar como el concepto va tomando forma.

#### **Revisión:**

Para completar el concepto, respecto del recurso de revisión en derecho, tomamos el concepto planteado por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española que menciona:

---

<sup>56</sup> Paula Subia Pinto, “EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO Y LA DECLARATORIA DE LESIVIDAD”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007, Pág. 169 - 170.

*“I. m. Der. El que se interpone para obtener la revocación de sentencia firme en casos extraordinarios determinados por las leyes.”<sup>57</sup>*

Por su parte, la Enciclopedia Jurídica Omeba define la revisión de la siguiente forma:

*“Revisión es el acto de someter una cosa a un nuevo examen, para corregirla, enmendarla o repararla”<sup>58</sup>*

El concepto, aplicando al ámbito administrativo – tributario, claramente establece el carácter de revisar un acto firme. Rafael Fernández Bautista respecto del recurso de revisión en el ámbito administrativo, expresa:

*“El recurso que tratamos “constituye, en principio, más que un recurso propiamente dicho, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda en base a datos o acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados”<sup>59</sup>*

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de España de 20 de mayo de 1992, recurso número 533/1989 menciona:

*“... la posible interposición del recurso administrativo de revisión debe considerarse como una excepción a la firmeza de los actos administrativos y al principio de defensa de la validez de los mismos...”*

Una vez revisados los tres conceptos, podemos concluir que el recurso extraordinario de revisión es un medio o procedimiento reglado que concede la ley en especiales circunstancias o taxativamente establecidas, que busca reclamar respecto de

---

<sup>57</sup> Diccionario de la Lengua Española – Real Academia Española, tomo II, vigésima segunda edición, Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001, Madrid, Pág., 1920.

<sup>58</sup> Enciclopedia Jurídica Omeba, Industria Gráfica del Libro S.R.L., 1980, Buenos Aires, Tomo XXV, Pág. 21.

<sup>59</sup> A. Rafael Fernández Bautista, “NOTAS RESPECTO DEL RECURSO (ADMINISTRATIVO) EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, <http://www.uv.es/~ripj/1lab.htm>, 2003, Pág. 02.

resoluciones u actos administrativos que ha ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda con el fin de buscar que prevalezca la justicia tributaria.

### **1.3. Conclusiones y otros aspectos respecto del Recurso Extraordinario de Revisión.-**

Inicialmente y luego de verificar algunos conceptos aplicables en otras materias y ámbitos del derecho, concluimos que el recurso de revisión mantiene varias características comunes que las resumimos en el punto 1.1. (pagina 31) de este trabajo.<sup>60</sup> Adicionalmente, se mencionó que estas características encontraban sustento en dos aspectos básicos: el control de legalidad y garantía de derechos, y: la facultad del Estado o administración de corregir sus errores. Pues bien, en este sentido, podríamos concluir que el recurso de revisión no es otra cosa que el medio que permite al Estado garantizar derechos, controlar la legalidad de sus actos y, de ser necesario, corregir sus errores y posibles abusos. Al respecto, Catalina García Vizcaíno, tratadista argentina, menciona que el recurso de revisión es “*un acto procesal por el cual se manifiesta el ejercicio del poder de acción impugnativo contra una resolución que perjudica al litigante...*”

El concepto es claro al mencionar que un recurso es la manifestación del ejercicio del poder de acción de impugnación y, efectivamente, en el Ecuador, la normativa ha considerado a los recursos, como esa manifestación de poder accionar una impugnación frente a resoluciones administrativas.

---

<sup>60</sup> Las características establecidas en nuestro análisis son las siguientes:  
El recurso de revisión permite corregir los errores de la autoridad o administración y reafirma la justicia.  
El recurso de revisión deja de lado el concepto de cosa juzgada.  
El recurso de revisión es extraordinario y ataca actos firmes y ejecutoriados.  
El recurso de revisión busca la anulación o modificación de un acto.  
El recurso de revisión solo puede presentarse y resolverse ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.  
El recurso de revisión puede ser interpuesto cuando concurre alguna de las circunstancias previstas en la ley.  
El recurso de revisión puede ser planteado de oficio o a petición de parte.  
Supone la existencia de un pronunciamiento o resolución previa.

El régimen tributario interno de nuestro país define a los recursos administrativos como:

*“...Impugnación que se hace de una determinada resolución. Así, para que pueda presentarse este recurso, es necesario que exista una resolución concreta y no un simple expectativa.*

*Los recursos para que surtan efectos (obtener un nuevo pronunciamiento sobre el reclamo realizado) deben ser presentados oportunamente, es decir dentro de los plazos que la ley señala para cada caso”<sup>61</sup>*

Efectivamente, los recursos son llamados como tal, debido a que son interpuestos respecto de un acto preexistente, sobre un procedimiento que ha llegado mediante un acto decisorio y conducente a un fin.

En el caso del recurso de revisión podemos definirlo como el acto realizado por quien se encuentra legitimado para ello mediante el cual pide a la Administración que revise revoque o reforme una resolución administrativa. Díaz Sieiro considera que “cuando los individuos se consideren afectados en sus derechos, tienen las potestad – que también es un derecho – de denominado acción, de dirigirse al órgano estatal encargado de administrar y asegurar la justicia, para ser tutelados.”<sup>62</sup>

Para poder ahondar en el concepto que nos interesa, podemos citar al tratadista Folco, quien considera que “acción es el remedio jurídico por el cual una persona o el Ministerio Público piden a un tribunal la aplicación de la ley a un caso determinado.”<sup>63</sup>  
(El subrayado es mío)

---

<sup>61</sup> Guía Práctica, Régimen Tributario Ecuatoriano, Ediciones Legales EDLE S.A., Tomo I, Pág. 143.

<sup>62</sup> Díaz Sieiro, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1993.

<sup>63</sup> Carlos María Folco, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2000, Pág. 36.

Como podemos observar, los tratadistas contemporáneos han preferido definir al recurso de revisión como un remedio frente a vicios y defectos jurídicos; así lo confirma Andrés Sánchez Pedroche cuando menciona que el recurso extraordinario de revisión constituye “(...) *un remedio extraordinario para revisar actos y resoluciones firmes respecto de los que se manifiestan ciertos vicios o defectos jurídicos contra los que ya no cabe la interposición de los recursos ordinarios (...)*” bajo las circunstancias que la ley disponga.

Por otro lado, la existencia de recursos administrativos permite limitar la actuación de la administración, y como se mencionó anteriormente plantear garantías al administrado, de esta forma se cierra un círculo que permite mejorar a la administración y la aplicación del derecho tributario administrativo. Hay que mencionar que el recurso de revisión no impide el acudir a la administración judicial para impugnar el acto administrativo que se impugnó en la etapa administrativa.

Lo antes mencionado se encuentra establecido en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, el mismo que ordena:

*“Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda, o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.”*

Esta particularidad del sistema tributario ecuatoriano refuerza el derecho de tutela de los administrados frente a las decisiones de la Administración Tributaria, lo cual evidentemente no es común en la doctrina<sup>64</sup>.

En conclusión, el Recurso Extraordinario de Revisión cierra el círculo de tutela administrativa de derechos y garantías permitiendo al Estado ejercer su control de legalidad corrigiendo los posibles errores que la Administración Tributaria puede cometer, en fin, el Recurso de Revisión no es un mero procedimiento de revisión, sino que es un procedimiento que permite llegar al fin último del estado: la justicia tributaria.

## **2.- EL RECURSO DE REVISIÓN EN EL ECUADOR.-**

El Código Tributario ecuatoriano, ley orgánica a partir de enero de 2008, establece los conceptos generales para la aplicación y trámite del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, que en su mayoría no han cambiado desde 1975. A continuación revisamos los artículos mas importantes del código de con el fin de posteriormente comprender con mas claridad las características y problemas prácticos planteados.

### **a) Competencia para conocer y resolver el recurso de revisión:**

Son competentes para conocer y resolver sobre los recursos administrativos de revisión las máximas autoridades de las respectivas administraciones tributarias. Así lo ordena el artículo 140 de del Código Tributario vigente al ordenar, en su parte pertinente:

*“Clases de recursos.- Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:*

---

*1.- De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código..."*

El artículo 143 del Código Tributario, concretamente señala quiénes son las autoridades encargadas de resolver el recurso de revisión.

*"Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:"*

Como podemos observar, en el Ecuador son las máximas autoridades de las distintas administraciones ante quienes se debe presentar y quienes deben resolver el recurso de revisión. La revisión, como no puede ser de otra forma, debe ser realizada por la máxima autoridad de la administración tributaria de la que emanó el acto ya que, al ser un acto administrativo de la autoridad jerárquicamente superior, debe mantener una coherencia y solidez que permita unificar criterios. Esta unificación de criterios será, por decirlo de alguna forma, un camino ya recorrido y vinculante para la máxima autoridad como para los jerárquicamente inferiores al resolver sobre temas parecidos o similares, lo cual permitirá mantener un mejor control y criterio de aplicación en casos futuros, este tema lo desarrollaremos más adelante.

En el caso del Recurso de Revisión, la Administración Tributaria, por ser facultativo, no se encuentra obligada a resolver sobre el recurso de revisión;<sup>65</sup> sin embargo, al contestar, la administración de una u otra forma crea un precedente que no puede ser desconocido por la misma autoridad ni por sus inferiores, razón por la cual, la competencia para conocer y resolver el recurso de revisión es indelegable.

Otro punto que es necesario mencionar es que el recurso extraordinario de revisión ataca únicamente actos firmes y ejecutoriados que dan fin al proceso administrativo. Finalmente es necesario mencionar que el criterio esgrimido o planteado por la administración en las resoluciones del recurso de revisión podrán ser cambiadas únicamente en vía contenciosa tributaria siempre que existan argumentos debidamente sustentados y motivados.

