

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE
LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS**

**“DERECHO A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN
PROCESOS SANCIONATORIOS CON VALORACIÓN DE LA
PRUEBA”**

IVÁN FRANCISCO BURBANO ACOSTA

DIRECTOR: CARLOS PONTÓN CEVALLOS

Quito, 2013

RESUMEN

En el presente trabajo se ha realizado una extensiva investigación sobre la manera en que los contribuyentes ejercen su derecho a la defensa en los procesos sancionatorios a los que han sido sometidos. El derecho a la defensa se compone, entre otros derechos, por la presentación de pruebas y la manera en que éstas son valoradas; es allí donde radica el objetivo de la presente tesina, que busca comprobar si el derecho a la defensa, enfocado principalmente en la carga de la prueba, se cumple efectivamente en los procesos sancionatorios emprendidos por la Administración Tributaria.

Derechos como la tutela jurisdiccional efectiva, el debido proceso y el derecho a la defensa han sido analizados minuciosamente al ser concebidos como garantías imprescindibles del proceso sancionatorio; además de evitar arbitrariedades, ejecutan la función primordial de garantizar el efectivo cumplimiento de derechos constitucionales de los contribuyentes.

En el contexto de este estudio se han dispuesto varias pautas que determinan los lineamientos de la autoridad tributaria a los que debe sujetarse para ejercer su facultad sancionadora. Lineamientos que radican en el deber del Estado para garantizar y asegurar el pleno ejercicio de derechos constitucionales en los procesos administrativos. Es importante destacar que la actuación administrativa se encuentra limitada por principios y garantías constitucionales que deben estar presentes durante todo el proceso administrativo.

La tesina ha sido desarrollada de una manera analítica y descriptiva, en la cual, se exponen varios casos prácticos de procesos sancionatorios administrativos. Dichos casos evidencian una serie de obstáculos que truncan el ejercicio pleno del derecho a la defensa del contribuyente y la ausencia del debido proceso.

Una de las causas trascendentales en las que se evidencia que los procesos sancionatorios, desarrollados por la Administración Tributaria, incurren en irregularidades que vulneran la práctica de derechos fundamentales de los contribuyentes, es la ausencia de normativa procesal administrativa. En el Ecuador no existe un cuerpo legal que regule la

actuación de la autoridad administrativa; para lo cual, se ha dispuesto que los vacíos legales deban ser subsanados apoyándose en cuerpos normativos ajenos a la materia tributaria; en su defecto con la emisión indiscriminada de resoluciones propias de la administración. Consecuentemente, en muchas ocasiones, se llega a establecer la nulidad del proceso e incluso la existencia de indefensión del contribuyente.

En esta investigación se logra concluir que el atropello de un derecho fundamental, por mínimo que éste sea, desencadena una serie de arbitrariedades que invalidan el proceso. Tal es el caso del derecho a la validación de pruebas, cuya inobservancia evita el pleno ejercicio del derecho a la defensa y la falta de motivación en actos administrativos emitidos por la autoridad tributaria; a su vez, el limitado ejercicio derecho a la defensa, no permite que el debido proceso cumpla a cabalidad su finalidad; por lo que, la eficacia del derecho a la tutela jurisdiccional se verá truncada por esta serie de irregularidades.

Finalmente, el presente estudio, logra identificar varias soluciones para evitar la arbitrariedad de la autoridad tributaria en los procesos sancionatorios, estableciendo para el efecto, una serie de reformas al Código Tributario y la promulgación de un cuerpo normativo que regule la olvidada etapa procesal administrativa.

INTRODUCCIÓN

La presente disertación tiene por objeto exponer la incidencia de las garantías del debido proceso en la gestión tributaria ecuatoriana.

A lo largo de este estudio, nos referiremos a distintos estudiosos del derecho, quienes han marcado las bases doctrinarias de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

El análisis de la respectiva jurisprudencia nos ha ayudado a establecer criterios, conceptos y corrientes doctrinarias aplicadas a la realidad ecuatoriana.

Las actividades procesales administrativo-tributarias es un tema que, a pesar de su trascendencia, en la actualidad no ha tenido el debido desarrollo en la normativa tributaria ecuatoriana ni en la doctrina nacional.

El primer capítulo del presente estudio, fue destinado al estudio de la tutela jurisdiccional efectiva y su trascendencia en los procesos administrativos tributarios; se destacan aspectos fundamentales de la tutela jurisdiccional efectiva la manera en que garantiza el ejercicio del derecho a la defensa de los sujetos pasivos.

En el capítulo segundo se trata el debido proceso como un derecho constitucional que asegura el cumplimiento de la tutela jurisdiccional. Nos adentramos en el análisis del debido proceso administrativo y la manera en que debe estar presente en los distintos procesos administrativos tributarios.

En el capítulo tercero hacemos referencia especial a los procesos sancionatorios que la Administración Tributaria realiza al momento de juzgar y sancionar el cometimiento de infracciones tributarias. Analizamos los principios y facultades de la gestión tributaria y la potestad tributaria con las que cuenta la autoridad tributaria.

Finalmente en el capítulo cuarto disponemos el análisis del derecho a la defensa de los contribuyentes junto con la aplicación de los derechos fundamentales del debido proceso y tutela jurisdiccional efectiva. Principalmente llegamos a comprender si es posible o no que el

sujeto pasivo ejerza su derecho a la defensa en los procesos sancionatorios a los que es sometido por la Administración Tributaria.

Esta disertación desarrolla el tema del debido proceso dentro de las potestades administrativas conocidas como gestión tributaria y la manera en que el sujeto activo debe asegurar el cumplimiento de las garantías y derechos constitucionales de los contribuyentes.

Cabe recalcar que el debido proceso y los derechos que lo conforman, permiten que la tutela jurisdiccional se cumpla efectivamente y que el derecho a la defensa sea debidamente garantizado en los procesos sancionatorios que la Administración Tributaria desarrolla.

Sin embargo, no todos los procesos administrativos que la autoridad tributaria ejecuta aseguran el debido proceso y por ende tampoco se garantiza el ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Uno de los problemas que esta disertación trata es precisamente el atropello de los derechos fundamentales de los contribuyentes procesos sancionatorios. Para combatir el mencionado problema, nos enfocamos en la garantía del debido proceso, el cual, debería actuar imperativamente para evitar ilegalidades procesales.

Este atropello de derechos y garantías constitucionales es fruto de una falencia normativa procesal sobre la cual, establecemos las posibles consecuencias y sus correctivos necesarios. Otro de los motivos por los cuales los procesos sancionatorios constituyen un atropello de derechos y garantías constitucionales es la ilimitada arbitrariedad de la Administración para regular, imponer, limitar e incluso sancionar las actuaciones de los contribuyentes.

Cabe señalar que el análisis realizado no solo permitirá que el contribuyente cuente con un proceso sancionatorio que garantice derechos fundamentales; sino que también facultará a la Administración Tributaria disponer de las herramientas necesarias para que los procesos sancionatorios cuenten con la debida motivación y sustento legal y evite incurrir en las ilegalidades mencionadas que provocan la nulidad de proceso, o incluso deje en indefensión a los administrados. Es decir, la Administración Tributaria sustentará adecuadamente la

imposición de una sanción y que el ejercicio de sus facultades las realice apegada a derecho y conforme lo disponga la Constitución.

Es por las mencionadas razones que la presente tesina tiene por objeto recomendar los cambios normativos que mejorarán las relaciones tributarias entre el sujeto activo y pasivo y sobre todo, garantizarán efectivamente el cumplimiento de los principios constitucionales y limitarán el accionar de la autoridad tributaria.

CAPÍTULO I

TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

1.1 Generalidades

El indiscriminado atropello de derechos y garantías constitucionales que sufrieron los ciudadanos europeos durante la Segunda Guerra Mundial, marcó el inicio de una época proteccionista y garantista de todo tipo de derechos fundamentales, entre los cuales, se destacan los derechos procesales.

Estos derechos fueron instituidos como parámetros que permiten el efectivo ejercicio de las garantías mínimas que debe cumplir todo proceso, sea éste judicial o jurisdiccional. Entre los derechos procesales mencionados, se encuentra el derecho a la tutela jurisdiccional que fue reconocido con el fin de que los ciudadanos accedan a los distintos órganos jurisdiccionales, para que, a través de las etapas procesales y con las garantías mínimas, obtengan una decisión conforme a derecho, en virtud de sus pretensiones presentadas.

Mediante el reconocimiento de las distintas constituciones europeas, la tutela jurisdiccional efectiva tuvo su apogeo en los años posteriores a la Segunda Guerra Mundial, entre las cuales podemos citar los casos de la Constitución Española (1978), la Constitución Italiana (1947), de la República Federal de Alemania (1949), etc.

En el Continente Americano, la tutela jurisdiccional apareció principalmente en documentos internacionales como lo es la Declaración Americana de los Derechos y de los Deberes del Hombre (1948), la Convención Americana Sobre Derechos Humanos (1969), entre otros.

El derecho a la tutela judicial consiste en la posibilidad que tiene toda persona para acudir al órgano jurisdiccional correspondiente y obtener una respuesta justa, por lo tanto, mantiene una estrecha relación con el derecho a la jurisdicción¹.

1.2 Concepto

Con el propósito de conocer el significado de lo que implica el término “*tutela jurisdiccional efectiva*”, nos remitimos al Diccionario Vocabulario de Derecho y Ciencias Sociales², el cual establece el significado etimológico de *tutela*, que implica la protección y amparo mediante derecho, además de la acción y efecto de dispensar justicia por parte de los órganos de la jurisdicción.

El mismo diccionario, respecto al concepto de *jurisdicción*, sostiene lo siguiente: “*Potestad pública de conocer y fallar los asuntos conforme a la ley, o sea, la facultad atribuida al poder judicial para administrar justicia.*”³; es decir, la facultad que se otorga a los jueces para que administren justicia y brinden una decisión apegada a derecho respecto de las pretensiones de los particulares. Debemos señalar que el término *jurisdicción* proviene del latín “*ius decire*”, cuya acepción en castellano es “decir el derecho”.

Para el término *jurisdicción* existen una infinidad de conceptos y teorías que buscan explicar su naturaleza, objeto y alcance. En el presente estudio, mencionaremos la definición dispuesta por Eduardo Couture, quien señaló que la *jurisdicción* es un deber-poder que faculta al Estado para que, a través del Órgano Jurisdiccional, se administre justicia.

¹ El derecho a la jurisdicción es entendido como aquel que tienen todos los ciudadanos para solicitar la prestación de un servicio al Estado, servicio que para efectos del presente trabajo será el de la administración de justicia, sea ésta judicial o administrativa. En este sentido, el derecho de jurisdicción permanece latente y a disposición de los ciudadanos, puesto que no es ejercido mientras el ciudadano no lo requiera. En otras palabras, el derecho a la jurisdicción se lo ejerce cuando el titular de un derecho acciona la tutela jurisdiccional para que su derecho vulnerado sea resarcido; mientras tanto, la posibilidad de acceder a la justicia se mantiene intacta.

² Rogelio Moreno Rodríguez, *Vocabulario de Derecho y Ciencias Sociales*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1974, p. 490.

³ Rogelio Moreno Rodríguez, *Vocabulario de Derecho y Ciencias Sociales*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1974, p. 305.

Finalmente, la palabra *efectiva* corresponderá a eficaz, eficiente que sea cierta y segura, según lo determina el diccionario en línea de la Real Academia Española⁴.

Como lo expresa Víctor Obando en la obra compilatoria *“Proceso y Constitución”*, el contexto procesal mantiene una relación tripartita entre los conceptos de derecho-tutela-eficacia. Y señala que: *“El derecho regula la relación de los ciudadanos con el Estado. La tutela es el instrumento para ser efectivos los derechos reconocidos a los ciudadanos y salvaguardar las infracciones jurídicas. La eficacia es la obtención de una respuesta cierta y fundada en derecho con plenas consecuencias jurídicas.”*⁵

Por lo tanto, el término tutela jurisdiccional efectiva implícitamente abarca conceptos de derecho, tutela y eficacia para establecer que la normativa jurídica regulará las relaciones entre el Estado y los ciudadanos; lo que conlleva a que la tutela sea el mecanismo que hace efectivo el ejercicio de los derechos de los ciudadanos a través de la eficacia, la cual, permite obtener una decisión fundada en derecho.

Adicionalmente, existe una relación de acción y reacción entre el ejercicio de la tutela jurisdiccional (como un derecho abstracto) y la pretensión material (a través de la acción interpuesta).⁶ Es decir, el derecho que tienen los ciudadanos de acudir ante los distintos órganos jurisdiccionales en búsqueda de justicia, se traduce como un derecho abstracto que se mantiene latente hasta que el interesado lo accione; por ende, el derecho a la tutela jurisdiccional guarda completa relación con el derecho de acción, que es definido como el derecho de acudir ante un juez o tribunal para obtener un pronunciamiento sobre las pretensiones presentadas. Por otro lado, la pretensión del titular del derecho vulnerado, se traduce en la pretensión material del proceso.

Eduardo Couture, en su obra *Estudios de Derecho Procesal Civil*, sobre el derecho de petición señala que es el derecho que tienen los ciudadanos de comparecer ante la autoridad

⁴ Diccionario en línea de la Real Academia Española, http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=efectiva

⁵ Giovanni Priori Posada, *Proceso y Constitución*, “El Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva” por Víctor Roberto Obando Blanco, Perú, 2011, pp. 143.

⁶ El derecho a la tutela jurisdiccional, no solamente implica la garantía del acceso a la justicia a través de los distintos órganos jurisdiccionales, sino de canalizar la tutela a través de la pretensión procesal.

respectiva; en cambio, acción expresa que es aquel “(...) *poder jurídico que tiene el individuo de dirigirse a los órganos de la jurisdicción.*”⁷

Es por ello que la tutela jurisdiccional efectiva, tiene un origen judicial, a través del Derecho Procesal Civil, concretamente en la acción, la cual, es concebida como el derecho que tienen los ciudadanos de acudir ante los órganos jurisdiccionales para reclamar la satisfacción de su pretensión.

Adicionalmente, el mismo Couture establece que el proceso significa “(...) *progreso, transcurso del tiempo, acción de ir hacia adelante, desenvolvimiento. En sí mismo, todo proceso es una secuencia.*”⁸

Es decir, la tutela jurisdiccional efectiva constituye aquel derecho fundamental que tienen las personas de acudir ante los órganos jurisdiccionales, para que, en ejercicio de sus facultades y en aplicación de las garantías constitucionales del debido proceso, resuelvan y atiendan los conflictos o pretensiones de los particulares; cabe señalar que la decisión de los órganos jurisdiccionales deberá ser apegada a derecho, legal y debidamente motivada.

1.3 Antecedentes

De acuerdo con lo expresado por Martín Hurtado Reyes, el origen del término tutela jurisdiccional efectiva, se remonta a la Constitución Española de 1978 cuyo texto establecía lo siguiente:

“(...) 1. *Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que en ningún caso, pueda producirse indefensión.*

⁷ Eduardo J. Couture, *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1948, pp. 25.

⁸ Eduardo J. Couture, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, Tercera Edición, Buenos Aires, pp. 121.

2. Asimismo, todos tienen derecho al juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilataciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia. La ley regula los casos en que, por razones de parentesco o de secreto profesional, no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos. (...)”⁹

Sin embargo, diversos autores afirman que la tutela jurisdiccional efectiva apareció antes de la Carta Magna citada, incluso, la propia doctrina europea afirma que el derecho que tiene toda persona para acudir ante un órgano jurisdiccional en busca de una respuesta o tutela, apareció mucho antes.

Es importante señalar que, la Constitución del Ecuador de 1998, incorporó el derecho de la tutela judicial efectiva, concibiéndola como un derecho que integra el debido proceso y que, a su vez, asegura su cumplimiento. No debemos olvidar que el ordenamiento jurídico ecuatoriano, ya establecía el derecho de acceso a los órganos jurisdiccionales; sin embargo, la transformación del Estado Legal de Derecho en el Estado Constitucional de Derecho¹⁰ significó un importante avance en cuanto a garantizar el derecho a la tutela jurisdiccional. En otras palabras, el reconocimiento constitucional del derecho analizado, permitió que prevalezca sobre otros derechos procesales y aseguró su cumplimiento en los distintos ámbitos estatales.

Es así que el artículo 24, numeral 17 de la referida Constitución del año 98, expresaba textualmente lo siguiente: “Para asegurar el debido proceso deberán observarse las

⁹ Martín Hurtado Reyes, “Tutela Jurisdiccional Diferenciada”, Palestra Editores, Lima-Perú, 2006, pp. 36 y 37.

¹⁰ El Estado Legal de Derecho es caracterizado por el principio de legalidad, el cual consiste en el predominio de la ley sobre los distintos actos estatales, es decir, se ocupa de buscar la legalidad de los distintos actos administrativos y el Estado solo puede actuar conforme a derecho se refiera. En cambio, el Estado Constitucional de Derecho, es caracterizado por el principio de constitucionalidad de los actos administrativos, es decir el predominio de los preceptos constitucionales sobre la actuación estatal. Sin embargo, debemos señalar que tanto el primero como el segundo no son formas de derecho que se contradicen, sino que, el Estado Constitucional de Derecho perfecciona al Estado Legal de Derecho y lo subordina por su calidad jerárquica superior.

siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia: (...)

*17.- Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.*¹¹ (El subrayado me pertenece).

A partir de dicho reconocimiento, los tribunales ecuatorianos de la época encasillaron a la tutela judicial efectiva, no solo como un derecho que garantiza y asegura el debido proceso, como lo establecía la Carta Magna referida, sino que también fue relacionada con el derecho a obtener una sentencia favorable, o como el derecho a no quedar en indefensión; incluso, la propia Corte Suprema de Justicia, relacionó a la tutela judicial efectiva con el derecho de obtener una respuesta fundada en derecho.

1.4 Elementos de la Tutela Jurisdiccional Efectiva

El derecho a la tutela jurisdiccional no solamente garantiza el acceso a la justicia a través de los órganos jurisdiccionales y a obtener una decisión justa, sino que también garantiza la ejecución de la sentencia o resolución emitida por el desarrollo del proceso seguido en razón de las pretensiones del ciudadano.

Así lo señala Víctor Obando quien señala que el derecho fundamental de la tutela jurisdiccional efectiva se encuentra compuesto por una serie de derechos complejos, los cuales son: *“derecho de acceso de la justicia, derecho a un proceso con las garantías mínimas*

¹¹ Constitución Política de la República del Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 1998.

(refiriéndose al debido proceso), *derecho a una resolución fundada en derecho y derecho a la efectividad de las resoluciones judiciales*”¹².

Por lo tanto, el derecho a la tutela jurisdiccional es concebido como un derecho subjetivo mediante el cual, toda persona, por el solo hecho de serlo, tiene la facultad de exigir al Estado la prestación del servicio jurisdiccional, el cual implica el derecho a la justicia, a través del debido proceso con el fin de obtener una decisión justa y ejecutable.

Al respecto, existen varios criterios sobre la relación entre la tutela jurisdiccional efectiva y el debido proceso. De los cuales nos permitimos citar aquel que concibe al debido proceso como una manifestación del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva; otra postura, confunde éstos términos y los cataloga como un mero sinónimo; otro criterio establece que el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva se relacionan únicamente por el orden secuencial en el que opera, así la tutela efectiva es accionada en primer lugar, para posteriormente ser accionado el debido proceso.

Nos adherimos al criterio que dimensiona al debido proceso como una manifestación de la tutela jurisdiccional efectiva, el cual canaliza la obtención de una decisión apegada a derecho. Así lo dispone el jurista Jesús González quien señala que *“Se llama proceso debido aquel proceso que reúna las garantías ineludibles para que la tutela jurisdiccional sea efectiva, empezando por la garantía del Juez natural”*¹³ (El subrayado me pertenece).

En otras palabras el debido proceso permite que la tutela jurisdiccional logre alcanzar su finalidad, que es obtener una decisión oportuna y justa. El debido proceso se encuentra conformado por varios derechos fundamentales que permiten el pleno ejercicio del derecho a la tutela jurisdiccional, estos derechos son el derecho a la defensa, el derecho a presentar pruebas, el derecho a obtener una decisión motivada, entre otros.

Finalmente, la tutela jurisdiccional efectiva se compone por el derecho de ejecución de la sentencia o decisión emitida; es decir, la tutela jurisdiccional no solo garantiza el acceso a la

¹² Giovanni Priori Posada, *Proceso y Constitución*, “El Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva” por Víctor Roberto Obando Blanco, Perú, 2011, pp. 152.

¹³ Giovanni Priori Posada, *Proceso y Constitución*, “El Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva” por Víctor Roberto Obando Blanco, Perú, 2011, pp. 161.

justicia, sino que también asegura que la sentencia obtenida, fruto de que el proceso cumpla con las garantías mínimas proceso, sea ejecutada a cabalidad.

Por lo tanto, los elementos de la tutela jurisdiccional efectiva se desarrollan de la siguiente manera:

- a. Derecho al acceso de los órganos jurisdiccionales.
- b. Derecho a que el desarrollo del debido proceso mantenga todas las garantías mínimas para el efecto.
- c. Derecho a obtener una decisión debidamente motivada en derecho.
- d. Derecho a la efectiva ejecución de la sentencia o decisión emitida.

Por lo tanto, la tutela jurisdiccional, se encuentra conformada por una serie de derechos que garantizan que el órgano jurisdiccional al que acudió el procesado, brinde el desarrollo del debido proceso con el cumplimiento de las garantías mínimas, en función de que emita una resolución o sentencia debidamente motivada y que ésta sea ejecutada.

1.5 Normativa Correspondiente a la Tutela Judicial Efectiva

Como hemos visto en párrafos anteriores, la Constitución del Ecuador del año 2008, propone un reconocimiento especial en cuanto a protección de derechos se refiere; entre otros, el derecho a la tutela judicial efectiva necesita un marco legal para que trascienda en ámbitos procesales y judiciales. Es por ello que analizaremos brevemente el Código Orgánico de la Función Judicial y la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, cuerpos normativos en los que se reconoce acertadamente el derecho a la tutela jurisdiccional.

Al respecto, la Constitución del Ecuador reconoce a la tutela judicial efectiva como un derecho fundamental que necesita de garantías mínimas para asegurar el cumplimiento del debido proceso y se obtenga una decisión enmarcada en criterios jurídicos razonables.

A continuación me permito citar el artículo 75 de la Constitución del Ecuador, que se encuentra bajo el título de Protección de Derechos y expresa: *“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”*¹⁴

Es imprescindible señalar que la Constitución conceptúa a la tutela jurisdiccional efectiva en el rango de un derecho fundamental¹⁵, en consecuencia de su efectividad y garantía, se hace posible el debido proceso; el reconocimiento de la Carta Magna, sin duda implica, un avance conceptual de lo que realmente es la tutela judicial y su verdadera jerarquía.

1.5.1 Código Orgánico de la Función Judicial

Respecto al Código Orgánico de la Función Judicial, cabe recordar que reemplazó a la Ley Orgánica de la Función Judicial y que fue publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 544 del 9 de marzo de 2009.

El cuerpo normativo en análisis, fundamenta todo su articulado en principios rectores que rigen la actuación de la Función Judicial. Precisamente en su artículo 23 se dispone el Principio de Tutela Judicial Efectiva de los Derechos y señala:

“La Función Judicial, por intermedio de las juezas y jueces, tiene el deber fundamental de garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos declarados en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos o establecidos en las leyes, cuando sean reclamados por sus titulares o quienes invoquen esa calidad, cualquiera

¹⁴ Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

¹⁵ Los derechos fundamentales, en la actualidad, son conocidos como derechos constitucionales; también se los llama derechos inherentes al hombre, sin embargo la terminología más utilizada es la correspondiente a derechos constitucionales.

sea la materia, el derecho o la garantía exigido. Deberán resolver siempre las pretensiones y excepciones que hayan deducido los litigantes sobre la única base de la Constitución, los instrumentos internacionales de derechos humanos, los instrumentos internacionales ratificados por el Estado, la ley, y los méritos del proceso.