**b) Motivos o causas para la revisión:**

El tratadista Roberto Dromi sintetiza las causas por las que puede interponerse el recurso de revisión en los siguientes términos:

*“Podrá interponerse recurso de revisión ante el jerarca de la respectiva Administración contra aquellos actos finales firmes en que concurra alguna de las circunstancias siguientes:*

- 1) *cumpliendo con lo establecido en el apartado anterior, cuando al dictarlos se hubiere incurrido en manifiesto error de hecho que aparezca de los propios documentos incorporados al expediente*
- 2) *cumpliendo con lo establecido en el apartado anterior, cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto ignorados el dictarse la resolución o de imposible aportación entonces al expediente*
- 3) *cumpliendo con lo establecido en el apartado anterior, cuando en el acto hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior del acto, siempre, en el primer caso, el interesado desconociera la declaración de falsedad, y*

---

<sup>65</sup> Cabe aclarar que la Sala Especializada de lo Fiscal, tratando de resguardar y proteger el derecho de petición del contribuyente, ha establecido en varias ocasiones que, una vez planteado el Recurso, la Administración Tributaria debe dar trámite al Recurso y estudiarlo, lo contrario violaría al derecho de petición (Fallos 53 – 2001, publicado en el R.O. de 2 de abril de 2003)

- 4) cuando el acto se hubiera dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial.”

Respecto de las causas para la revisión, el artículo 143 del Código Tributario vigente establece que las autoridades tributarias competentes tiene la potestad facultativa de iniciar un recurso de revisión de oficio o a petición de parte de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada cuando adolezcan de errores de hecho o de derecho en lo siguientes casos:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.

Como podemos observar, el Código Tributario ecuatoriano ha tomado de la doctrina las causales para la interposición del recurso ampliéndolas y concretándolas. La doctrina considera que el hecho de que el carácter de extraordinario radica en que procede justamente respecto de supuestos previstos por la ley<sup>66</sup>.

Tanto la doctrina como la normativa a nivel latinoamericano coinciden en que el recurso de revisión puede ser propuesto exclusivamente cuando se produzca una de las causales taxativamente establecidas,<sup>67</sup> lo cual es confirmado con extrema claridad por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia al mencionar que “...*las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes*” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Op. Cit.*, p. 668).<sup>68</sup>

#### c) Tramitación del Recurso:

El artículo 144 del Código Tributario establece el siguiente procedimiento para la sustanciación del recurso de revisión:

1. Informe del departamento jurídico o de un abogado designado para el efecto, el informe debe establecer la factibilidad del recurso y, sobre todo, si se ha

---

<sup>67</sup> Ernesto García – Trvijano Garnica, tratadista español, menciona, en su libro El Recurso Administrativo Extraordinario de Revisión que “el recurso de revisión es, por tanto, extraordinario y excepcional. Su carácter extraordinario (frente a los recursos ordinarios y especiales) implica que únicamente podrá interponerse al amparo de alguna o algunas de las circunstancias taxativamente establecidas en la Ley (...).” (Pág. 16).

<sup>68</sup> Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 261 - 06, Director General del Servicio de Rentas Internas en contra del señor Marcelo Martínez Chiriboga, fallo aún no publicado.

cumplido con una de las causas establecidas para motivar el recurso. El informe jurídico debe ser debidamente motivado.

2. Instauración del expediente sumario, que no será menor a cinco días ni mayor a veinte días en el que se podrá actuar prueba.
3. Notificación a los interesados de la instauración del sumario siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación de prueba.
4. Finalmente, la Autoridad competente emitirá una resolución motivada en el plazo de 90 días, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario.

Evidentemente, si la Autoridad Administrativa determina que no existe suficiente argumentación o que el pedido no se acoge a las causales establecidas en el Código Tributario, deberá emitir una resolución motivada en la que se establezca la razón por la cual no se dio trámite al recurso.

En el caso de que el recurso sea iniciado de oficio, la Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente para que aporte prueba a menos de que en el recurso se discuta asuntos de puro derecho; es decir, de discutirse dentro del recurso planteado asuntos normativos o de puro derecho no hará falta prueba alguna debido a que simplemente es necesario probar la norma que se presume conocida por todos. Hay que recordar que el artículo 103 del Código Tributario establece la revisión de sus propios actos como obligación sustancial de la Administración Tributaria, el mencionado artículo ordena:

*“Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:*

*8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;”*

En mi concepto, este artículo hace referencia exclusiva al Recurso de Revisión de oficio comentado anteriormente; es decir, este artículo eleva la revisión de oficio a deber sustancial de la Administración que diferencia sustancialmente del recurso de revisión planteado por los contribuyentes que se transforma simplemente en una potestad facultativa extraordinaria, la diferencia es evidente.

Finalmente, es necesario mencionar que la administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones. Este procedimiento, de acuerdo con la doctrina, debe ser expedito, siempre que la corrección sea de cálculo y no afecte a la esencia del acto. Estos errores pueden ser corregidos en cualquier tiempo.

**d) Improcédencia del recurso:**

El artículo 145 del Código Tributario menciona que Recurso de Revisión es improcedente en los siguientes casos:

1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;
2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;
3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;

4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,
- 5.- Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.

Finalmente, podemos concluir con un concepto de un tratadista ecuatoriano, el doctor Luis Toscano Soria, que define esta institución de la siguiente forma:

*“... el recurso extraordinario de la administración para examinar sus actos, encaminado a efectuar control de legalidad de actos firmes o ejecutoriados, como potestad facultativa de la Administración.”*

**e) Naturaleza jurídica del Recurso de Revisión en el Ecuador:**

Luego de haber revisado los antecedentes doctrinarios e históricos del Recurso de Revisión en el Ecuador es necesario determinar la naturaleza jurídica de este recurso en el sistema jurídico tributario. De esta forma, como se comentó al inicio del presente trabajo, en el Ecuador el Recurso Tributario de Revisión, en mi opinión, nace como un verdadero recurso de revisión y, a pesar de que varias reformas posteriores que le han quitado fuerza, mantiene las características inicialmente planteadas de un verdadero recurso administrativo tributario.

Efectivamente, en el Recurso de Revisión adoptado por el Código Tributario de 1975 el legislador acude a la doctrina y legislación imperante en ese tiempo<sup>69</sup> y establece un Recurso de Revisión que se sustentaba en distintos modelos

<sup>69</sup> La comisión interinstitucional que preparó al presentar el proyecto de Código Tributario, al respecto, manifiesta: “El examen de todo este extenso panorama legislativo, ha ido acompañado además de la revisión reflexiva de las más destacadas y modernas doctrinas del Derecho Tributario, disciplina jurídica de reciente formación; lo mismo que del Derecho Administrativo General y del Contencioso-Administrativo en particular; las más sobresalientes obras y trabajos de tratadistas y autores del Derecho Tributario y del Derecho Penal Tributario, del Derecho Administrativo y del Contencioso Administrativo General, siempre estuvieron presentes en nuestra mesa de trabajo. (...) El Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante y, con criterio de inobjetable emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones.” (El subrayado es mío)

internacionales, principios doctrinarios y distintos códigos<sup>70</sup> que mantienen su actualidad. La comisión interinstitucional que preparó el proyecto de Código Tributario definía al Recurso de Revisión de la siguiente forma:

*“(...) en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra los que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo; advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente, y previo un dictamen jurídico que lo califique y un sumario que lo amerite, de modo que se garantice su corrección y procedencia absolutas.”*

Es decir, en resumen, el Recurso de Revisión en el país nace con las siguientes características:

1. Es un recurso que en la Doctrina se califica de extraordinario y que la doctrina lo denomina de Revisión;
2. Se sustenta en la potestad de auto control de la legalidad de la Administración;
3. El fundamento del recurso radica en los excepcionales motivos en que se apoya;
4. Puede interponerse incluso a costa del principio de la intocabilidad de los actos administrativos firmes;
5. Se presenta contra los actos que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo;

---

<sup>70</sup> La Comisión Interinstitucional que preparó el Proyecto de Código Tributario comenta que para la realización de tan importante y trascendental trabajo, la Comisión ha contado como precedentes imprescindibles con las siguientes fuentes de información: 1).- El anteproyecto preparado por el señor Doctor Rodrigo Garcés M., que constituye un plausible esfuerzo de investigación y de ordenamiento de principios e instituciones tributarios; 2).- El anteproyecto elaborado por una distinguida Comisión del Ministerio de Finanzas; 3).- El Código Modelo Latinoamericano, patrocinado por la OEA, que representa un esfuerzo y recomendación de unificación del Derecho Tributario en el Continente; 4).- Los Códigos Fiscales o Tributarios de los principales países Latinoamericanos, tales como México, Perú, Chile, Argentina, Uruguay, Bolivia y Brasil, que necesariamente han debido ser tomados en cuenta por la inexcusable realidad de pertenecernos al Nuevo Mundo; 5).- La Legislación Tributaria Española y singularmente la Ley General Tributaria, la de Procedimientos Administrativos Recaudatorios; y, 6).- La Legislación Administrativa y de Procedimientos Administrativos vigente en Latinoamérica.

6. Puede ser planteado únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente;
7. Debe resolverse previo al dictamen jurídico que lo califique, y;
8. Finalmente, debe iniciarse un sumario que lo amerite, de modo que se garantice su corrección y procedencia absolutas.

En definitiva, el Recurso de Revisión nace con las características que son propias de su esencia y que no han cambiado hasta la actualidad. Posteriormente, se realizaron varias reformas al Código Tributario que no afectaron al Recurso de Revisión; sin embargo, con las reformas realizadas por la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 325 de 14 de mayo de 2001, el Recurso de Revisión, pierde su fuerza pero no su esencia; así lo confirma Ignacio Vidal Maspons al mencionar que:

*“(…)* lo más grave es la desnaturalización que se prende hacer del concepto doctrinario de “recurso” al redactar el primer inciso del artículo 46 de la “Ley de Reforma Tributaria”, actualmente primer inciso del artículo 143 del Código Tributario, ya no como un “recurso” (de revisión) sino eufemística y meramente como “un proceso de revisión”.”<sup>71</sup>

El citado autor considera que las reformas realizadas fueron hechas, como es común en nuestro país, al apuro y que, a pesar de que se cambio el sentido del recurso no se afectó la esencia del mismo,<sup>72</sup> concepto que compartimos en su totalidad<sup>73</sup>. En conclusión, como menciona Ignacio Vidal Maspons, *“el recurso de revisión tal como está concebido en el Código Tributario es, jurídica y definitivamente un recurso*

<sup>71</sup> Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 147.

<sup>72</sup> “En efecto - menciona el mismo autor -, con la promulgación de la mencionada ley (Suplemento del R.O. 325 del 14 de mayo de 2001) se legisló al apuro, se cambió el criterio, en el sentido de ya no un “recurso” sino meramente un “proceso de revisión” pero no se hicieron todos los cambios necesarios para armonizar las disposiciones legales, lo que trajo como consecuencia ciertas incoherencias que todavía subsisten...”