La desestimación por vicios de forma únicamente podrá producirse cuando los mismos hayan ocasionado nulidad insanable o provocado indefensión en el proceso.

Para garantizar la tutela judicial efectiva de los derechos, y evitar que las reclamaciones queden sin decisión sobre lo principal, por el reiterado pronunciamiento de la falta de competencia de las juezas y jueces que previnieron en el conocimiento en la situación permitida por la ley, las juezas y jueces están obligados a dictar fallo sin que les sea permitido excusarse o inhibirse por no corresponderles.¹⁶ (El subrayado me pertenece).

Al respecto, es posible establecer que el cuerpo normativo mencionado impone a los jueces y juezas obligaciones relacionadas con el desarrollo del proceso, evitando que los vicios y las malas prácticas procesales limiten la actuación judicial. Un claro ejemplo de las violaciones en las que incurren los jueces es la declaratoria de nulidad procesal para evitar la decisión de fondo; otro ejemplo es que por no existir una norma jurídica, los jueces pretendan inhibirse del conocimiento de la causa provocando la indefensión; otro de los ejemplos más comunes en que se atropella la tutela judicial efectiva es cuando los jueces y juezas, eluden el deber de motivación que es el de brindar una decisión legal y debidamente fundada en derecho, evitando que la sentencia sea una mera declaratoria de la voluntad.

En este sentido el Código Orgánico de la Función Judicial establece *facultades y deberes genéricos, facultades jurisdiccionales, facultades correctivas y facultades coercitivas*¹⁷ que obligan a las juezas y jueces a aplicar normas constitucionales y tratados internacionales de derechos humanos en pro de los derechos y garantías de las partes procesales; que sus resoluciones sean debidamente motivadas; que eviten la indefensión; que

¹⁶ Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 544 con fecha 09 de marzo de 2009.

¹⁷ Código Orgánico de la Función Judicial: Facultades y Deberes Genéricos de las Juezas y Jueces (artículo 129), Facultades Jurisdiccionales de las Juezas y Jueces (artículo 130), Facultades Correctivas de las Juezas y Jueces (artículo 131) y Facultades Coercitivas de las Juezas y Jueces (artículo 132).

procuren la celeridad procesal; impongan sanciones a quienes dilaten o trunquen el normal desarrollo del proceso, entre otros.

Es evidente que el Código Orgánico de la Función Judicial ha incorporado pautas que garantizan el cumplimiento y ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva; sin embargo, estos preceptos constituyen mera letra muerta si los sujetos a quienes rige la presente norma, incumplen con la delicada labor de administrar justicia.

1.5.2 Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional

La Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, aparece en virtud de que la Constitución del año 2008, insertó nuevas garantías jurisdiccionales e incluso, modificó la naturaleza de otras; es preciso señalar que el cuerpo legal analizado, fue concebido desde sus inicios, para precautelar y proteger los derechos fundamentales establecidos en la Carta Magna ecuatoriana.

Basta con leer los considerandos de la promulgación de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional para establecer que fue creada con el fin de determinar mecanismos que aseguren el *“fortalecimiento de la justicia constitucional y el proceso de constitucionalización del sistema jurídico, político y social, para que todas las prácticas institucionales y no institucionales se ajusten material y formalmente a las exigencias que se desprenden del texto constitucional.”*¹⁸

Adicionalmente, el artículo 6 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, expresa: “Las garantías jurisdiccionales tienen como finalidad la protección eficaz e inmediata de los derechos reconocidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos, la declaración de la violación de uno o varios derechos, así como la reparación integral de los daños causados por su violación.”

¹⁸ Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 52 con fecha 22 de octubre de 2009.

Las medidas cautelares tienen como finalidad prevenir, impedir o interrumpir la violación de un derecho.

Salvo los casos en que esta ley dispone lo contrario, la acción de protección, el hábeas corpus, la acción de acceso a la información pública, el hábeas data, la acción por incumplimiento, la acción extraordinaria de protección y la acción extraordinaria de protección contra decisiones de la justicia indígena, se regulan de conformidad con este capítulo.”¹⁹ (El subrayado me pertenece).

Por lo tanto, es evidente que la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, cumple en establecer los lineamientos que servirán de apoyo para asegurar el cumplimiento de las garantías constitucionales y el ejercicio de los derechos fundamentales, entre los cuales se halla la tutela jurisdiccional efectiva.

1.6 Instrumentos Internacionales

Como hemos señalado en párrafos anteriores, la tutela judicial efectiva, en el Ecuador, pasó de formar parte del derecho al debido proceso, a ser un derecho fundamental y una garantía constitucional que el Estado está obligado a asegurar su cumplimiento, lo cual, denota una clara evolución y adelantamiento en lo que respecta a derechos y garantías procesales-constitucionales.

Así mismo, debido a los constantes cambios por los que atraviesa sociedad, que obligan al derecho a evolucionar, de tal manera que varios de los documentos internacionales plasmaron una serie de garantías y facultades que protegen a los derechos individuales y su cabal ejercicio.

Mencionaremos parte de los instrumentos internacionales que aseguran el ejercicio y la garantía de los derechos humanos:

¹⁹ Artículo 6 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 52 con fecha 22 de octubre de 2009.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombres, 1948.

Declaración Universal de Derechos Humanos, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas del 10 de diciembre de 1948.

Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica, año 1969).

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, año 1966.

Convención Internacional sobre Eliminación de Todas las Formas de Discriminación Racial.

En relación a los documentos internacionales previamente citados, se desprende que la premisa en que se sustentan, es la de protección y garantía de los derechos humanos, elevando y categorizándolos a acuerdos y tratados internacionales.

Cabe resaltar que la Constitución Ecuatoriana, en su artículo 417, instituye que los Tratados Internacionales, ratificados por el Ecuador, se sujetarán a lo establecido en la propia Carta Magna y *“(...) en el caso de los tratados y otros instrumentos internacionales de derechos humanos se aplicarán los principios pro ser humano, de no restricción de derechos, de aplicabilidad directa y de cláusula abierta establecidos en la Constitución.”*²⁰

Es decir que los tratados internacionales, deberán sujetarse a la Constitución, en este sentido resulta un tanto paradójico que un documento internacional deba ceñirse a lo que señala una Constitución, sin embargo, el artículo concluye asegurando la aplicación primordial de los principios pro ser humano.

Finalmente, es pertinente señalar que la tutela judicial efectiva constituye en un derecho fundamental que asegura a las personas, el acceso gratuito a los distintos órganos y mecanismos judiciales o administrativos para que, en aplicación de las garantías mínimas, a través de un proceso justo, se obtenga una decisión legal y debidamente apoyada en derecho,

²⁰ Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

respecto de las pretensiones de los procesados, cuyo vínculo puede ser como derecho de acción o de contradicción.

Adicionalmente, la tutela judicial efectiva, es un principio que se establece como un derecho de protección para brindar a toda persona el cumplimiento de los principios de inmediación y celeridad.²¹

En este mismo sentido, respecto de los deberes del Estado, con relación a la garantía y aseguramiento de la tutela judicial efectiva, la Sentencia No. 006-12-SEP-CC2012, emitida por la Corte Constitucional, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 718, de fecha 06 de junio de 2012, en su parte pertinente, expresa: “(...) *en definitiva, es importante tener presente que uno de los deberes primordiales del Estado constitucional de derechos y justicia es garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución de la República (...)*”. (El subrayado me pertenece).

Es sin duda, el deber del Estado velar el libre ejercicio de la tutela judicial efectiva, durante todo el proceso y una vez finalizado, se cumpla la decisión resuelta.

1.7 La Tutela Jurisdiccional en Materia Tributaria

En cuanto a materia tributaria, la tutela judicial efectiva, abarcará aspectos como los del derecho a la defensa del contribuyente, el debido proceso administrativo, la valoración de la prueba, entre otros. Cabe recordar que la doctrina ecuatoriana no ha desarrollado plenamente la incidencia de la tutela jurisdiccional efectiva en lo que respecta a materia tributaria; la normativa tributaria tampoco ha reglado la tutela en los procesos administrativos, sin embargo, creemos firmemente que el acceso del contribuyente a la tutela jurisdiccional efectiva, en procesos administrativos tributarios, permitirá que las actuaciones administrativas

²¹ Tomado de la Sentencia No. 006-12-SEP-CC2012, emitida por la Corte Constitucional, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 718, publicado con fecha 06 de junio de 2012.

puedan ser susceptibles de un control constitucional y legal más exhaustivo y que, sobre todo, los derechos procesales de los contribuyentes se ejerzan efectivamente.

Si bien es cierto que la materia tributaria ha tenido su auge en la última década y que se ha robustecido con las políticas implementadas, no es menos cierto que ciertos aspectos procesales tributarios no han tenido una evolución evidente. Sin embargo, este robustecimiento fiscal ha traído consigo una serie de complicaciones que, dependiendo de su análisis, podrían o no atropellar derechos fundamentales de los sujetos pasivos.

Tal es el caso del afianzamiento tributario en el que se obliga al contribuyente pagar el 10% del impuesto determinado por la Administración Tributaria como requisito para interponer una acción ante los procesos contenciosos tributarios.

Si tomamos en cuenta una visión constitucionalista, concluiremos que el afianzamiento tributario no garantiza el derecho a la tutela jurisdiccional y se incurre en un atentado en contra del derecho constitucional del que disponen los sujetos pasivos. Por otro lado, quienes defienden el afianzamiento, sostienen que es un mal necesario para evitar las diversas mañanas que provocan dilataciones a los procesos coactivos. Sin duda un tema apasionante pero que no será estudiado en la presente disertación.

Otro inconveniente que surgió es el reconocimiento de la tutela jurisdiccional en un proceso administrativo sancionatorio que ejerce la Administración Tributaria sobre aquellos contribuyentes que presuntamente han cometido una infracción tributaria. Estos procesos deberán desarrollarse en función del aseguramiento de las garantías constitucionales del contribuyente.

En los mencionados procesos existe la particularidad de que, al estar regidos por el Derecho Administrativo, únicamente es posible actuar de conformidad con lo establecido en la ley para evitar arbitrariedades; es decir, el fisco debe actuar sigilosamente en el proceso sancionatorio para evitar incurrir en la nulidad del mencionado proceso.

Ahora bien, como hemos visto a lo largo del presente acápite, la tutela jurisdiccional efectiva es un derecho compuesto por un conjunto de derechos complejos, cuya finalidad es la de asegurar que los ciudadanos accedan a la justicia a través de los órganos respectivos para

obtener una decisión justa, en función de las pretensiones propuestas. En el ámbito tributario, la tutela deberá actuar de la misma manera, a continuación señalaremos las etapas tributarias que deben cumplir con el mencionado derecho:

1. Los contribuyentes tienen el derecho de acudir ante la autoridad tributaria en búsqueda de justicia.
2. La Administración Tributaria deberá garantizar que el proceso administrativo cumpla con las garantías mínimas; es decir, deberá asegurar el cumplimiento del debido proceso en cualquier etapa procesal administrativa.
3. El contribuyente tiene derecho a obtener una respuesta justa, apegada a derecho y que sea debidamente motivada.
4. EL contribuyente tiene el derecho a que la decisión sea ejecutable.

Esto permitirá que el contribuyente cuente con el suficiente tiempo para preparar su defensa, tendrá pleno conocimiento de los hechos y la normativa por la que fue sancionado, conocerá a fondo la manera en que se calculó la multa pecuniaria impuesta e incluso le permitirá aceptar o no la decisión tomada y, de ser el caso, interponer un reclamo en vía administrativa, o una acción ante el respectivo tribunal.

Es decir que la presencia de la tutela jurisdiccional en los procesos administrativos tributarios asegurará el cabal cumplimiento del debido proceso con el fin de garantizar los derechos de los sujetos pasivos.

CAPÍTULO II

EL DEBIDO PROCESO

2.1 Generalidades

Como hemos visto en el capítulo anterior, la Constitución del Ecuador tiene por característica principal la garantía de derechos fundamentales de los ciudadanos; en este sentido, el debido proceso, establecido en el artículo 76 de la Carta Magna, se conforma principalmente, por un conjunto de garantías constitucionales, encaminadas a proteger y asegurar el efectivo ejercicio del derecho a la defensa de quienes han sido sometidos a juicio o procesos administrativos, para que logren obtener un proceso justo y oportuno por parte de los órganos judiciales y administrativos.

En este sentido, el derecho constitucional del debido proceso debe estar presente en todos los procesos administrativos que la Administración Tributaria ejecuta; así por ejemplo el debido proceso deberá regir los reclamos administrativos, los procesos sancionatorios e incluso las determinaciones tributarias.

Cabe señalar que de acuerdo a la jurisprudencia establecida por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la aplicación de las garantías del debido proceso no solamente tiene incidencia en instancias que integran el Poder Judicial, sino que también deben ser aplicadas por todos aquellos órganos que ejerzan funciones de carácter jurisdiccional.

El debido proceso garantizará que las resoluciones de los poderes públicos sean motivadas²², sujetándose al marco jurídico y evitando la arbitrariedad de las autoridades y la contradicción de principios constitucionales.

Por lo tanto, el debido proceso está conformado por un conjunto de procedimientos que deben ser realizados para que se logre emitir una resolución administrativa, debidamente apegada a derecho y en armonía con la Constitución; adicionalmente, el debido proceso debe ser entendido como el camino adecuado que garantiza el fiel cumplimiento de la tutela jurídica efectiva a la que los contribuyentes tienen derecho.

2.2 Concepto

Para muchos tratadistas, el debido proceso, es considerado como un principio general del derecho; otros en cambio, aseguran que es un principio de contradicción, incluso, lo conciben en una institución instrumental, como lo menciona el jurista Arturo Hoyos. Lo cierto es que el debido proceso, en el Ecuador es considerado como un derecho constitucional y fue instituido para evitar ilegalidades o arbitrariedades por parte de las autoridades, sean éstas judiciales o administrativas.

Para precisar la definición del debido proceso, nos permitiremos citar el concepto establecido por Arturo Hoyos quien, como quedó señalado en líneas anteriores, concibe al debido proceso como una institución “*(...) instrumental en virtud de la cual debe asegurarse a las partes en todo proceso-legalmente establecido y que se desarrolle sin dilaciones justificadas- oportunidad razonable de ser oídas por un tribunal competente, predeterminado*”

²² Al mencionar que los actos administrativos deben ser motivados, me refiero a la correlación que debe existir entre los fundamentos de hecho y de derecho que hayan permitido la emisión del acto administrativo. Los motivos fácticos son los hechos ocurridos; los presupuestos legales, por el contrario, son los argumentos normativos que correspondan al caso. Adicionalmente, la motivación exige que el administrado goce del pleno conocimiento del accionar administrativo. De ésta manera se asegurará al administrado el derecho a conocer las razones por las cuales se emitió el acto administrativo e incluso le permitirá interponer cualquier acción administrativa o judicial, de ser el caso.

*por la ley, independiente e imparcial, de pronunciarse respecto de las pretensiones y manifestaciones de la parte contraria, de hacer uso de los medios de impugnación consagrados por la ley contra resoluciones judiciales motivadas y conformes a derecho, de tal manera que las personas puedan defender efectivamente sus derechos. (...)*²³. (El subrayado y la negrilla me pertenecen).

Continuamos con lo expresado por Miguel Hernández Terán, quien define al debido proceso como aquel que “(...) satisface todos los requerimientos, condiciones y exigencias necesarias **para garantizar la efectividad del derecho material**. Se llama debido porque se le debe a toda persona, como parte de las justas, y exigibles que tiene por su propia subjetividad jurídica. (...)”²⁴. (El subrayado y la negrilla me pertenecen).

Por otro lado, el Dr. Jorge Zavala Baquerizo, sobre el debido proceso, señala que es el que se inicia, se desarrolla y concluye respetando y haciendo efectivos los presupuestos, los principios y las normas constitucionales legales e internacionales con lo que se consigue “(...) *la protección integral de la seguridad jurídica del ciudadano como un derecho.*”²⁵

Finalmente, como lo expresa Couture, el debido proceso, “*Se trata en resumen, que nadie puede ser privado de las garantías esenciales que la Constitución establece, mediante un simple procedimiento; ni por un trámite administrativo cualquiera, que prive del derecho a defenderse y a disponer de la garantía que constituye el poder judicial para todos los ciudadanos.*”

Por lo tanto, de los conceptos citados, es menester mencionar que el debido proceso es aquel conjunto de derechos inherentes a las personas y anteriores al Estado que sirve como mecanismo de protección para quienes hayan sido sometidos a un proceso judicial o administrativo y que gocen de las correspondientes garantías constitucionales. El debido proceso deberá garantizar que los procesados obtengan una decisión justa y oportuna con la

²³ HOYOS, Arturo, *Debido Proceso y Democracia*, México, 2006.

²⁴ HERNÁNDEZ TERÁN M, Miguel, *El Debido Proceso en el Marco de la Nueva Constitución Política*, opúsculo, *Prisión Preventiva y Amparo de la Libertad en el Contexto de los Derechos Humanos*, Projusticia, Cuenca-Ecuador 2001.

²⁵ GARCÍA FALCONÍ, José, *Compendio de las 17 Reglas del Debido Proceso contenidas en la Constitución Política del Ecuador, Tratados Internacionales y en el Nuevo Código de Procedimiento Penal*, Primera Edición, Quito-Ecuador, 2003.

opción de interponer las acciones procesales pertinentes, frente a un posible desacuerdo con el resultado del proceso.

2.3 Antecedentes

Con el fin de socavar los principios del debido proceso, nos remitiremos brevemente a los hechos históricos que permitieron su origen y su evolución en las distintas constituciones a nivel mundial y el pleno reconocimiento como un derecho intangible y jus cogens.

En tiempos antiguos, en donde únicamente existía la auto-justicia o justicia por mano propia, las personas más poderosas y fuertes eran quienes disponían, según su propio arbitrio, sobre la vida, la libertad o los bienes de los débiles y subyugados. Aquella época de explotación y opresión estaba marcada por la desigual administración de justicia. La lucha incesante de los oprimidos contra sus opresores permitió el surgimiento de los derechos humanos.

La Inquisición es un ejemplo en la que la sociedad opresora practicó y fomentó un régimen punitivo totalmente deshumano justificándose en la justicia divina. La arbitrariedad y la falta de garantías procesales, primaban a la hora de juzgar y de sancionar a los ofensores de la fe cristiana.

Otro ejemplo de una sociedad opresora, es la época feudal por la que atravesó Europa, en donde la soberanía era ejercida por los feudales, quienes oprimieron y sometieron a los vasallos, que no eran más que esclavos adscritos a tierras de la aristocracia.

Así, a lo largo de la historia, existieron constantes abusos por parte de quienes tenían más poder, sea este económico, social o físico. Con el tiempo, la clase oprimida luchó incansablemente por conseguir un trato más justo e igualitario y desembocó en el nacimiento del debido proceso, el cual, surgió como una conquista de los explotados, para imponerse en contra de los abusos de las monarquías.

Formalmente, el debido proceso aparece reconocido por primera vez en el derecho anglosajón, mediante la expresión “*due process of law*”, cuya acepción castellana equivaldría a “*debido proceso legal*”; su nacimiento se debe al parlamento inglés, integrado por lores y los comunes, quienes lograron imponer, en 1215, la “*Magna Charta Libertatum*”, Carta Magna, y así limitar el poder omnímodo de la monarquía de Juan I de Inglaterra, el famoso Juan sin Tierra. En el mencionado texto, se establecía la siguiente declaración: “*Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto en la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier forma, ni usaremos de la fuerza contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares y con arreglo a la ley del reino.*”²⁶. Posteriormente, en 1628, el Rey Carlos I Estuardo, confirmó los derechos y libertades que los ingleses habían conseguido desde la Carta Magna y el debido proceso fue ratificado.

Otro momento sustancial, en el que se afianzaría el debido proceso, es el 26 de agosto de 1789, con la Revolución Francesa en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, agregada a la Constitución Francesa en 1791, con la que nace el Estado de Derecho.

A mi parecer, uno de los principales acontecimientos que marcó un hito en el reconocimiento del debido proceso, fue la Quinta Enmienda a la Constitución de Estados Unidos de América de 1787, que hace parte del “*Bill of Rights*”²⁷ de 1791, en la que se incorporó, por primera vez en un texto constitucional, la garantía inglesa del *due process of law* o debido proceso legal. En este punto, es preciso señalar que la Constitución de Filadelfia, en la sexta enmienda, perfeccionó la garantía del debido proceso con la garantía del juicio justo y equitativo.

A partir de este momento, la mayor cantidad de constituciones a nivel mundial, reconocieron al debido proceso como un derecho fundamental.

²⁶ CAMARGO, Pedro Pablo, *El Debido Proceso*, Tercera Edición, Editorial Leyer, Bogotá-Colombia, 2005.

²⁷ El Bill of Rights o Declaración de Derechos, constituye los derechos y libertades fundamentales adoptadas en las primeras reformas acogidas en 1791.

Mediante la Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948, se consagró, por primera vez en un documento internacional, al debido proceso como un derecho humano y que implícitamente significa el derecho a un juicio equitativo e imparcial.

El momento máximo de la evolución del debido proceso es el punto en el que alcanza la categoría de *jus cogens*, término adoptado en derecho internacional para referirse a garantías de carácter imperativo o perentorio. Adicionalmente, el debido proceso es reconocido como un derecho de obligación *erga omnes* en el Tratado Internacional de Derechos Humanos de las Naciones Unidas. Cabe señalar que con el transcurso del tiempo, más instrumentos internacionales fueron implementando al debido proceso como un derecho humano, tal es el caso de la Convención Europea para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales o la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

De los breves antecedentes expuestos, se establece que, fruto de la incansable lucha que mantuvieron los oprimidos y explotados por conseguir un trato justo y equitativo, apareció el debido proceso que acabó con el poder abusivo, los procesos arbitrarios y las penas desproporcionadas e injustas. Es decir, nace en pro de la protección de las libertades de los ciudadanos y, aparece para limitar el poder de los gobernantes.

Adicionalmente, la evolución del debido proceso permitió que alcanzara el carácter de *jus cogens* y que sea definido como un derecho *erga omnes*, es decir, un derecho propio del ser humano, innato.

2.4 El Proceso Administrativo

El constante desarrollo tecnológico, económico y cultural por el que ha atravesado la sociedad ecuatoriana obligó a que el Derecho Público también evolucione y desemboque en un incremento considerable de las relaciones entre los particulares y el fisco. La mencionada evolución ha obligado al Estado a expandir sus operaciones y a regular las relaciones con sus administrados.

Es así que el Estado, como Administración Pública, mantiene un continuo accionar en la prestación de servicios públicos, o ejecución obras públicas, incluso realizando actividades económicas como la recaudación de impuestos, entre otros.

Cabe señalar que durante el desarrollo de las mencionadas relaciones, el Estado puede vulnerar derechos y libertades propios de los ciudadanos, por lo que el debido proceso se torna imperioso en la actividad administrativa. En otras palabras, todas las relaciones que el Estado mantiene con los particulares, son susceptibles de una confrontación ya que los derechos y libertades de los administrados podrían ser vulnerados, por lo que el debido proceso deberá regular todos los procedimientos administrativos.

Es allí en donde radica la importancia del debido proceso en los procedimientos administrativos, asegurando el efectivo cumplimiento de los derechos constitucionales de los particulares y garantizando una resolución debidamente motivada que evite la arbitrariedad e indefensión.