<sup>73</sup> Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 151.

*administrativo y un derecho del administrado por cuanto el mismo encaja en las unánimes posiciones doctrinarias<sup>74</sup> expuestas, cuyos conceptos no es necesario repetir...”<sup>75</sup>.*

---

<sup>74</sup> Respecto de la doctrina Ignacio Vidal menciona: “*De lo dicho, pues, habrá que llegar a la lógica conclusión y sin la menor de las dudas de que el “proceso de revisión” al que se refiere el actual artículo 143 del Código Tributario es, efectivamente un “recurso”, analizado desde el punto de vista doctrinal.”*

<sup>75</sup> Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 161.

## CAPITULO III

### Características del Recurso de Revisión en la Jurisprudencia Ecuatoriana y Ciertos Problemas Prácticos

A continuación, debido al corto tiempo y espacio para realizar el presente estudio, realizamos un breve análisis de tres características del recurso de revisión establecidas en la jurisprudencia ecuatoriana que han causado ciertos problemas prácticos.

#### 1.- El Recurso de Revisión es Extraordinario y Facultativo de la Administración.-

Hemos mencionado anteriormente que el recurso de revisión es extraordinario, debido a que puede ser propuesto únicamente de concurrir las circunstancias taxativamente establecidas en la ley, que ataque a un acto administrativo previo que se encuentre ejecutoriado, deja de lado el concepto de cosa juzgada y debe ser planteado y resuelto por la máxima autoridad de la autoridad de la que emano el acto, lo que lo diferencia de los recursos ordinarios, así lo establece plenamente la doctrina cuando menciona que los recursos ordinarios son aquellos que pueden ser interpuestos con el fin de impugnar cualquier aspecto del acto administrativo sin restricción alguna y que no necesitan de resolución previa<sup>76</sup>.

---

<sup>76</sup> Los recursos ordinarios o normales son aquellos que pueden interponerse respecto de casos corrientes o comunes con el fin de remediar los errores administrativos, igualmente, comunes y corrientes.

El Código Tributario ecuatoriano no establece si el recurso de revisión es ordinario o extraordinario. Han sido varios pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia los que han reconocido este carácter extraordinario. Así por ejemplo, la sentencia 70-2000, publicada en el Registro Oficial 053 de 2 de abril de 2003, que citaremos en varias ocasiones, menciona:

*“No procede el silencio administrativo respecto del recurso de revisión pues es un recurso extraordinario, privativo de la Administración, que a su sola discreción y opción, hace una fiscalización de legalidad de sus propios actos. Esta opción revisora puede ser tomada de oficio o sugerida por cualquier persona directamente afectada. El recurso de revisión por tanto no es ni puede ser un recurso del contribuyente, por lo que mal puede aplicársele el silencio administrativo positivo. Adicionalmente la tramitación del recurso de revisión demanda de un tiempo mayor a los 120 días en que opera el silencio administrativo.”*

(El subrayado es mío)

Como podemos observar, la Corte Suprema claramente menciona que el recurso de revisión es extraordinario, facultativo y privativo de la Administración. Debemos mencionar que la Corte Suprema de Justicia ha emitido más de tres fallos reiterados en ese sentido,<sup>77</sup> a través de los cuales se han fijado estas características como de obligatoriedad observancia para los jueces de inferior jerarquía, para la Administración y para los administrados, como un efecto consecuencial de lo que señala el artículo 19 de la Ley de Casación, que establece que los fallos de triple reiteración serán considerados como de aplicación obligatoria.

En todo caso, la doctrina y la normativa latinoamericana también consideran al recurso de revisión como un recurso extraordinario y facultativo; de hecho, el recurso de

---

<sup>77</sup> Entre los varios fallos de triple reiteración de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, podemos citar los siguientes:

Fallo 21 – 99, publicado en el R.O. 487 de 04 de enero de 2002;  
Fallo 53 – 99, publicado en el R.O. 689 de 10 de octubre de 2002;  
Fallo 70 – 00, publicado en el R.O. 53 de 02 de abril de 2003;  
Fallo 93 – 00, publicado en el R.O. 601 de 20 de junio de 2002

revisión, administrativo o judicial, en todos los ámbitos del derecho es considerado como extraordinario debido a que, como su nombre lo indica, a través de él se procede a revisar un acto que ha terminado y ha sido resuelto. Es el carácter “facultativo” el que ha planteado ciertos problemas prácticos, que apreciaremos más adelante.

En cuanto a su carácter extraordinario, debemos mencionar que a diferencia de nuestro Código Tributario, la Ley Española 30/1992, de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece en su artículo 118 que el recurso de revisión es extraordinario. El artículo textualmente reza:

*“Objeto y plazos. 1. Contra los actos firmes en vía administrativa podrá interponerse el recurso extraordinario de revisión ante el órgano administrativo que los dictó, que también será el competente para su resolución...”*

El artículo 108 de la ley española antes citada, igualmente menciona:

*“... recurso extraordinario de revisión. Contra los actos firmes en vía administrativa, sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1.”* (El subrayado es mío)

Como podemos observar, la ley española acepta al recurso de revisión como extraordinario, mas no como facultativo de la Administración y dispone que procede únicamente cuando concurren las circunstancias establecidas en la ley.

Como lo señalamos anteriormente, tanto la doctrina como las legislaciones nacional e internacional establecen que el carácter de extraordinario del recurso proviene de las premisas taxativamente establecidas en la ley, esto lo confirma el tratadista Joaquín Meseguer Yerba al citar la sentencia del Tribunal de Superior de Justicia de Baleares de 29 de octubre de 1999, número 715/1999 RCA 989/1197 que dice:

*“... El recurso de revisión es un recurso << extraordinario >> lo que implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente tasados y en base a la premisa de que los argumentos de oposición que pudieron haberse formulado por la vía de los recursos ordinarios, no pueden ser utilizados en esta vía extraordinaria...”*

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 04 de octubre de 1993.

Recurso número 1493/1989, citada por el mismo autor, señala:

*“... Así, debe de tenerse en cuenta que el recurso de revisión es un remedio extraordinario que se concede contra actos firmes no susceptibles de recurso ordinario, y que dado su carácter excepcional, únicamente puede fundarse en alguna de las causas taxativas enumeradas en el art. 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo, causas que, precisamente por su carácter excepcional, han de ser interpretadas restrictivamente”*

Respecto a la relación con la ley, Joaquín Meseguer Yerba, tratadista español, menciona que el “*recurso extraordinario de revisión tiene virtualidad propia en las Administraciones que están sujetas a la aplicación de la Ley...*” (el subrayado es mío). Así lo confirman varios distintos tratadistas al considerar que el carácter extraordinario procede única y exclusivamente cuando se ha configurado los casos establecidos por la ley, lo cual nos permite concluir que el recurso de revisión es un remedio excepcional frente a ciertos actos que a pesar de que han sido resueltos y han obtenido su firmeza, legalmente son endebles debido a datos o hechos que no fueron conocidos o acaecieron con posterioridad al acto.

En mi concepto, el hecho de que el recurso extraordinario de revisión sea una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa contradice al derecho de petición establecido en la Constitución Política del Estado, y ha permitido varios abusos de la Administración Tributaria. Es conocido que en varios casos el

Servicio de Rentas Internas simplemente no da trámite a la insinuación de las partes o simplemente la contesta sin motivación alguna mencionando que, por ser una facultad de la Administración, no da trámite al recurso planteado, contraviniendo el derecho de petición; el trámite establecido en el Código Tributario; y, las normas que establecen la obligación de motivar todo acto administrativo.

Es más, el Servicio de Rentas Internas a mi juicio ha mal entendido el concepto de potestad facultativa, confundiéndola con el de facultad discrecional llegando a la arbitrariedad en ciertos casos, tanto es así que en más de una resolución el único fundamento para negar la procedencia de un recurso ha sido el siguiente<sup>78</sup>:

*“El Recurso de Revisión es una potestad facultativa de la máxima autoridad de esta Administración Tributaria, tanto así que las sentencias expedidas por la Corte Suprema de Justicia, dentro de los Juicios Nos. 70-2000 del 3 de diciembre de 2002, 100-98 del 1 de febrero de 2001, establecen; “Este recurso, es bajo cualquier punto de vista que se lo examine, un recurso extraordinario, en el sentido de que es de excepción porque es privativo de la Administración Tributaria para, a su sola opción y discreción, rever sus propios actos que han causado ejecutoria...” (El resaltado es de esta Administración)”*

La Administración Tributaria, con este sustento, y sin otra motivación, ha declarado como improcedente recursos a diestra y siniestra, lo cual, en mi parecer hasta cierto punto encuentra respaldo en distintos fallos de la Corte Suprema de Justicia, que son frecuentemente citados por la Administración. En este punto también habría que mencionar que estas resoluciones han sido impugnadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal por falta de motivación, sin tener resultados positivos. En este sentido, la Sala Especializada de lo Fiscal ha sido extremadamente clara al establecer que “*en reiterada jurisprudencia que la actividad revisora la puede ejercitar la administración de oficio o*

---

<sup>78</sup> Hay que recordar que tanto las potestades facultadas como discretionales se encuentran regladas, la diferencia es que el acto discrecional no se encuentra reglado en su totalidad, lo que permite que la Administración pueda decidir sobre ciertos temas específicos.

*por insinuación de parte interesada, mas, ello no significa que propuesta por el particular no se le deba dar trámite. Actuar en contrario comportaría inobservancia de la Constitución que Consagra el derecho de petición. (Art. 23. numeral 15) petición.”*

Por tanto, no cabe que en la primera providencia se considere improcedente el recurso planteado. Respecto a la motivación, debemos recordar lo dispuesto por el artículo 24 numeral 13 de la Constitución Política de la República, que cito a continuación:

*“Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enunciaren normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explique la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho...”*

Como dijimos anteriormente, el Servicio de Rentas Internas en muchas de sus resoluciones se sustenta únicamente en el hecho de que es facultativo de la administración conocer el recurso de revisión, sin citar norma o principio jurídico en que se funde la improcedencia del recurso, lo cual como podemos observar atenta contra lo establecido por la propia Constitución y el artículo 81 del Código Tributario, que, en su parte pertinente, preceptúa lo que sigue:

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

En este sentido, y a pesar de que el Servicio de Rentas Internas omite citar normas y peor aún realizar un análisis o ponderación de las mismas, los Tribunales Distritales de lo Fiscal no se han pronunciado al respecto y pasan a conocer la

impugnación sin considerar la falta de motivación. El conocido tratadista argentino Roberto Dromi, en su libro “Derecho Administrativo” considera que la motivación es una exigencia del Estado de Derecho; por ello es exigible como principio, en todos los actos administrativos. Agrega este ilustre jurista, que “*por tratarse de una enunciación de los hechos que la Administración ha tomado en cuenta para la emisión de su voluntad, constituye un medio de prueba de la intencionalidad administrativa y una pauta para la interpretación del acto*”<sup>79</sup>. En consecuencia, la falta de motivación equivale a la falta de voluntad y toda intención de la Administración.

Es más, según ha aceptado reiterada y uniformemente la doctrina del derecho administrativo, la motivación adquiere la calidad de elemento esencial del acto administrativo, en ausencia del cual, el acto administrativo es nulo. Este criterio es compartido por el Jurista Julio R. Comadira, en su obra Derecho Administrativo<sup>80</sup>, quien considera a la motivación un elemento esencial del acto administrativo, dirigido a conseguir la protección de la seguridad jurídica, la celeridad del tráfico mercantil, y la protección de los derechos e intereses de los administrados. Lo contrario atentaría contra los derechos de los administrados y omitiera considerar el fin último y principal del recurso de revisión, que es precisamente el proteger los derechos de los contribuyentes.

## **2.- El Silencio Positivo Administrativo no es aplicable en el caso del Recurso de Revisión.-**

Esta característica del recurso de revisión ecuatoriano ha sido fijada igualmente a través de las sentencias reiteradas de la Corte Suprema de Justicia. Cabe señalar que el efecto de la aceptación tácita que se produce en el Ecuador ante la falta de

<sup>79</sup> Roberto Dromi. Derecho Administrativo. Editorial Ciudad Argentina, año 2000, tomo 8, Pág 255.

<sup>80</sup> Julio R. Comadira. Derecho Administrativo. Segunda edición actualizada y ampliada. Editorial Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 2004, Pág. 52.

pronunciamiento de la Administración respecto de un reclamo del administrado no es aceptado en otras legislaciones y sistemas. Efectivamente, el silencio positivo administrativo introducido en el Ecuador a través de la Ley de Modernización del Estado, es poco común, ya que la sanción que la doctrina y las distintas legislaciones generalmente contemplan en caso de silencio administrativo es el de la negativa tácita.

En todo caso, a continuación cito una de las sentencias en las que la Corte Suprema de Justicia (30/2002), ha señalado que no cabe silencio administrativo –ni positivo ni negativo- en caso del recurso de revisión:

*“Esta Sala ha dictado más de tres fallos concordantes y uniformes que al tenor del Art. 19 de la Ley de Casación constituye jurisprudencia de aplicación obligatoria para los tribunales distritales de lo Fiscal en el sentido de no ser procedente la aplicación de la figura de aceptación tácita regulada por el Art. 21 de la Ley 05 publicada en el Registro Oficial N° 396 de 10 de marzo de 1994 debido a que ha considerado que el recurso de revisión es de naturaleza jurídica diferente a los recursos de alzada y de reposición.”*

El doctor Luís Toscano Soria, respecto del silencio administrativo y la aceptación tácita comenta:

*“Al haber entrado el Estado ecuatoriano en proceso de modernización de la actividad administrativa, mediante la expedición de la Ley de Modernización del Estado y su vigencia desde enero de 1994, en garantía del derecho de petición, introduce en su Art. 28 la figura de la aceptación tácita, al manifestar que todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor de quince días contados a partir de la fecha de presentación...”*

En el ámbito tributario, el Código Tributario desde su publicación el artículo 102 (actual 104) establecía que la falta de contestación dentro de los plazos fijados en el propio Código debía considerarse como negativa tácita de la petición, con la adopción del silencio administrativo positivo en el sistema ecuatoriano, el Código Tributario

establece que “*la falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.*”

La aceptación tácita fue establecida a través de la Ley 51, publicada en el R.O. 349 de 31 de diciembre de 1993 la cual, en su parte pertinente mencionaba:

“*Disposiciones Finales*

*PRIMERA.- En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse.*

*Salvo que las pertinentes normas tributarias prevean expresamente otro efecto, el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facturará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.*” (El resaltado y subrayado es mío)

Para mitigar el efecto establecido por la citada norma; sobre todo respecto de los 90 días para que la administración reaccione frente a cualquier petición, reclamo o recurso, el Decreto Ley 05, publicado en el R.O. 396 de 10 de marzo de 1994, menciona:

“*Art. 21.- Sustituyase la disposición final primera de la Ley No 51 por la siguiente:*

*A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse.*

*Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.*

*El funcionario por cuya causa se hubiere producido una aceptación tácita, por silencio administrativo, podrá ser removido de su cargo sin*

*perjuicio de las acciones a que haya lugar contra él de conformidad con las normas legales pertinentes.”*

Posteriormente, la Ley 99-24, publicada en el R.O. 181 de 30 de abril de 1999, reforma el Decreto Ley 05 de la siguiente forma:

*“Artículo 49.- Se introducen las siguientes reformas a las normas que se indican:*

*b) En el primer inciso del artículo 21 del Decreto –Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396de 10 de marzo de 1994, suprimir la frase “o atender peticiones”.”*

Como podemos observar, no se realiza cambio alguno respecto de los recursos y se mantiene el silencio positivo en este aspecto; únicamente la Ley 2001 – 41 elimina el silencio positivo respecto de los recursos de la siguiente forma:

*“Art. 60.- Reformas.- Reformese las siguientes disposiciones.*

*b) En los dos primeros incisos del artículo 21 del Decreto Ley No. 05, publicado en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, eliminése las palabras o “o recursos”*

Lo cual elimina toda posibilidad de aplicar el silencio positivo respecto de la falta de contestación de los recursos, criterio que fue recogido por la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia; sin embargo, para muchos esto acarrea un estado de indefensión del contribuyente ante la administración tributaria, por contravenir el derecho de petición consagrado en la Constitución Política de la Republica. Al respecto, el doctor Pablo Guevara menciona que la incorporación de las reformas antes revisadas hasta la actualidad *“el efecto positivo que produce el silencio administrativo sólo aplica a las reclamaciones administrativas tributarias, constituyendo eso en una fuente de indefensión del contribuyente en caso de que la*

*administración tributaria se niegue a pronunciarse frente a las peticiones y los recursos que prevé la norma tributaria.”<sup>81</sup>*

En mi concepto, efectivamente la falta de aplicación del silencio positivo en el recurso de revisión efectivamente conlleva un estado de indefensión a través del cual la administración tributaria se permite realizar varios actos arbitrarios en contra del contribuyente.

Por otro lado, en mi opinión, la Corte Suprema de Justicia sobrepasa lo establecido en la Constitución respecto del derecho de petición, y de alguna manera suponen dejar como letra muerta el artículo 147 del Código Tributario que obliga a la Administración Tributaria a dictar la resolución en revisión en el plazo de 90 días desde que se declara cerrado el sumario. El artículo 147 concretamente menciona:

**“Plazo y contenido de la resolución.- Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.”**

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha sido muy clara al mencionar que el silencio administrativo positivo no aplica a pesar de que las resoluciones sean emitidas con posterioridad a los 90 días establecidos en el artículo 147. Si el Código Tributario establece un plazo para resolver un recurso de revisión es porque la Administración Tributaria no cierra los sumarios, no contesta los recursos de revisión o simplemente los contesta en el tiempo que desea y, peor aún, se aprovecha de este tiempo para quitar la facturación al contribuyente, continua con la coactiva y en muchas ocasiones no le permite realizar importaciones causando perjuicios evidentes.

---

<sup>81</sup> Pablo Guevara, “ESTADOS DE INDENFENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 196.

En este punto, debemos recordar que la teoría del silencio positivo mantiene como sustento inicial la inactividad de la Administración pública frente a las omisiones respecto de sus obligaciones frente al administrado;<sup>82</sup> es decir, es una reacción evolutiva de los sistemas jurídicos frente a una actitud reprochable de la Administración que encuentra un paréntesis en la jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia. Es más, el silencio positivo, de una u otra forma, logró en el sistema administrativo ecuatoriano cambios radicales frente a una actitud crónica enquistada en los funcionarios públicos en busca de proteger el derecho constitucional de petición que se encuentra consagrado en nuestra constitución, el número 15 del artículo 23 de la Constitución Política del Estado, menciona:

*“Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:*

*15. El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado.”*

Es claro, el sistema jurídico ecuatoriano busca simplemente una justicia administrativa oportuna arrimándose al hecho de que la justicia que tarda no es justicia.

En adición, el sistema jurídico ecuatoriano, protege al derecho de petición a través del derecho penal, así, el artículo 212 del Código penal tipifica:

*“Será reprimido con multa de 6 a 16 dólares de los Estados Unidos de Norte America y prisión de uno a seis meses, la autoridad que, de cualquier manera, impidiere el libre ejercicio del derecho de petición.”*

<sup>82</sup> José Ignacio Morillo – Velarde Pérez, profesor de la Universidad de Sevilla, respecto al estudio del silencio administrativo, menciona que “el entorno sistemático de este estudio fuerza a reducir su contenido a un aspecto de la inactividad de la Administración Pública: el que acaece formalizado en un concreto procedimiento administrativo y se presenta como una reacción del ordenamiento jurídico frente a determinadas conductas omisivas expresadas en el incumplimiento del deber que pesa sobre la Administración pública, de resolver expresamente cuantas cuestiones le hubiere sido planteadas”

De la normativa citada, claramente podemos observar que el sistema jurídico ecuatoriano pretende proteger el derecho de petición que en el caso del Recurso de Revisión la protección se ve franqueada permitiendo que las distintas Administraciones tomen a su consideración el tiempo en que deben o no contestarlo, frente a esto, el doctor José Vicente Troya menciona:

*“No hay para qué prolongar innecesariamente la vía administrativa, a sabiendas de que la autoridad superior raras veces realiza una labor de innovación razonada y en la mayor parte de los casos se limita a ratificar lo actuado por el inferior o a dejar transcurrir el tiempo sin resolver y permitir se produzca “el silencio administrativo””<sup>83</sup>.*

La cita, no puede ser más clara.