Como hemos apreciado en el subtítulo anterior, el debido proceso pasó por importantes transformaciones desde sus inicios, allá por el siglo XIII hasta alcanzar la cúspide en el siglo XX donde se lo reconoce como un derecho erga omnes y alcanza la categoría de jus cogens; por el contrario, Ecuador adopta y reconoce ligeramente al debido proceso en los siglos XIX y XX.

Durante el transcurso de esos siglos, la Constitución Ecuatoriana, atravesó por una cantidad considerable de reformas las cuales, implementaban derechos y garantías fundamentales del debido proceso a la Carta Magna, tales como: nadie puede declarar en contra de sí mismo, nadie puede ser arrestado sino por autoridad competente, la presunción de inocencia, la igualdad ante la ley, entre otros.

Fue en la Constitución Política del Ecuador, instituida en el año 98, mediante la que se reconoció al debido proceso como un derecho fundamental; se lo estableció en el Título Tercero, De los Derechos Garantías y Deberes, Capítulo Segundo, De los Derechos Civiles y fue redactado en el numeral 27 del artículo 23, cuyo texto establecía que: “ *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: (...)

*27.- El derecho al debido proceso y a una justicia sin dilaciones.*²⁸ (El subrayado me pertenece). Nos hemos permitido subrayar el numeral 27 en razón de que es allí en donde se evidencia que el reconocimiento constitucional del debido proceso buscó proteger a los individuos de los abusos y arbitrariedades de las autoridades.²⁹

El artículo 24 del mismo cuerpo legal, señalaba que para asegurar el debido proceso, “(...) *deberán observarse las siguientes garantías básicas, sin menoscabo de otras que establezcan la Constitución, los instrumentos internacionales, las leyes o la jurisprudencia (...)*”. A continuación, detallaba 17 reglas que debían ser cumplidas en pro del ejercicio del debido proceso.

Por lo tanto, la Constitución Política del Ecuador de 1998, instituyó al debido proceso, primeramente, como un derecho que asegura el cumplimiento de requisitos y garantías, con el fin de que, desde el inicio del proceso hasta su conclusión, el procesado, cuente con pleno ejercicio de su libertad de defensa, que no tenga discriminación de ningún tipo y que sobre todo, cuente con un procedimiento justo y transparente.

Una década más tarde, precisamente el 20 de octubre de 2008, se publica una nueva Constitución del Ecuador, la cual innova la clasificación de los derechos en general; respecto al derecho que nos atañe en el presente estudio, el derecho al debido proceso, es redactado el Título Segundo, correspondiente a Derechos, en el Capítulo Octavo en los Derechos de Protección.³⁰

²⁸ Constitución Política de la República del Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 1998.

²⁹ La Constitución del Ecuador del año 98, si bien no mencionaba explícitamente que el derecho al debido proceso podía ser ejercido en todo tipo de procedimiento, tanto legal como administrativo, tampoco lo excluía expresamente. A diferencia de la Constitución Ecuatoriana instituida en el año 2008, la que establece que el debido proceso será asegurado en “(...) *todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden (...)*”.

³⁰ Debo aclarar que existe un avance importante en cuanto a ampliación y aclaración de los ámbitos en los que deberá ser asegurado el cumplimiento del debido proceso; esta aclaración en razón de que las

El artículo 76 de la Carta Magna Ecuatoriana, expresa: “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones **de cualquier orden**, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas (...)”³¹ (El subrayado y la negrilla me pertenecen).

Es evidente que las garantías emanadas del debido proceso no se limitarán únicamente al ámbito judicial, por el contrario, deberán aplicarse en el contexto administrativo también. Inclusive se amplía el campo de accionar del debido proceso a los derechos y obligaciones *de cualquier orden*, esto es, amplía la gama de derechos que deberán ser protegidos.

Adicionalmente, el artículo 226 de la Constitución del Ecuador, invoca lo siguiente: “Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. **Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.**”³²

Al respecto, es importante destacar que nuestra Constitución exige que el sector público en general, se convierta en un veedor del cumplimiento de los derechos constitucionales, es decir, el artículo constituye una garantía para el ejercicio de varios derechos fundamentales, entre los cuales se encuentra el derecho al debido proceso, objeto de nuestro interés.

Como podemos apreciar, la Constitución del Ecuador del año 2008 ha logrado establecerse en un enorme avance para lo que significa el debido proceso ecuatoriano, con tremenda incidencia en ámbitos administrativos, civiles, penales, laborales, etc. y cuyo objeto es el de garantizar el eficaz cumplimiento de las garantías constitucionales para asegurar que los procesos se cumplan en estricto apego de la ley y avenencia con la Constitución.

garantías establecidas en el artículo 24 de la Norma Suprema del año 98, se refieren principalmente a su aplicación en materia penal.

³¹ Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

³² Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

Partiendo del concepto citado en los párrafos precedentes del presente estudio, el debido proceso administrativo, consiste en que las actuaciones de las autoridades administrativas, por ende, los actos emanados de éstas, deberán alinearse al marco legal vigente y habrán de mantener armonía con la Constitución de la República; aquello, con el fin de garantizar que la actuación de la administración pública, en ejercicio de sus facultades, sea transparente y evite las arbitrariedades o el abuso del poder.

2.5 El Procedimiento Administrativo en el Ecuador

El procedimiento administrativo constituye la manera en que la Administración, en aplicación de la ley y armonía con la Constitución, emite los distintos actos administrativos; en consecuencia, la seguridad jurídica será su principal finalidad.

Por lo que, el procedimiento administrativo, representa una garantía con la que cuentan los administrados y así asegurar que el Estado cumpla con su obligación de respetar y hacer respetar los derechos constitucionales.

A diferencia de lo que ocurre en varios países latinoamericanos, como el caso de Colombia que cuenta con el Código Contencioso Administrativo; Perú, que implementó la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos, el Ecuador no cuenta con una normativa adecuada que establezca definida y expresamente los procesos administrativos.

En este sentido, la Ley de Modernización y la Constitución Política del Ecuador de 1998, facultaban al presidente de la república a emitir las normas correspondientes a regular los procedimientos de la Función Ejecutiva.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, es el cuerpo normativo más cercano para regular el procedimiento administrativo ecuatoriano, con la característica de que cuenta con una jerarquía a nivel de reglamento. Sin embargo, la Ley de Modernización también incluye algunas normas que regulan el procedimiento administrativo ecuatoriano.

Por otra parte, el Código Tributario, vigente desde 1975, regula el procedimiento administrativo de una manera mucho más detallada que los cuerpos normativos citados, empero de su especificación, es aplicable únicamente en procesos correspondientes a materia tributaria.

Pero, ¿hasta qué punto tiene trascendencia el procedimiento administrativo, en el accionar de los órganos administrativos?, la respuesta más simple proviene de Roberto Dromi, quien define al procedimiento administrativo como “(...) *el instrumento jurídico por el que se viabiliza el actuar de la relación administrado-Administración.*”³³. En otras palabras, el procedimiento administrativo, canaliza o facilita, la interacción entre los ciudadanos (administrados) y el Estado (instituciones administrativas), evitando actuaciones arbitrarias o desalineadas con el marco legal y la Constitución, y garantizando el cumplimiento de los derechos constitucionales.

Para concluir, es necesario señalar que la falta de la normativa correspondiente a regular el procedimiento administrativo, acarrea que la posibilidad de que la Administración cuente con cierto grado de discrecionalidad para emitir resoluciones o actos que suplan el vacío o la ambigüedad de cualquier norma.

Resulta que la Administración, al momento de suplir normas o emitir resoluciones arbitrariamente, da paso a la indefensión de sus administrados, consecuencia que se encuentra expresamente prohibida por la Constitución del Ecuador, en su artículo 75.

De conformidad con lo establecido en los párrafos precedentes de este estudio, se desprende que el debido proceso debe estar presente en todos los procedimientos administrativos, por ejemplo el proceso sancionatorio.

A continuación nos permitimos señalar los derechos que el debido proceso debería garantizar en los procesos administrativos tributarios y principalmente en los sancionatorios:

- a. El contribuyente tiene derecho a ser legal y debidamente notificado con el acto administrativo, en virtud de la normativa tributaria vigente para el efecto.

³³ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Onceaba Edición, Buenos Aires, Madrid, México, Editorial Ciudad Argentina, 2006.

- b. El derecho a disponer de un tiempo prudente para preparar la defensa correspondiente.
- c. Derecho a ser oído.
- d. Derecho a acceder a todo el expediente administrativo, esto incluye los antecedentes que conllevaron a emitir el acto administrativo, sea determinación, sanción, etc.
- e. Derecho a presentar todas las pruebas que considere necesarias.
- f. Derecho a conocer el motivo de su sanción.
- g. Derecho a conocer la manera en que fue calculada la multa impuesta.
- h. Derecho a obtener una resolución legal y debidamente motivada, esto incluye el motivo por el cual fue sancionado, la manera en que se calculó la sanción impuesta, la pertinencia o no de las pruebas presentadas, la concatenación de los hechos suscitados con la normativa vigente.
- i. Finalmente, el debido proceso deberá asegurar que el contribuyente cuente con las herramientas necesarias para interponer los recursos correspondientes sobre las resoluciones administrativas.

Por lo tanto, el debido proceso se encuentra conformado por una serie de derechos que aseguran el cumplimiento de garantías y derechos constitucionales de los ciudadanos, los cuales varían dependiendo de a la materia y el procedimiento administrativo del que se trate, sin embargo, existen los derechos mínimos con los que deberán estar presentes en todo tipo de procesos administrativos.

Finalmente cabe señalar que la tutela jurisdiccional es realmente efectiva, el momento en que sus componentes son garantizados a cabalidad, entre los cuales se encuentra el debido proceso, que a su vez se encuentra conformado por derechos cuyo incumplimiento provoca la nulidad del proceso o la indefensión del contribuyente.

2.6 Principios del Procedimiento Administrativo

El procedimiento administrativo está atado a principios jurídicos que son trascendentales para alcanzar las garantías del debido proceso y efectivizar la tutela jurisdiccional del contribuyente. Es decir, los principios del debido proceso son el primer paso para que los derechos y garantías constitucionales, tanto del debido proceso como de la tutela jurisdiccional, sean realmente efectivos. Sin embargo debemos tener en cuenta que los principios jurídicos son enunciaciones del derecho que no necesariamente deben estar reconocidos en la legislación.

Varios de los principios del procedimiento administrativo han sido recogidos por la legislación ecuatoriana y que de una u otra manera determinan las actuaciones administrativas. Queda en consideración de la autoridad tributaria el aplicar o no los preceptos dispuestos por los principios jurídicos de los procesos administrativos.

El procedimiento administrativo permite que la actuación administrativa se adapte al marco legal y constitucional; previene las arbitrariedades y abusos del Estado; garantiza la plena vigencia de los derechos constitucionales. Adicionalmente, se compone por la reunión de derechos fundamentales que logran garantizar el cumplimiento del objeto del debido proceso.

Respecto de los principios jurídicos fundamentales del procedimiento administrativo, Roberto Dromi, establece que son pautas que definen su esencia y justifican su existencia. Los divide en dos tipos de principios: los sustanciales y los formales.

2.6.1 Principios Sustanciales

Los principios sustanciales del procedimiento administrativo se encuentran en la categoría de constitucionales y cumplen la misión de llevar a cabo la el fin del procedimiento administrativo.

2.6.1.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad fue tratado paralelamente con el principio de reserva de ley³⁴ puesto que eran tratados como sinónimos. Si bien es cierto, son nociones garantistas relacionadas, sus conceptos jurídicos son distintos. El principio de legalidad tiene incidencia en el derecho público y privado; en el primero dispone que el Estado únicamente actúe en función de la legislación establecida; en cambio, el principio de legalidad, en el ámbito privado, dispone que sea posible realizar todo aquello que no está prohibido. Por otro lado, el principio de reserva de ley establece que las obligaciones, los delitos o sanciones deben estar debidamente tipificadas en la legislación.