En este sentido, si se mantiene el mismo criterio de inaplicabilidad del silencio positivo al Recurso de Revisión, creo que es obligatorio pensar en reformas a la ley de la siguiente forma

1. Que se establezca con mayor claridad un plazo para contestar el Recurso de Revisión;
2. Que establezcan sanciones administrativas a los funcionarios que no cumplan con los plazos establecidos por la ley, y;
3. Que se fortalezca el recurso de queja para que, de no obtener la resolución o una resolución inoportuna, el contribuyente pueda obtener, aun que sea de forma tardía, una respuesta respecto del Recurso de Revisión planteado.

Definitivamente, en nuestro concepto, esta característica del recurso extraordinario de revisión ha causado problemas prácticos reales e irreversibles en algunos casos.

---

<sup>83</sup> José Vicente Troya Jaramillo, “ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”, Corporación Editora nacional, Quito, 1984, Pág. 167.

### **3.- El Recurso de Revisión Ataca Actos Firmes y Ejecutoriados.-**

El artículo 143 del Código Tributario ecuatoriano, antes citado, menciona que quien se siente afectado por un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria podrá iniciar un proceso de revisión de los actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho.

Por su parte, el artículo 108 de la Ley Española Ley 30/1992 menciona que el recurso extraordinario de revisión puede ser presentado únicamente respecto de actos firmes en vía administrativa. La Corte Suprema de Justicia en la sentencia 21-99 publicada en el Registro Oficial 487 de 04 de enero de 2002 menciona: “*El recurso de revisión es una actividad oficiosa de la máxima autoridad, que efectúa una labor de contralor sobre los actos firmes o ejecutoriados, como el convenio tributario de la especie.*” En este sentido nuestra legislación hace una distinción o mejor dicho establece de forma más clara qué actos son recurribles.

A pesar de que la doctrina nacional e internacional acepta que el recurso de revisión debe ser presentado ante actos firmes o ejecutoriados, es necesario mencionar que este tema plantea un problema práctico extremadamente grave: el hecho de que se permita que el proceso de ejecución o coactivo continúe mientras está pendiente de resolución un recurso de revisión.

Según Ignacio Vidal Maspons, el permitir que la Administración Tributaria continúe con el proceso de ejecución contraviene “*al principio doctrinario por el cual el proceso de ejecución (coactivo) del cobro del tributo se suspende, esto es no puede iniciarse mientras la resolución administrativa que dispone el pago del mismo no esté en firme...*” Efectivamente, el hecho de que el acto recurrido sea un acto firme, permite a la Administración continuar con la ejecución del proceso, lo cual, evidentemente es

cuestionado por varios autores al considerar que la determinación de la deuda no es firme. Aparentemente, el problema puede verse como netamente doctrinario; sin embargo, los problemas prácticos son complejos y de difícil solución.

En casos muy puntuales, la Administración Tributaria ha continuado con el proceso de ejecución y ha expedido, por ejemplo, medidas cautelares. También ha ocurrido que una vez concluido el recurso de revisión, el contribuyente impugna la resolución del mismo ante el Tribunal Fiscal. Sin embargo, en este punto el proceso de ejecución no puede ser detenido, y las consecuencias son evidentes.

La legislación española, como distintas legislaciones a nivel internacional, sobre todo en los casos de revisión de oficio, han pretendido solucionar este tema estableciendo dos causas por las cuales al presentarse el recurso, debe suspenderse el proceso de ejecución. De acuerdo con la normativa española, de oficio o a petición de parte se suspenderá la ejecución del acto recurrido en los siguientes casos:

- a) Que cause perjuicio de imposible o difícil reparación;
- b) Que el recurso se sustente en una de las causas de pleno derecho.

Por otro lado, si se comprueba que la suspensión puede causar algún tipo de perjuicio, la autoridad puede solicitar la presentación de caución o garantía suficiente para ejecutar la suspensión, lo cual asegura el cumplimiento de la obligación, de ser el caso, y al mismo tiempo permite continuar con sus actividades normales. En el caso de la legislación ecuatoriana, no existe una norma para suspender el proceso de ejecución por la presentación del recurso, como si sucede con la presentación de reclamo, sin embargo el Código Tributario menciona:

*“Art. 212.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:*

*6.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;"*

En concordancia con la norma citada, el artículo 214 del Código Tributario menciona:

*"Oportunidad.- Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano.*

*El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código."*

Es decir, el proceso coactivo se suspendería por la presentación del reclamo o de la demanda contenciosa administrativa pero no por la presentación del Recurso de Revisión lo cual evidentemente trae problemas prácticos evidentes.

En este sentido, considero que, respetando los conceptos doctrinarios, debe existir una reforma normativa que permita detener la coactiva de demostrarse que, de no hacerlo, se causaría daños irreparables al contribuyente, aún más si consideramos que la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador estableció un recargo al contribuyente del 20% en la determinación realizada por la administración y, adicionalmente, de no obtener una respuesta favorable en el Recurso se deberá realizar un afianzamiento adicional del 10%, lo cual genera una carga adicional total del 30% del monto discutido o podría permitirse que se asegure la deuda desde el planteamiento del Recurso de Revisión.

## **CAPITULO IV**

### **Conclusiones y Recomendaciones**

1. Históricamente, a partir de 1959, año en el que se promulga la Ley que crea el Tribunal Fiscal, el derecho tributario en el Ecuador ha evolucionado paulatinamente formando una estructura propia; posteriormente, con la promulgación del Código Fiscal de 1963 hasta la publicación del Código Tributario de 1975 y sus reformas se ha logrado mantener una identidad y estructura bastante firme. En mi parecer, a pesar de ciertos desaciertos, el Código Tributario ha permitido mantener y fortalecer la estructura tributaria. Esto ha permitido que la Administración Tributaria madure y que los contribuyentes puedan reclamar y ejercitar sus derechos de forma adecuada; en todo caso, queda claro que el sistema es perfectible sobre todo respecto de las falencias que hemos puesto en evidencia en este estudio.  
Por otro lado, es necesario mencionar que en el proceso evolutivo del Derecho Tributario ecuatoriano se han adoptado principios, garantías, derechos y obligaciones que hoy en día forman parte sustancial de nuestro sistema jurídico y que, en algunas ocasiones, son olvidados por los contribuyentes o por la Administración Tributaria. De hecho, del análisis realizado hemos podido confirmar que el concepto de equidad y justicia tributaria no es un concepto nuevo para el Derecho Tributario ecuatoriano, al contrario, es un concepto

antiguo que debe ser retomado no como un planteamiento retórico sino como un planteamiento objetivo y técnico, bien o mal, la justicia tributaria conlleva la necesidad de mantener un equilibrio entre la administración y el contribuyente y, al mismo tiempo, un principio técnico de ahorro fiscal innegable.

Finalmente, como comentario adicional, podemos mencionar que parte de la evolución de la tributación en el país se debe a la creación del SRI mediante Ley publicada en el Registro Oficial 206 del 02 de diciembre de 1997 y los procesos de fortalecimiento de las Administraciones Tributarias, definitivamente, han logrado un verdadero cambio técnico que es digno de mencionar y resaltar.

2. A pesar de que las reformas realizadas a través de la Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001, plantea cuestionamientos sobre la esencia del Recurso de Revisión y de si efectivamente es un recurso de acuerdo con las características planteadas por la doctrina tributaria; en nuestro concepto, el Recurso de Revisión, en el Ecuador, nace y se ha mantenido como un verdadero RECURSO, a pesar de que las mencionadas reformas restringieron la aplicación del Recurso de Revisión por considerarlo como un proceso de revisión y no como un Recurso de Revisión propiamente.

Para el tratadista Ignacio Vidal Maspons “*lo más grave – de la reforma – es la desnaturalización que se pretende hacer del concepto doctrinario de “recurso” al redactar el primer inciso del artículo 46 de la “Ley de Reforma Tributaria”, actualmente primer inciso del artículo 143 del Código Tributario, ya no como un “recurso” (de revisión) sino eufemística y meramente como un proceso de revisión*”. A pesar de la poco agraciada reforma, el Recurso de Revisión se mantuvo como tal por el sustento de las demás normas que lo regulaban y sobre

todo por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que, en muchos aspectos, permitió que el Recurso Revisión se mantenga como tal, como un verdadero RECURSO.

3. Otra importante cuestión que se debe resaltar es el tecnicismo y especialidad que el Derecho Tributario mantiene. La mayoría de tratadistas, juristas y profesionales revisados en este estudio, de una u otra forma, realzan el estudio detallado, desarrollado y profundamente doctrinario que existe en el mundo entero respecto de las rama fiscal, financiera y tributaria, un ejemplo de esto es como han proliferado las universidades y profesionales de esta rama. En el caso del Ecuador, a pesar de tener una estructura tributaria joven, todos los días podemos observar que existe un mejor y mayor interés por entender y aprender sobre finanzas, tributación y economía, lo cual permite observar que el tecnicismo, autonomía e independencia del derecho tributario es una realidad tanto en la práctica como en la doctrina y la legislación, estos nuevos profesionales y estudiosos del derecho tributario permiten que el sistema jurídico tributario ecuatoriano se enriquezca, evolucione, se desarrolle y fortalezca sus características esenciales y propias a través del estudio, apoyo, crítica y cuestionamiento de la normativa y decisiones que dentro de esta materia se tomen.
4. Durante el análisis realizado, hemos podido observar que el Derecho Tributario ha acogido una cantidad asombrosa de principios constitucionales y de derechos humanos que, con el fin de precatelar derechos y garantías de los contribuyentes, han logrado mejorar ostensiblemente la calidad de las Administraciones Tributarias; es más, en el capítulo correspondiente al sustento doctrinario del recurso, hemos podido sintetizar el pensamiento de varios autores

que califican al recurso de revisión como un instituto que garantiza derechos y regula las facultades de la Administración, efectivamente, los distintos tratadistas permiten observar como, hasta cierto punto, el recurso de revisión plantea límites y marcos en los cuales debe desenvolverse el Estado y particularmente la Administración Tributaria, calificando a los reclamos y recursos administrativos como un instrumento o medio idóneo para el logro del bien común. Por esta razón, debemos presionar para que estas instituciones, como el Recurso de Revisión, que permiten garantizar los derechos de los contribuyentes no caigan en desuso o pierdan su esencia.

5. Evidentemente y en relación con lo anteriormente mencionado, los errores o abusos de la Administración Tributaria vienen de la mano con la existencia misma del tributo, aún más si consideramos que la tributación es una materia de alto tecnicismos y especialidad. Por otro lado, queda claro que en el Ecuador, las características del Recurso Extraordinario de revisión como en la mayoría de países, gracias a un proceso histórico evolutivo, se ha convertido en un medio de garantía y tutela de derechos constitucionales y, adicionalmente, ha permitido al Estado realizar un control de legalidad que busca corregir los posibles errores cometidos. De lo mencionado, podemos concluir que es indiscutible que a nivel nacional e internacional existe una acogida masiva del recurso de revisión, en la legislación y la jurisprudencia que considera, como ya mencionamos, que pueden existir errores y abusos por parte de las distintas Administraciones Tributarias que necesitan ser corregidos.
6. En el mismo sentido comentado anteriormente, y respecto de la relación que mantiene el Recurso de Revisión con la Constitución Política del Estado, podemos concluir que el Recurso de Revisión es un medio de garantía de

derechos constitucionales y de corrección de posibles errores de aplicación de principios y normativa constitucional cometidos por parte de la administración. En mi concepto, el Recurso de Revisión permite a la Administración Tributaria realizar un control previo de constitucionalidad de la actuación de la administración tributaria a través de la aplicación de los artículos 272 y 273 de la Constitución Política del Estado que obliga, a toda autoridad administrativa, a aplicar la Constitución al momento de resolver un Recurso de Revisión; este concepto parte del principio básico de que la aplicación de la constitución es una garantía de los ciudadanos para la obtención del bien común, así como, del control jerárquico de los actos administrativos. Finalmente, y a pesar de que la doctrina no desarrolla este concepto, en mi opinión es evidente que el Acto Administrativo Tributario como la Administración Tributaria debe respetar los principios de la constitución y, de acuerdo con el artículo 272 de la Constitución Política del Estado, “*deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.*”

7. De la conclusión anterior, se desprende la necesidad de que las resoluciones de los Recursos de Revisión recojan criterios uniformes que guarden coherencia las normas constitucionales en particular y con las normas tributarias sustantivas y adjetivas en general, lo cual permitirá a la misma administración mantener una unidad y marco que será referente para los funcionarios de inferior jerarquía en la administración y que, evidentemente, permitirá mantener una seguridad y protección jurídica para los contribuyentes.
8. Es indiscutible que el concepto y naturaleza del recurso de revisión tributario, a pesar de sus características propias, mantiene un vínculo muy cercano con los

recursos de revisión de otros ámbitos y materias, es más su identidad y ciertas características propias son idénticas y denotan un fin común, el tratar de lograr la prevalencia de la justicia sobre conceptos doctrinarios. En el análisis realizado del Código Tributario podemos observar que efectivamente se han recogido la mayoría de las características que la doctrina establece y, al mismo tiempo, permite observar que existen ciertas características que han sido tratadas por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, completando los conceptos y la institución de forma absoluta. En efecto, la Corte Suprema, a través de la Sala Especializada de lo Fiscal, ha realizado un trabajo tremendo al establecer y definir ciertos aspectos del recurso de revisión que la norma, simplemente, no ha considerado. Las características del recurso de revisión no establecidas en el Código Tributario han sido establecidas por la jurisprudencia obligatoria que, en definitiva, permite concluir que el Recurso Tributario de Revisión en el Ecuador es un verdadero RECURSO con todas sus características y formas.

9. Como lo mencionamos, es evidente que la Sala Especializada de lo Fiscal ha aportado a la identidad del recurso extraordinario de revisión; sin embargo, ciertos aportes han sido utilizados de forma indebida por parte de la Administración Tributaria o simplemente han traído problemas prácticos que ponen en indefensión a los contribuyentes; en definitiva, en mi criterio la Administración Tributaria ha aplicado e interpretada indebidamente los fallos sustentando su criterio en que los fallos de la Corte Suprema de Justicia, a través del artículo 19 de la Ley de Casación, son de aplicación obligatoria debido a ser de triple reiteración. En todo caso, es evidente que existe un abuso de dichos fallos, en general los abusos podrían resumirse de la siguiente forma:

- a. No da trámite a los recursos planteados resolviendo en la primera providencia la improcedencia del recurso, pese a que la propia jurisprudencia ha reconocido que insinuada la revisión por el particular, la Administración debe darle trámite so pena de incurrir en una violación del derecho de petición consagrado en la Constitución.
- b. Restringe derechos mientras se resuelve el recurso de revisión (Elimina al contribuyente de lista blanca); es decir, restringe la facturación, los permisos de importación y, finalmente, prosigue con la coactiva.
- c. No resuelve o resuelve de forma tardía los recursos; en efecto, la Administración en más de una ocasión resuelve los recursos luego de tres años de haberlo interpuesto. Esto, en gran medida debido a que se ha reconocido, como ya se dijo anteriormente, que no cabe el silencio administrativo.
- d. Procede a ejecutar medidas cautelares, inclusive a sabiendas de que se ha presentado demanda ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Estos abusos de la Administración, innegablemente afectan a los contribuyentes y deben ser corregidos.

En este sentido, es evidente que el recurso de revisión ha perdido fuerza y no cumple con sus objetivos principales (garantizar los derechos de los contribuyentes y ser un control de legalidad y constitucional de los actos de la administración) debido a que la propia Administración simplemente confirma la gran mayoría de actos impugnados, lo que ha transformado al recurso de revisión, en ciertos casos, en una pérdida de tiempo o es utilizado como tabla de salvación para los contribuyentes que no impugnaron oportunamente a través de un reclamo los actos y resoluciones inferiores.

Por lo mencionado, considero que es necesario realizar ciertos cambios en el Código Tributario sobre todo respecto del carácter optativo, facultativo y los plazos para la contestación del mismo, así lo confirma Ignacio Vidal Maspens al mencionar lo siguiente:

*“Por el otro lado, si es que efectivamente es demostrable la utilidad del recurso de revisión, habría que reformar el Código Tributario para dejar claramente sentado de que tal recurso no es “optativo” ni “facultativo”, sino que es obligatorio, determinando los plazos a los que debe darse contestación al administrado, eliminando el término “insinuación” para referirse a la proposición del mismo.”<sup>84</sup>*

Estas reformas, en mi parecer, podrían ser una solución frente a los abusos descritos.

Finalmente, de no realizarse las reformas planteadas, considero que la Corte Suprema de Justicia tiene un deber inmediato de emitir fallos que permitan aclarar y reestructurar la esencia del Recurso de Revisión y el marco práctico a través del cual el Recurso retome su sustento doctrinal sin perjudicar a los contribuyentes.

10. La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia establece:

*“Si por el solo hecho de que una persona que se crea afectada por un acto administrativo ejecutoriado, sugiere o solicita a la administración, que haga uso de la facultad optativa de revisarlo, fuera obligatorio para la administración el aceptar o rechazar expresamente y dentro del término legal correspondiente, tendríamos que el recurso de revisión ya no sería un recurso extraordinario privativo de la administración sino un verdadero derecho del administrado, y, por tanto uno mas de los recursos comunes u ordinarios de los que se precisan en la ley, cosa que es jurídicamente inaceptable e incompatible*

---

<sup>84</sup> Ignacio Vidal Maspens, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 166.

con la naturaleza típica del recurso opcional y exclusivo de la administración (...)"<sup>85</sup> (El subrayado es mío)

Como podemos observar, es evidente que la Corte Suprema de justicia trata de proteger el hecho de que el Recurso de Revisión es extraordinario, discrecional y facultativo de la administración mas allá de que el Recurso de Revisión, como lo demostramos anteriormente, es una garantía del contribuyente. En mi concepto, y como lo mencionamos inicialmente, el Recurso de Revisión no es un derecho del contribuyente pero, definitivamente, es una garantía de derechos de los contribuyentes - administrados, y no un mero procedimiento discrecional de la administración, así lo confirma Roberto Dromi al mencionar que “*Los medios de control, verdaderas garantías para los derechos de los particulares, tienen por finalidad la revisión del obrar de la Administración, con el objeto de encauzarlo dentro del marco jurídico.*”<sup>86</sup>

En este sentido, el recurso de revisión no constituye un derecho pero, por esencia, permite la tutela y garantía de derechos por ser un proceso reglado constituido por distintos pasos y procedimientos que deben respetar varios principios y derechos constitucionales como legales. En definitiva, el Recurso Administrativo Tributario de Revisión es un medio legal de tutela de derechos que los distintos ordenamientos jurídicos han adoptado y adaptado para poder impugnar y obtener una revisión de los actos de la Administración Tributaria; en otras palabras, los recursos de revisión son garantías frente a las decisiones y posibles abusos de la Administración que, como menciona el tratadista Eusebio González, “*los ordenamientos jurídicos (...) que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación*

<sup>85</sup> Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 70 – 00, Compañía Mercantil Industrial Hielo Polar C.A. en contra de la Directora Nacional del Servicio de Rentas Internas, publicada en el R.O. 53 de 02 de abril de 2003.

<sup>86</sup> Op. Cit. Roberto Dromi, Pág.253.

*de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”*, esta es la esencia y estructura intrínseca del Recurso de Revisión, de lo contrario, parecería que lo que se busca, por parte de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema, es proteger a la Administración y no de los contribuyentes.

Por estas razones, insisto en la necesidad de una reforma legal que aclare ciertos puntos de esencia doctrinaria del Recurso de Revisión.

11. Las soluciones y sugerencias planteadas en este análisis pueden corregir ciertos abusos y errores de la Administración; sin embargo, debemos ser claros que el recurso de revisión es una institución de gran valía que lamentablemente no es utilizada en todo su potencial, esto puede ser verificado por la cantidad de impugnaciones contenciosas tributarias que se presentan ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, bien porque se procede directamente ante la justicia ordinaria, bien porque los recursos de revisión ratifican y confirman en su totalidad las resoluciones del inferior, definitivamente, la Administración debe entender que el recurso de revisión es un filtro importante para controlar y rectificar errores. Adicionalmente, la Administración debería considerar que la presentación de un recurso de revisión, de una u otra forma, permite acudir a los órganos jurisdiccionales que permiten litigar de igual a igual con la Administración Tributaria.

El análisis realizado es un breve acercamiento a la institución del recurso administrativo tributario de revisión y sus más importantes características como sus efectos propios, que pretende sugerir y proponer soluciones respecto de los problemas prácticos que

pueden surgir en el día adía. En todo caso, espero que este corto análisis deje claro ciertos puntos neurálgicos y esenciales de la institución estudiada.