Para entender el principio de legalidad, nos permitiremos transcribir el artículo 19 de la Constitución Argentina, citado por Roberto Dromi, en su obra *Derecho Administrativo*, cuyo texto expresa lo siguiente: “*Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe*”.

³⁴ El principio de reserva de ley, se lo puede definir en el axioma latino “*nullum poena sine lege*” que, en materia tributaria, se trata del “*nullum tributum sine lege*”. El nacimiento de una obligación tributaria, únicamente debe ser a través de una ley que lo disponga. En este sentido, el artículo 257 de la Constitución Política del Ecuador del año 98, establecía este principio, cuando expresamente mencionaba que “Sólo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. (...)” (El subrayado me pertenece). Con excepción de las tasas y contribuciones especiales, que pueden ser creadas por los organismos seccionales autónomos. La Constitución ecuatoriana vigente, establece este principio en el artículo 301.

En otras palabras, el principio de legalidad, patrocina la regla de que todos los actos, incluso actuaciones del Estado, deben ceñirse a la norma general que lo permita; es decir, no contempla la arbitrariedad y reduce la actuación administrativa a lo dispuesto en la ley.

El artículo 11 de la Constitución del Ecuador, dispone varios principios que rigen el ejercicio de los derechos constitucionales, entre los cuales se encuentra el principio de legalidad, cuyo texto lo encontramos en el segundo inciso, del numeral tercero, que señala: “(...) *Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.*”

El propio Dormi estableció una serie de elementos que deben ser cumplidos para que se cumpla el principio de legalidad, tales elementos son:

- a) Normatividad Jurídica.- *“Toda la actividad administrativa debe sustentarse en normas jurídicas.”*³⁵ Precisamente éste uno de los más importantes elementos del principio de legalidad, puesto que, las actuaciones de la administración, deben ser netamente apegadas al marco legal para evitar la discrecionalidad.
- b) Jerarquía Normativa.- *“Ninguna norma o acto emanado de un órgano inferior podrá dejar sin efecto lo dispuesto por otra de rango superior.”* Es claro que ésta consideración busca que exista uniformidad y armonía entre las normas de menor jerarquía con las de mayor jerarquía. La pirámide de Kelsen, es el más claro ejemplo de jerarquización de normas jurídicas.
- c) Igualdad Jurídica.- *“La Administración no puede conceder prerrogativas o privilegios a unos y negar arbitrariamente derechos a otros.”* La presente declaración se cimenta en el principio de igualdad que tiene por objeto el trato equitativo para todas las personas.
- d) Razonabilidad.- *“Todo acto de la Administración debe encontrar su justificación en preceptos legales y en hechos, conductas y circunstancias que lo causen.”* En otras palabras, es la motivación del accionar administrativo,

³⁵ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Onceaba Edición, Buenos Aires, Madrid, México, Editorial Ciudad Argentina, 2006.

esto es, la fundamentación de hechos y de derechos, debe fluir lógica y cronológicamente.

- e) Control Judicial.- *“La validez de todo el ordenamiento jurídico radica en respetar el orden de prelación que impone la pirámide jurídica (...)”* Al respecto, consideramos necesario aclarar que todos los actos administrativos están a control, no solo judicial, sino también administrativo, pues la Constitución así lo permite.

Por lo tanto, el principio de legalidad debe contar con una serie de requisitos que tienen el propósito de que éste se cumpla. Una vez efectivizado el principio de legalidad se podrá dar paso al ejercicio del debido proceso que a su vez garantiza la tutela jurisdiccional efectiva.

2.6.1.2 Principio de Transparencia

El principio de transparencia consiste en que todas las actuaciones de los órganos del Estado deben ser públicas y apegadas a la realidad; es decir que los administrados podrán acceder al procedimiento administrativo, su expediente, los hechos, los cálculos, incluso los funcionarios que están a cargo del proceso administrativo, con el fin de que conozcan las razones y las condiciones en que se tomará una decisión administrativa.

El principio de transparencia evita que los procesos administrativos cuenten con vicios o trabas que entorpezcan la decisión final. Además asegura que los ciudadanos ejerzan plenamente sus derechos constitucionales como lo es el derecho a la información.

Como lo señala Dromi, *“El principio de transparencia debe permitirnos incluso ejercer el derecho a identificar al responsable del procedimiento.”* Es una cita bastante simple que tiene una trascendencia enorme para definir el concepto del principio de transparencia.

Es claro que una correcta aplicación del principio de transparencia en procesos administrativos radica en conceder la mayor cantidad de información o la que sea necesitada por el administrado para evitar el atropello de derechos fundamentales.

2.6.1.3 Principio de Defensa

El Principio de Defensa es una de las principales pautas que componen el procedimiento administrativo. Tiene una estrecha relación con el derecho a la defensa, pilar fundamental del debido proceso. Su aparición se remonta al reconocimiento de que nadie puede ser condenado sin que haya sido escuchado.

Roberto Dromi, define acertadamente al principio de defensa como “(...) *la efectiva posibilidad de participación en el procedimiento.*”³⁶. Otros autores señalan que este principio involucra el debido cumplimiento de los elementos para la validez del acto administrativo; es decir, la reunión de principios administrativos canalizan el efectivo cumplimiento del principio de defensa, cuya finalidad es la de lograr que el administrado cuente con todas las herramientas necesarias para ejercer su defensa.

El principio a la defensa reúne derechos como a ser escuchado, derecho de ofrecer y producir pruebas, derecho de obtener una decisión motivada y derecho a impugnar esta decisión, los cuales garantizan la validez del proceso administrativo y la del acto administrativo emitido.

2.6.1.4 Principio de Gratuidad

Como hemos analizado en el capítulo anterior del presente estudio, la Constitución del Ecuador, al ser un texto garantista de los derechos fundamentales, establece en el artículo 75, que todos los individuos deberán acceder gratuitamente a la justicia y a la tutela efectiva evitando la indefensión.

³⁶ DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Onceaba Edición, Buenos Aires, Madrid, México, Editorial Ciudad Argentina, 2006.

En el caso de materia tributaria, se ha dispuesto el afianzamiento que, sucintamente, implica el pago del 10 por ciento del impuesto determinado por la Administración Tributaria, a modo de requisito para que el contribuyente pueda presentar acciones o recursos contra aquellos actos administrativos de orden tributario, con los que no esté de acuerdo.

En términos muy generales, es posible catalogar al principio de gratuidad como el acceso gratuito a la justicia con el fin de garantizar la igualdad de condiciones entre los administrados; empero del estricto significado de este principio, existen materias técnicas y especializadas como lo es el Derecho Tributario, que requiere una asesoría técnica; tal es el caso de ciertos recursos que, para ser interpuestos por los contribuyentes, necesitan el patrocinio de un abogado, en pro del acceso efectivo a la justicia.

2.6.2 Principios Formales

Los principios formales del proceso administrativo, son principios que tienen por característica fundamental la de establecer aspectos procedimentales que complementarán la actuación justa y equilibrada de la administración. Entre ellos tenemos el principio de oficialidad, informalismo y los principios de simplicidad, eficacia, celeridad y economía procesal que regulan cuestiones procesales del accionar administrativo.

2.6.2.1 Principio de Oficialidad

El principio de oficialidad es también conocido como principio de impulsión o de instrucción de oficio, exige a la Administración dirigir e impulsar el procedimiento y practicar todo tipo de prueba que sea necesaria para conseguir el fin básico del procedimiento administrativo, que es emitir una decisión lo más apegada a la realidad de los hechos.

Sin embargo, no podemos confundir el principio de oficialidad con la obligación de la Administración para gestionar toda prueba que sea necesaria. La facultad de buscar pruebas es oficiosa de la Administración, es decir, este ente tiene la obligación de buscar todas las pruebas para resolver, es un deber, por tanto, aunque el administrado no anuncie prueba, la Administración deberá solicitar todo lo que requiera para resolver el proceso iniciado.

2.6.2.2 *Principio de Informalismo*

El principio de informalismo consiste en aquellas contemplaciones que facultan a la Administración para atenuar las exigencias de formalidades que no atenten contra el procedimiento administrativo, en consecuencia, como dice Roberto Dromi, este principio resultaría como un *“paliativo a favor del administrado”*.

La Administración está llamada a obviar ciertas formalidades y brindar la interpretación más favorable de la acción o petición que el contribuyente interponga en virtud de que es menester atender las cuestiones que son objeto del procedimiento. Por ejemplo, en materia tributaria, es imprescindible soslayar la incorrecta designación de la autoridad administrativa por parte del contribuyente.

La Constitución ecuatoriana, establece este principio en el artículo 169, cuyo texto señala: *“(...) No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”* (El subrayado me pertenece). Es decir que las solemnidades de carácter formal deberán ser obviadas en pro de la obtención del acceso a la justicia; es esto casos la Administración deberá adoptar una posición flexible y condescendiente en aras de impedir la violación de algún derecho, que constituye un bien superior.

2.6.2.3 Principios de simplicidad, eficacia, celeridad y economía procesal

Los principios de simplicidad, eficacia, celeridad y economía procesal, han sido agrupados en un solo contexto por el hecho de que se relacionan entre sí y deben encontrarse concatenados. Así, el principio de simplicidad involucra al de eficacia, éste a su vez, implica el principio de celeridad, el cual, establece el de economía procesal.

Como ya lo hemos citado, el artículo 169 de la Carta Magna ecuatoriana, señala que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia y las normas procesales deberán contener los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso.

Estos principios buscan obtener una pronta resolución, eliminando las formalidades innecesarias, garantizando la eficacia con la acumulación de actuaciones administrativas, posibilitando de esta manera el formalismo mínimo en los procedimientos administrativos.

La Constitución del Ecuador ha recogido algunos de los principios mencionados en el artículo 227, en el que asegura que la administración pública es un servicio a la colectividad y *“se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación.”*

Es decir, las actuaciones administrativas, específicamente, tributarias, deben engranar perfectamente en la normativa legal y mantener constante armonía con la Suprema Carta.

Debemos tomar en cuenta que los principios analizados, mantienen la peculiaridad de ser útiles o regir especialmente para el procedimiento administrativo; a modo de ejemplo, nos permitimos señalar el principio de impulsión de oficio, o el principio de informalismo, los cuales resultan poco comunes en procesos contenciosos. Esto en razón de la finalidad del procedimiento administrativo que busca el esclarecimiento de la verdad para que prevalezca la legalidad en el accionar administrativo en pro del interés público.

Es por ello que podemos concluir que los principios del procedimiento administrativo cumplen el deber de velar el equilibrio de la relación jurídica-administrativa entre los

individuos y la Administración, evitando el uso abusivo de la facultad de *imperium*³⁷ que mantiene el Estado frente a los particulares.

Por ende, el procedimiento administrativo, debe estar plenamente reglado y estructurado en la normativa legal y condicionada a la normativa constitucional. De esta manera se evita que las actuaciones administrativas sean discrecionales e incurran en la arbitrariedad. Es decir, el correcto y eficaz ejercicio de estos principios traerá consigo la precisa regulación del procedimiento administrativo en el ordenamiento jurídico.

Por el contrario, una aplicación imprecisa de los principios del procedimiento administrativo, desembocará en la discrecionalidad y arbitrariedad del accionar administrativo, incluso en una posible indefensión del individuo. Esta es la razón y la importancia de que todos los procedimientos se ajusten a los parámetros de los principios constitucionales señalados en el presente estudio.

Precisamente la normativa procesal administrativa del Ecuador, concretamente la tributaria, únicamente se rige por el cuerpo normativo especializado que establece los procedimientos tributarios, que es el Código Tributario. Subsidiariamente, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, también contiene principios y regulaciones del procedimiento administrativo, pero rige para casos puntuales, además de caracterizarse por su jerarquía reglamentaria.

Es evidente que si el proceso administrativo no se encuentra debida y detalladamente regulado en el ordenamiento jurídico, los órganos estatales incurrirán profundamente en la discrecionalidad en su accionar. Por ello hacemos ahínco en que es primordial que se estructure un cuerpo normativo para delinear el proceso administrativo ecuatoriano que a pesar de su importancia y trascendencia, no ha tenido el desarrollo adecuado en la legislación nacional.