## BIBLIOGRAFIA

Andrade Leonardo, "PRÁCTICA TRIBUTARIA", Editado en Compugrafic, Quito Ecuador, 2001.

Barnes Vázquez Javier, "EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL DERECHO COMPARADO", Editorial Cívitas, S.A., Madrid, 1994.

Benalcázar Guerrón Juan Carlos "DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA", Fundación Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito, 2007.

Bonet Navarro Ángel, "LOR RECURSOS EN EL PROCESO CIVIL", La Ley, Madrid, 2000.

Borja Borja Ramiro, "TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO", Pudeleco Editores S.A., Quito Ecuador, 1995.

Cabanellas Guillermo, "DICCCIONARIO DE DERECHO USUAL", Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1976.

Calvo Ortega Rafael, "CURSO DE DERECHO FINANCIERO", Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997.

Casas José Osvaldo y otros, "EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO Y DEL PROCESO TRIBUTARIO", en El Procedimiento Tributario, Buenos Aires, 1998.

Checa González Clemente, "EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN MATERIA ECONÓMICA - ADMINISTRATIVA", Editorial Aranzandi, Navarra, 2000.

Checa González Clemente, "LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS: NULIDAD Y ANULABILIDAD", Editorial Aranzandi, Navarra, 1996.

Díaz Sieiro, "PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO", Editorial Macchi, Buenos Aires, 1993.

Dromi José Roberto, "MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO", Editorial Astrea, Buenos Aires, 1987.

Dromi José Roberto, "DERECHO ADMINISTRATIVO", Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998.

Dromi José Roberto, "EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO", Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999.

Ferreiro Lapatza José, “CURSO DE DERECHO FINANCIERO EPAÑOL”, Marcial Pons, Madrid, 2006.

Folco Carlos María, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Rubinzel Culzoni Editores, Santa Fe, 2000.

Giuliani Fonrouge Carlos M, “DERECHO FINANCIERO”, Depalma, Buenos Aires, 1997.

González García Eusebio, “LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES”, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2001.

González García Eusebio y Pérez de Ayala José Luis, “DERECHO TRIBUTARIO”, Plaza Universitaria, Salamanca, 1999.

González Parada Hernán Alberto, “EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, MECANISMOS ANTE LOS ABUSOS DE PODER”, Editorial Temis S.A., Bogotá, 1997.

Granja Galindo Nicolás, “PRÁCTICA DE DERECHO ADMINISTRATIVO”, Editorial Universitaria, Quito, 1994.

Morillo – Velarde Pérez José Ignacio, et al. (o Morillo – Velarde Pérez José Ignacio, y otros), “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL DERECHO COMPARADO”, Editorial Civitas, S.A., 1994.

Pérez de Ayala José Luis y González García Eusebio, “LA POTESAD ADMINISTRATIVA DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, EN DERCHO TRIBUTARIO, TOMO 2”, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994.

Menéndez Moreno Alejandro, “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Lex Nova, Valladolid, 2006.

Meseguer Yerba José, “EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, Editorial Bosch S.A., Barcelona España, 2001.

Navarrine Camila Susana y Asorey o. Rubén “PRESUNCIONES Y FICCIONES EN DERECHO TRIBUTARIO”, Depalma, Buenos Aires, 2000.

Rubianes Jaime Flor, “TEORÍA GENERAL DE LOS RECURSO PROCESALES”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2003.

Sánchez Pedroche J. Andrés, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA RECURSOS Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006.

Torres González Oswaldo, “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”, Quality Print, 2000.

Toscano Soria Luís, “PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS CONTENCIOSOS EN MATERIA TRIBUTARIA”, Pudeleco, Quito, 2006.

Trevijano Garnica Ernesto García, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, Civitas Ediciones, Madrid España, 2001.

Villegas Héctor Belisario, “CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

Volman Mario, “REGIMEN TRIBUTARIO”, comp., La Ley, 2005, Buenos Aires.

Constitución Política de la República del Ecuador.

Codito Tributario.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Ley Orgánica de Aduanas.

Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

Ley de Emergencia que establece el Tribunal Fiscal, 1959.

Código Discal, 1963.

## JURISPRUDENCIA

1. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 109 – 98, José Betancourt Bastidas en contra del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, publicada en el R.O. 24 de 24 de febrero de 2000. (Principio de legitimidad y ejecutoriedad)
2. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 03 – 02, Empresa Embotelladora y Procesadora del Sur en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 167 de 11 de septiembre de 2003. (No aplica silencio administrativo)
3. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No.7 - 99, Gasolinera Aloag en contra del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, publicada en el R.O. 600 de 19 de junio de 2002. (Principio de legitimidad y ejecutoriedad)
4. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 7 – 00, DIPRELSA S.A. en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 327 de 16 de mayo de 2001. (Silencio Positivo, Recurso Extraordinario y IVA no compensado)
5. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 24 – 01, Juez Fiscal de Cuenca en contra de Gilberto Colón Preciado Pineda. (Recurso de revisión penal)
6. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 68 – 003, Banco la Producción en contra del Alcalde del Municipio de Santo Domingo. (Silencio administrativo y lista de sentencias sobre el tema)

7. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 150 – 98, Wilson Marcelo Castro contra el Ministro de Finanzas y Crédito Público. (Legitimidad y ejecutoriedad)
8. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 127-2001, Ribadeneira Fernández Salvador Cía. Ltda. contra el Alcalde del Distrito Metropolitano de Quito. (Procede contra actos firmes, revisión en casos extraordinarios)

#### **JURISPRUDENCIA POR CONCEPTO**

Convenios Tributarios celebrados sin formalidades legales anulados mediante recurso de revisión		
143-98	RO 487	VIERNES 4 ENERO 2002
60-99	RO 506	JUEVES 31 ENERO 2002
19-98	RO 542	MARTES 26 MARZO 2002
103-98	RO 542	MARTES 26 MARZO 2002
92-98	RO 545	LUNES 1 ABRIL 2002
52-99	RO 545	LUNES 1 ABRIL 2002
7-99	RO 600	MIÉRCOLES 19 JUNIO 2002
76-2000	RO 600	MIÉRCOLES 19 JUNIO 2002
 La revisión es una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa		
21-99	RO 487	VIERNES 4 ENERO 2002
53-99	RO 689	JUEVES 10 OCTUBRE 2002
70-2000	RO 53	MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003
93-2000	RO 601	JUEVES 20 JUNIO 2002
24-2001	RO 405	MARTES 24 AGOSTO 2004
58-2001 (naturaleza)	RO 53	MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003
 No opera el silencio administrativo en los recursos de revisión		
133-93	RO 377	JUEVES 6 AGOSTO 1998
79-99	RO 52	MARTES 1 ABRIL 2003
7-2000	RO 327	MIÉRCOLES 16 MAYO 2001
70-2000	RO 53	MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003
151-2000	RO 53	MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003
25-2001	RO 689	JUEVES 10 OCTUBRE 2002
68-2003	RO 555	JUEVES 31 MARZO 2005

## EVOLUCIÓN NORMATIVA DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

NORMATIVE DEVELOPMENT OF THE CRIME OF TAX DEFAULT IN ECUADOR

Xavier Vilcacundo; Andrés Chimborazo

Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Ambato - Ecuador.

Email: [xvilcacundo@pucesa.edu.ec](mailto:xvilcacundo@pucesa.edu.ec)

<http://doi.org/10.33789/enlace.20.1.80>

---

**Resumen:** El delito de defraudación tributaria tiene particularidades especiales que a través del tiempo han complicado su investigación, ya que en un principio cuando este delito se encontraba en el libro IV del Código Tributario exigía como requisito de procedibilidad la determinación hecha por el sujeto activo y en dicho acto administrativo debía establecerse la presunción de la responsabilidad penal, luego a la vigencia del Código Orgánico Integral Penal COIP, se mantiene la determinación tributaria de manera general como requisito sine qua non, y; finalmente en una posterior reforma al COIP se cambia la obligatoriedad de que exista una determinación tributaria por las actuaciones que induzcan a error a la administración tributaria, siendo la administración tributaria un elemento del tipo conceptualmente más amplio que la facultad determinadora o la autodeterminación. El presente artículo por tanto es un aporte respecto al análisis e interpretación correcta que debe darse al delito de defraudación desde el punto de vista de su evolución y el momento en el que se haya cometido la presunta infracción de tipo penal.

**Palabras Clave:** Determinación Tributaria, Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Defraudación, Código Tributario, Código Orgánico Integral Penal.

**Abstract:** The crime of tax fraud has special characteristics that over time have complicated its investigation, since initially when this crime was found in book IV of the Tax Code, it

---

Recibido: 10 de junio de 2020

Aceptado: 18 de enero de 2021

Publicado como artículo científico en la Revista de Investigación Enlace Universitario 20 (1), 01-07



*required as a procedural requirement the determination made by the active subject and in said The administrative act should establish the presumption of criminal responsibility, after the validity of the COIP Organic Comprehensive Criminal Code, the tax determination is generally maintained as a sine qua non requirement, and; Finally, in a subsequent reform of the COIP, the obligation for a tax determination to be changed by actions that mislead the tax administration, the tax administration being an element of a conceptually broader type than the determining power or self-determination. Therefore, this article is a contribution to the analysis and correct interpretation that should be given to the crime of fraud from the point of view of its evolution and the moment in which the alleged criminal offense was committed.*

**Keywords:** Tax Determination, Active Subject, Passive Subject, Fraud, Tax Code, Organic Comprehensive Criminal Code.

## I. INTRODUCCIÓN

Sobre la evolución de la defraudación tributaria, tipificada originalmente en el Código Tributario y actualmente en el COIP, parte sustantiva (lo procesal se analiza más adelante):

En la Codificación No. 2005-09, R.O. 038-S, 14-VI-2005, del Código Tributario, se estableció:

*"Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero".*

En la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007, se amplía el concepto en el Código Tributario, de la siguiente manera:

*"Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja*

*de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria".*

Con el COIP, R.O. 180-S, 10-II-2014, se tipifica originalmente a la defraudación de la siguiente manera:

*"Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe en la determinación de la obligación tributaria, para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionado cuando: (...)".*

Sobre este artículo (298 COIP) se hacen dos reformas: una en 2015 (ley s/n, R.O. 598-3S, 30-IX-2015, que no es pertinente al análisis ya que se solo variaron las conductas), y una en 2016 por medio de la Ley Orgánica de prevención, detección y erradicación del delito de lavado de activos y del financiamiento de

delitos (Ley s/n, R.O. 802-2S, 21-VII-2016), en el que se describe la conducta penal de la siguiente manera:

*Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: (...).*

Conducta penalmente relevante. - Desde el Código Tributario y en el COIP (2014 y 2016), los verbos que describen la conducta son los mismos: simular, ocultar, omitir, falsear, engañar. De esta forma, el elemento objetivo primario permanece sin alteraciones que puedan inducir a un debate sobre el fondo de la acción u omisión penalmente relevante.