³⁷ Término latino que implica dominio, superioridad, autoridad y que actualmente se lo menciona para referirse a poder público.

2.7 Garantías Constitucionales del Debido Proceso

La Constitución ecuatoriana, en su artículo 11 establece nueve principios constitucionales que tutelan el ejercicio de los derechos constitucionales; es pertinente citar el numeral 3 del artículo mencionado, el cual señala el siguiente principio: “Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.”

Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley.

Los derechos serán plenamente justiciables. No podrá alegarse falta de norma jurídica para justificar su violación o desconocimiento, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento.” (El subrayado me pertenece).

Es decir, que la aplicación de la Carta Magna es directa y no depende de otras normas para hacer efectivo el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales.

El contenido del derecho al debido proceso se encuentra regulado a lo largo de los siete numerales que conforman el artículo 76 de la Constitución. Su ejercicio, en cambio, es asegurado con la aplicación de los principios del artículo 11 del mismo cuerpo normativo.

Por lo tanto, las garantías que analizaremos a continuación son de aplicación directa y obligatoria, es decir no necesitan el reconocimiento de otras normas, basta con su carácter constitucional para que sean garantizadas en todo procedimiento administrativo o judicial.

“1. *Corresponde a toda autoridad administrativa o judicial, garantizar el cumplimiento de las normas y los derechos de las partes.*”: La Constitución faculta a los funcionarios públicos cumplir y hacer cumplir las garantías constitucionales.

“2. *Se presumirá la inocencia de toda persona, y será tratada como tal, mientras no se declare su responsabilidad mediante resolución firme o sentencia ejecutoriada.*”: Constituye

uno de los principales elementos del debido proceso, en razón de que no es posible atribuir a una persona el cometimiento de un ilícito mientras no termine, por su natural cauce, el proceso iniciado en su contra y sin que se haya ofrecido la posibilidad de defenderse exponiendo las pruebas necesarias.

“3. Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza; ni se le aplicará una sanción no prevista por la Constitución o la ley. Sólo se podrá juzgar a una persona ante un juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.”: Garantiza el principio de legalidad que evita la arbitrariedad al momento de sancionar una acción que no se encuentre tipificada. Resulta un tanto sui géneris, el presente numeral, al momento de tratarse de justicia indígena, puesto que podría existir un sinnúmero de contradicciones y vacíos legales.

“4. Las pruebas obtenidas o actuadas con violación de la Constitución o la ley no tendrán validez alguna y carecerán de eficacia probatoria.”: Tiene mucho que ver con la valoración de la prueba que las autoridades deben realizar, en función de si es lícita o no una prueba presentada, incluso la manera en que fue obtenida dicha prueba, es decir si se lo realizó de una manera legal o no.

“5. En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemplan sanciones diferentes para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aún cuando su promulgación sea posterior a la infracción. En caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se la aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.”: Establece el principio de indubio pro reo, el cual garantiza un trato benigno, en caso de conflicto de normas, hacia el reo al momento de juzgarlo, o hacia el administrado.

“6. La ley establecerá la debida proporcionalidad entre las infracciones y las sanciones penales, administrativas o de otra naturaleza.”: Es bastante claro el presente literal al garantizar el principio de proporcionalidad que debe existir entre la infracción y la sanción.

Finalmente, el numeral 7 establece el derecho a la defensa que será analizado más detalladamente a continuación.

2.8 Derecho a la Defensa

El derecho a la defensa constituye una de las principales garantías que forman parte del debido proceso; ha sido concebido como inherente al ser humano y tiene reconocimiento universal. Adicionalmente, es imprescindible tener en cuenta que el derecho a la defensa implica una serie de garantías que permitirán asegurar que la decisión sea imparcial y eficiente.

Como lo hemos indicado en el acápite anterior, el Ecuador, asegura el derecho a la defensa en el artículo 76 de la Carta Magna, y garantiza que, en todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones, de cualquier orden, se cumpla con las siguientes garantías básicas, de entre las cuales, citamos el numeral 7 que expresa: *“El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías:*

- a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento.*
- b) Contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa.*
- c) Ser escuchado en el momento oportuno y en igualdad de condiciones.*
- d) Los procedimientos serán públicos salvo las excepciones previstas por la ley. Las partes podrán acceder a todos los documentos y actuaciones del procedimiento.*
- e) Nadie podrá ser interrogado, ni aún con fines de investigación, por la Fiscalía General del Estado, por una autoridad policial o por cualquier otra, sin la presencia de un abogado particular o un defensor público, ni fuera de los recintos autorizados para el efecto.*

- f) Ser asistido gratuitamente por una traductora o traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma en el que se sustancia el procedimiento.*
- g) En procedimientos judiciales, ser asistido por una abogada o abogado de su elección o por defensora o defensor público; no podrá restringirse el acceso ni la comunicación libre y privada con su defensora o defensor.*
- h) Presentar de forma verbal o escrita las razones o argumentos de los que se crea asistida y replicar los argumentos de las otras partes; presentar pruebas y contradecir las que se presenten en su contra.*
- i) Nadie podrá ser juzgado más de una vez por la misma causa y materia. Los casos resueltos por la jurisdicción indígena deberán ser considerados para este efecto.*
- j) Quienes actúen como testigos o peritos estarán obligados a comparecer ante la jueza, juez o autoridad, y a responder al interrogatorio respectivo.*
- k) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto.*
- l) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.*
- m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”³⁸*

³⁸ Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

Por lo tanto, el derecho a la defensa conlleva a la posibilidad de participación certera en el procedimiento, sea éste administrativo o judicial, llevado en su contra y su inobservancia acarrearía la indefensión que el artículo 75 de la Constitución del Ecuador lo prohíbe expresamente al mencionar que, *“Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.”* (El subrayado es de mi autoría).

2.8.1 Derecho a la Defensa en Materia Tributaria

Es evidente que la Constitución Ecuatoriana ha ampliado el campo de ampliación de los derechos y garantías constitucionales señalando expresamente que su campo de acción también es el derecho administrativo.

Ahora bien, por la naturaleza y características que mantiene el derecho público, únicamente es posible actuar conforme a derecho; es decir, solo se puede hacer lo que disponga la ley. Sin embargo, existen casos de vacíos legales o ambigüedades de la normativa que, en derecho administrativo, pueden ser subsanados mediante la aplicación de las reglas de interpretación o con la utilización accesoria de algunos cuerpos normativos, como por ejemplo el Código de Procedimiento Civil, actuará supletoriamente en casos no previstos por el Código Tributario.

Al respecto, surge la duda de si es posible que la Administración Tributaria actúe arbitrariamente para subsanar los vacíos legales que presenta la normativa tributaria vigente.

Es evidente que en cuanto materia tributaria se refiere, la normativa procesal no se encuentra lo suficientemente desarrollada como para brindar una seguridad jurídica adecuada. En este sentido, el Servicio de Rentas Internas ha suplido las falencias normativas con la emisión de innumerables resoluciones.

Si bien es cierto las mencionadas resoluciones establecen y limitan los procesos que efectúa la Administración Tributaria, en su defecto los procedimientos que los contribuyentes están obligados a cumplir, no es menos cierto que éstas resoluciones han sido emitidas indiscriminadamente y sin contar con las debidas garantías que el derecho constitucional establece, generando una maraña de resoluciones que confunden a los ciudadanos e impiden el normal goce de los derechos fundamentales.

Tal es así que, derechos como la tutela judicial efectiva, el derecho a la defensa, el derecho al debido proceso, la valoración de la prueba, etc. hasta el momento no han sido concebidos expresamente en la normativa tributaria y tampoco se los ha implementado en cada uno de los procesos que la Administración Tributaria desarrolla.

De lo mencionado anteriormente se desprende que el derecho a la defensa en materia tributaria se encuentra adscrito a lo dispuesto en cuerpos normativos ajenos al ordenamiento jurídico tributario, como lo es el Código de Procedimiento Civil.

Un ejemplo bastante cotidiano sobre la atipicidad del derecho a la defensa en cuanto a materia tributaria respecta, es la poca o casi nula importancia que se brinda a la valoración de las pruebas presentadas por los contribuyentes procesados. En dicho caso, el contribuyente no cuenta con un tiempo prudente para la presentación de las pruebas y tampoco es posible que se amplíe el plazo previsto para el efecto. Dejando en indefensión al procesado y atropellando su derecho a la defensa, el cual no se encuentra debidamente establecido en la normativa tributaria vigente.

Precisamente es allí donde se encuentra una de las principales contradicciones de las que el Derecho Tributario Ecuatoriano forma parte; por un lado el Código Tributario dispone que la acción coactiva se ejercerá en función de las disposiciones del mencionado cuerpo normativo y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil³⁹. Sin embargo, en derecho administrativo, únicamente se puede actuar de acuerdo a lo dispuesto en la ley, por lo que, si un proceso sancionatorio requiere del accionar supletorio del Código de Procedimiento Civil, no sería factible en razón de la limitación que mantiene el derecho público. La

³⁹ Artículo 158 del Código Tributario Ecuatoriano

mencionada consecuencia es concebida por el vacío legal procesal que atraviesa la normativa tributaria ecuatoriana.

CAPÍTULO III

EL PROCESO SANCIONATORIO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Generalidades

El Derecho Tributario ha sido ubicado como parte del Derecho Financiero cuyo objeto es el de establecer las relaciones sociales generadas por los ingresos conocidos como tributos. Adicionalmente, el Derecho Tributario es considerado como una rama del Derecho Público que regula el nacimiento, aplicación, creación y extinción de los tributos; consecuentemente, regula las relaciones jurídicas que se generan entre el Estado y los particulares.

De acuerdo a la doctrina, el Derecho Tributario, se divide en seis categorías que facilitan la comprensión de las funciones que éste desempeña. Así, las ramas del Derecho Tributario se clasifican en: Derecho Tributario Material, Formal, Procesal, Penal, Constitucional e Internacional. De las cuales, las dos primeras tienen completa incidencia en el presente estudio, por lo que expondremos un breve análisis de las mismas.

El Derecho Tributario Material es definido como aquel que *“regula los elementos constitutivos de la relación obligatoria material del tributo, que consiste en la prestación pecuniaria.”*⁴⁰ En otras palabras, regula el nacimiento, aplicación, creación y extinción de los tributos, es decir, establece las condiciones para crear las distintas obligaciones tributarias. En este sentido y en consideración del principio de legalidad, la creación, modificación o extinción de tributos, se lo puede realizar únicamente mediante ley, función que le pertenece al Órgano Legislativo.

⁴⁰ MORALES QUIROZ, José Rodolfo, *Introducción al Derecho Tributario*, Editorial Poly Color, 1985, pp. 19.

Por otro lado, el Derecho Tributario Formal es definido como la reunión de “*normas que regulan los procedimientos a los que ha de ajustarse la Administración para llegar a la definición de existencia, y a la valoración, caso por caso, de los elementos constitutivos del tributo (...)*”⁴¹ Es decir, es aquella rama del Derecho Tributario que regula el ejercicio de las facultades de la Administración Tributaria. En otras palabras, el Derecho Tributario Formal regla la actividad administrativa del sujeto activo, conocida como Gestión Tributaria.

La gestión tributaria es el conjunto de facultades propias de la administración tributaria que permiten la determinación y recaudación de tributos. Adicionalmente, implican la resolución de los reclamos propuestos en contra de aquellos actos administrativos que generen controversia.

La gestión tributaria es definida de la siguiente manera: “*Implica que la gestión abarca la determinación de la obligación tributaria, la resolución de las consultas, reclamaciones o recursos que se interpusieron respecto de los actos tributarios, la recaudación de los tributos y aplicación de las sanciones por infracciones a las leyes, sin perjuicio de las facultades privativas del Tribunal Fiscal.*”⁴²

Por lo tanto, el Derecho Tributario Formal es el cúmulo de facultades, concedidas mediante ley, con las que cuenta la Administración Tributaria para administrar, controlar, fiscalizar, o recaudar tributos. En cambio, el Derecho Tributario Material se encarga de establecer las obligaciones tributarias puesto que impone el nacimiento, la modificación o la extinción de los tributos.