Una primera cuestión de análisis radica en que –antes de 2014 en el Código Tributario y entre 2014 y 2016 en el COIP– las conductas de simular, ocultar, omitir, falsear o engañar recaían en la “*determinación de la obligación tributaria*”, mientras que, a partir de las últimas reformas, esas conductas recaen sobre “*la administración tributaria*”.

La “*administración tributaria*” es un elemento del tipo conceptualmente más amplio que la “*determinación de la obligación tributaria*”, en el entendido de que, por reserva legal, los tributos y sus administradores o sujetos activos y sujetos pasivos u obligados nacen de la ley, tienen deberes, competencias y atribuciones específicas y regladas. De hecho, la misma *administración tributaria* tiene facultades de determinación, este hecho es relevante.

La *determinación tributaria* se establece en el Art. 87 del Código Tributario, de la siguiente manera:

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

El Art. 88 del mismo Código establece que la determinación tributaria tiene tres vías: la declaración del sujeto pasivo, la actuación de la administración y la mixta.

De esta forma, a la *determinación de la obligación tributaria* legalmente definida, le son aplicables tanto las declaraciones, como el uso y aplicación de la facultad determinadora propia de la administración tributaria, y le son aplicables (ya desde el punto de vista penal) simular, ocultar, omitir, falsear o engañar en una declaración o en la existencia de un hecho generador. Por tanto, comete el delito el que presenta una declaración falsa, como quien omite presentarla a pesar de tener la obligación de hacerlo.

Desde el año 2007, hasta la entrada en vigencia del COIP en agosto 10 de 2014, el Código Tributario, en el inciso penúltimo del Art. 345 determinaba:

*“La acción penal en los casos de defraudación tributaria tipificados en los numerales 4 al 14 del artículo anterior iniciará cuando en actos firmes o resoluciones ejecutoriadas de la administración tributaria o en sentencias judiciales ejecutoriadas se establezca*

*la presunción de la comisión de una defraudación tributaria”.*

Esta norma fue expresamente suprimida por la disposición derogatoria Décimo Novena del COIP.

Por consiguiente, las instrucciones fiscales iniciadas antes del 10 de agosto de 2014 sobre delitos de defraudación tributaria, debían observar obligatoriamente el requisito de procedibilidad (acto firme o resolución ejecutoriada de la administración tributaria) o prejudicial (sentencia judicial ejecutoriada) para su iniciación. Hasta esa fecha, era imprescindible que la *determinación de la obligación tributaria* se encuentre en firme, ya sea por acto administrativo o por sentencia, pero a partir de la vigencia del COIP y de la derogatoria expresa, dejó de ser un requisito para iniciar el proceso penal.

Esto no cambia con la reforma del Art. 298 del COIP de 2016, porque el cambio de “*determinación de la obligación tributaria*” por “*administración tributaria*”, como se señaló antes, solo es posible interpretarse en el marco de normas vigentes y no de normas previamente derogadas.

Queda sucintamente establecido que, cualquiera haya sido la evolución del tipo desde 2007 a 2014-agosto-10, a partir de la vigencia del COIP la determinación de la obligación tributaria por acto firme administrativo o sentencia ejecutoriada, ya no constituye un requisito de procedibilidad o prejudicial, y que esta determinación es un acto de responsabilidad del sujeto pasivo, del sujeto activo o de ambos sin perjuicio de que en el primer caso es obligatorio y en

el segundo es facultativo. Queda también establecido que la conducta descrita en el tipo penal, en su estructura esencial, es la misma desde 2007.

Resta analizar si el requisito de determinación por acto firme o sentencia ejecutoriada previa, derogado en 2014, podría ser interpretado a la luz del principio de favorabilidad en beneficio del acusado. La alegación se podría resumir en que la omisión de declaraciones para el caso de la determinación del sujeto pasivo es anterior a la entrada en vigencia del COIP, por consiguiente, por principio de favorabilidad, la norma derogada que exigía determinación en firme administrativa o judicial, sería aplicable.

Sobre esto cabe mencionar algunos elementos:

El COIP –a diferencia del antiguo Código de Procedimiento Penal que entró en vigencia en 2000-2001 y que extendió la favorabilidad para cuestiones procesales o de procedimiento- limita claramente el principio de favorabilidad a las normas sustantivas, en concordancia con el Art. 76 numeral 5 de la Constitución. Lo más favorable –por extra actividad o retroactividad de la ley- se limita a las sanciones, pero no al procedimiento (a cuya especie pertenecen los requisitos de procedibilidad o prejudicialidad).

La exigencia de una determinación en firme previa a iniciar el proceso penal, contemplada hasta 2014 en el Código Tributario, no implicaba modificación del tipo penal, es decir, no fijaba elementos sustantivos sobre el autor, conducta, verbo, objeto, forma de ejecución, resultado o finalidad del delito, sino establecía un requisito previo para su

juzgamiento, requisito que debía ser cumplido por la administración tributaria o la justicia antes de iniciar el juicio. Este requisito, al ser derogado, no implica modificación favorable o desfavorable de la sanción, que es donde únicamente podría ser invocada la favorabilidad.

Finalmente, con independencia de los requisitos de procedibilidad o prejudicialidad, en el caso de un delito de defraudación tributaria en el que la conducta penalmente relevante se configura por ocultar el hecho generador y omitir la declaración y el pago de tributos debidos, es perfectamente aplicable la figura del delito continuado en tanto la conducta no cese.

En consecuencia, aquellas infracciones que puedan constituir un delito de defraudación deberán ser tramitada en función de la fecha en que fueron cometidas y de la vigencia de las normas sean el Código Tributario o El Código Orgánico Integral Penal para establecer la necesidad o no de contar con el requisito de procedibilidad o determinación tributaria, siempre atendiendo también a lo dispuesto en el segundo inciso del numeral 4 del pronunciamiento emitido por la Corte Nacional de Justicia mediante oficio No. 1678-SG-CNJ de 11 de diciembre de 2015 que manifiesta de forma textual “(...) Si del resultado de tales actuaciones: 1. Debe iniciarse una indagación, o 2. Se decide un proceso procesamiento penal. este se iniciará, tramitará y concluirá, según las reglas del Código Orgánico Integral Penal”.

## II. METODOLOGÍA

La presente investigación ha sido realizada

utilizando como metodología la revisión bibliográfica, mediante la cual se ha logrado localizar información relevante que ha dado respuesta a las dudas relacionadas con el tema investigado.

## III. RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Es innegable que el delito de defraudación tributaria ha sufrido una evolución normativa importante, sin embargo, las dudas y los criterios dispersos entre defensores y juzgadores en cuanto a si es necesario siempre el requisito de procedibilidad, si este es un requisito sine qua non con independencia del momento en que se cometa la infracción o si hay casos en los que se requiere y casos en los que no es necesario contar con una determinación.

Por otro lado, quienes afirman que si es necesario la determinación también discrepan en cuanto a si la única determinación que constituye requisito de procedibilidad es aquella practicada por la Administración Tributaria o si también la autodeterminación del sujeto pasivo es un requisito de procedibilidad.

## IV. CONCLUSIONES

Dentro lo complejo que ha sido sustanciar el delito de defraudación tributaria, se ha concluido que el debido proceso debe garantizarse con la debida aplicación tanto de las normas materiales como procesales, es importante tener claro que el requisito de procedibilidad que constituye la determinación tributaria cuando el ejercicio le corresponde a la administración tributaria es indispensable cuando las infracciones se hayan cometido

antes de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal, de igual manera cuando el ejercicio de determinación le corresponde al sujeto pasivo o por la vía mixta, sin embargo a partir de la vigencia del Código Orgánico Integral Penal (2014-agosto-10) no es un requisito de procedibilidad ninguna de las formas de determinación, aunque en estos casos puede ser una prueba trascendental a ser considerada por los jueces y tribunales penales.

## V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asamblea Constituyente. (2008). Constitución de la República del Ecuador.
- Albi, E. (2015). Sistema Fiscal Español. 7ma. Edición. Madrid: Ariel.
- Camargo, F (2015) Lima- “Fiscalización y Procedimiento Contencioso Tributario” Editorial Pacífico.
- Ecuador. Leyes y decretos (2015). Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, Reglamento. Ecuador.
- Ecuador. Leyes y Decretos (2014). Código Tributario. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones
- Ecuador Leyes y Decretos. (2014). Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno Legislación Conexa, concordancias.
- Ecuador Leyes y Decretos. (2014). Código Orgánico Integral Penal Legislación

Conexa, concordancias.

Feijoo Sánchez, B. (2015) “Imputación objetiva en el Derecho penal económico y empresarial”, en InDret.

García, N. C. (2014). El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas.

García Cavero, P. (2015) “Derecho penal económico. Parte especial tomo II”. Editora jurídica Grijley, Lima 2007.

Giuliana Fonrouge, C. M. (2016). Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina: Delma.

H. Asamblea Nacional (2015). Código Orgánico Monetario Financiero. Quito, Ecuador.

Montoya Alberti, U. (2016) El Derecho Económico, Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima.

Tiedemann, K. (2013)-Poder Económico y Delito, Ariel Derecho, España.

Paredes Castañeda, P. (2017) Los delitos tributarios en el Perú. Lima

Pérez Royo, F. (2016) “Derecho financiero y tributario. Parte general”. 21<sup>a</sup> ed. Thomson Civetas, Cizur Menor.

Quispe Chávez G.; Chipa Ávila, L.;  
Ramírez More, R. (2015) El código penal en  
su jurisprudencia: sentencias vinculadas con  
los artículos y figuras jurídicas del código  
penal Lima Dialogo con la Jurisprudencia

Saccone, M. A. (2015). Manual de  
Derecho Tributario (Vol. II). Buenos Aires:  
Fondo Editorial de Derecho y Economía.

Sanabria, R. (2015). Código Tributario  
y los ilícitos Tributarios". Lima: Editorial San  
Marcos.