Es importante señalar que la gestión tributaria es aquella la actividad administrativa en la que el sujeto activo realiza en función de las facultades concedidas mediante ley, tales como la Facultad Resolutiva, Facultad Determinadora, Facultad Sancionadora, entre otras; la gestión tributaria con la que dispone la administración tributaria es una relación jurídica con el sujeto pasivo, la cual se desarrolla en igualdad de condiciones.

⁴¹ MORALES QUIROZ, José Rodolfo, *Introducción al Derecho Tributario*, Editorial Poly Color, 1985, pp. 19.

⁴² ZAVALA E., Jorge y CRISTI T., Francisco Javier, *Organización del Sistema Tributario Impuestos Fiscales y Municipales*, Editorial Librotec, Guayaquil.

Por el contrario, la Potestad Tributaria implica la función de imponer tributos y exigir su respectiva contribución, con el fin aportar ingresos al presupuesto general del Estado. Existe una imposición de obligaciones tributarias que se encuentra a cargo del Poder Legislativo.

3.2 Principios Constitucionales del Régimen Tributario Ecuatoriano

Como lo hemos señalado en la presente disertación, los principios constituyen las pautas que definen y reglamentan la naturaleza del accionar gubernamental. En este caso, los principios clásicos son en el pilar fundamental de la potestad tributaria; potestad que, como lo hemos establecido, radica en la facultad de imponer y establecer tributos a través del ente legislativo con el fin de solventar el Estado de Derecho.

En un segundo plano, no por ello menos importante, estos principios servirán de mecanismo de defensa para los contribuyentes, puesto que evitan la imposición abusiva de tributos y garantizan el efectivo cumplimiento de derechos fundamentales.

La Constitución del Ecuador instituye principios que regulan la actuación del sistema tributario e incluye el accionar de la administración tributaria; sin embargo es pertinente aclarar que los principios que citaremos, en su mayoría, regulan la actuación del legislador. En cambio la Constitución del año 98, priorizaba la aplicación de impuestos directos y progresivos garantizando de esta manera la redistribución de los ingresos.

Un aspecto bastante importante que implementa la Carta Magna es el establecer políticas gubernamentales destinadas a promover la redistribución y “(...) *estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.*”⁴³

⁴³ Artículo 300 de la Constitución del Ecuador.

Por lo que las diferencias esenciales entre la Constitución del 98 y la actual, radican en que ésta última brinda importancia prioritaria a los impuestos directos y progresivos e impone los lineamientos adecuados para que la administración tributaria los contemple en su accionar.

Así el artículo 256 de la Constitución Política del Ecuador, disponía los principios del régimen tributario de la siguiente manera: *“El régimen tributario se regulará por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general.*

Las leyes tributarias estimularán la inversión, la reinversión, el ahorro y su empleo para el desarrollo nacional. Procurarán una justa distribución de las rentas y de la riqueza entre todos los habitantes del país.”

Por otra parte el texto constitucional vigente, respecto del régimen tributario ecuatoriano, establece, en su artículo 300 lo siguiente: *“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.”

Como lo mencionamos anteriormente, gran parte de los principios expuestos en el artículo citado, rigen para el ente legislador, el cual deberá aplicarlos al momento de crear tributos. Tal es el caso de los principios de generalidad, equidad, progresividad, igualdad, irretroactividad. Es decir, los principios “nuevos” establecidos en la Constitución vigente.

A continuación de los artículos citados, en ambas constituciones, se reconoce el principio de legalidad, mediante el cual única y exclusivamente mediante ley se puede crear, modificar o extinguir tributos.

Resta entonces analizar los principios reconocidos en el artículo 300 de la Suprema Carta que regulan el régimen tributario.

3.2.1 Principio de Generalidad

Fue instituido en momento, para evitar los privilegios con los que contaban ciertos sectores de la sociedad; estos privilegios eran en función del linaje o casta social que mantenían determinadas personas.

El principio de generalidad es reconocido por el artículo 5 del Código Tributario⁴⁴ y se refiere a la responsabilidad que tienen los ciudadanos, aquellos que cumplen con las condiciones para tributar, de cumplir con sus obligaciones tributarias, sin ninguna distinción social, cultural, religiosa, etc. Este principio, tiene una concepción negativa puesto que su fin no radica en que todos deben pagar sus tributos, sino más bien, en que ninguna persona debe ser exonerada por privilegios personales.

Cabe destacar que este principio se complementa con el de igualdad⁴⁵, debidamente reconocido en la Constitución ecuatoriana y que exige el mismo trato ante la ley para los ciudadanos, tomando en cuenta que la igualdad se da entre iguales.

Por lo tanto, el límite al principio de generalidad lo componen las exenciones y los beneficios tributarios, que a su vez se encuentran limitadas por el principio de reserva de ley, puesto que pueden ser establecidas exclusivamente mediante ley, sin privilegiar a

⁴⁴ El artículo 5 del Código Tributario establece que el: *“El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”*

⁴⁵ El artículo 11, en su numeral segundo de la Constitución del Ecuador, dispone el principio de igualdad y señala: *“2.- Todas las personas son iguales y gozaran de los mismos derechos, deberes y oportunidades.”* Es imperioso hacer la distinción entre “igualdad ante la ley” (que es la prohibición de discriminación por razones inherentes a la persona) e “igualdad en la ley” (que obliga a la ley a tratar de una manera igual a los iguales) aplicable esencialmente en materia tributaria puesto que clasifica a los sujetos pasivos en razón de su capacidad contributiva.

determinadas personas en virtud de su clase social, sino más bien, por razones de orden social, económico o político.

En otras palabras, el principio de generalidad requiere que la normativa tributaria sea general y abstracta, sin beneficiar objetivamente a personas o grupos de personas que, por su condición social o linaje, en su defecto, clase social, puedan acceder a exenciones o a cargas tributarias reducidas.

Por lo tanto, el principio de generalidad “(...) se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva, por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad.”⁴⁶

Es decir que no por ello estableceremos que la normativa tributaria debe evitar beneficios, pero sí que éstos deben ser previstos en funciones de carácter económico social con el fin de resguardar situaciones especiales. Por lo tanto, la generalidad implica que la carga tributaria sea dirigida para todos, sin excepciones o contemplaciones; sin embargo se establecerán exenciones concebidas como miramientos de orden público y social, mas no privilegios dirigidos a determinadas personas.

3.2.2 Principio de Progresividad

Al igual que el anterior, este principio también es reconocido en el Código Tributario pero como el principio de proporcionalidad. Dejemos claro que no es posible confundir estos dos principios, más bien tienden a relacionarse entre sí. El principio de progresividad tiende a guardar relación entre la capacidad contributiva del sujeto pasivo con el gravamen impuesto; es decir, la carga tributaria será impuesta en proporción a la capacidad económica del contribuyente y que sean graduales de conformidad con la capacidad contributiva con el fin de redistribuir equitativamente la riqueza.

⁴⁶ GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario Tomo I*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999, p.279.

El principio de progresividad es definido por Plazas Vega, quien señala que “(...) *El aumento de capacidad contributiva, determina el aumento del impuesto, no solo en su cuantía, sino también, especialmente, en su tarifa o incidencia.*”⁴⁷

En la anterior Constitución se reconocía el principio de proporcionalidad relacionado con el axioma de que “el que más tiene, más pague y el que menos tiene menos pague”. En este sentido, tanto el principio de progresividad como el de proporcionalidad, se relacionan pues determinan el trato que el régimen tributario debe dar a los sujetos pasivos, cuya obligación tributaria incrementará conforme su capacidad económica.

En consideración de la naturaleza del principio de progresividad, se asume que se refiere a la política entera del régimen tributario, mas no con la individualización de cada tributo. El hecho de que un tributo mantenga el carácter de progresivo y proporcional, no implica que todo el régimen tributario mantenga la misma característica.

Por lo que el principio analizado permite que la riqueza se distribuya en función de que aquellos que poseen mayor capacidad económica, aporten en mayor cantidad también. No por ello deja de ser controversial el hecho de que las personas que han logrado una riqueza elevada, a base de esfuerzo y trabajo, deba contribuir más que aquellos que por distintas razones no lo han podido.

3.2.3 Principio de Eficiencia

Se refiere a las herramientas que deben ser impuestas en el sistema tributario, para canalizar tributos justos y que la carga tributaria sea dada eficazmente por la capacidad contributiva del ciudadano, sin afectar las condiciones socioeconómicas de los contribuyentes. En otras palabras, el presente principio dispone que se deba recaudar tributos con el menor costo posible, tanto para el sujeto activo, como para el sujeto pasivo.

⁴⁷ PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Editorial Temis, Bogotá, 1998, p.9.

Otra acepción al principio analizado se refiere a la eficiencia con la que deben actuar los tributos para gestionar el mayor índice de recaudación para que aporte significativamente al presupuesto general del Estado, sin que esto implique un costo demasiado elevado para el propio fisco. Un impuesto que deje un monto ligeramente bajo por un elevado costo, no tiene sentido.

Ahora bien, desde la percepción del contribuyente, el principio de eficiencia procura que los tributos no constituyan una obligación engorrosa de cumplir; sino más bien, deben ser sencillos y de fácil comprensión para los sujetos pasivos. Tampoco deben tener una carga impositiva demasiado elevada, pues esto estimularía la evasión tributaria.

3.2.4 Principio de Simplicidad Administrativa

Éste principio mantiene dos momentos, puesto que regula la gestión administrativa del sujeto activo y procura la simplicidad del sistema tributario. Se relaciona estrechamente con el principio de eficiencia tributaria.

El primer momento se refiere al accionar de la administración al ejercer sus facultades implementando mecanismos de control y disminuyendo su intervención para evitar que el coste de sus procesos sea excesivamente elevado.

En cambio, el segundo momento del principio de simplicidad administrativa, radica en la facilidad que el sistema tributario brinde al contribuyente, para que éste pueda cumplir a cabalidad con sus obligaciones tributarias. Resulta una quimera el pretender que el régimen tributario ecuatoriano cuente con una simplicidad moderada, basta con citar que los formularios para declaraciones atraviesan por varios cambios anualmente, dificultando la labor de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones tributarias; es evidente que el sistema tributario en la actualidad, constituye una maraña de cálculos, deducciones, incluso resoluciones y procesos que entorpecen el accionar de los contribuyentes frente al fisco.

Debemos reconocer que también existen aspectos positivos de todas las reformas tributarias que han sido implementadas. Tal es el caso del Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano, instituido en el artículo 97.1 de la Ley de Régimen Tributario Interno y que se caracteriza por facilitar la tributación de los contribuyentes. No solo recauda significativamente, sino también, incentiva el cumplimiento de deberes formales de los sujetos pasivos y ayuda a que más comerciantes se unan al sistema tributario.

3.2.5 Principio de Irretroactividad

El principio de irretroactividad evita que la promulgación de normas tributarias, rijan para hechos acontecidos antes de de su vigencia. Éste principio se relaciona con varias garantías constitucionales como lo es la seguridad jurídica, el derecho a la defensa, el principio de legalidad, etc. Constituye también, una de las principales garantías que aseguran la estabilidad de las normas, la certidumbre del procedimiento administrativo y sobre todo el sometimiento de la administración al marco jurídico. Es decir, la certeza y legalidad jurídica.

La irretroactividad se desarrolla en dos momentos: primeramente evita que se emitan normas que perjudiquen al contribuyente, pero si se tratase de una norma que de una u otra manera favorezca al contribuyente, se podría aplicar la retroactividad sobre la misma. Así el Código Tributario, en su artículo 3, establece que no se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

El artículo 11 del Código Tributario, dispone: *“Las leyes tributarias, sus reglamentos y las circulares de carácter general, regirán en todo el territorio nacional, en sus aguas y espacio aéreo jurisdiccional o en una parte de ellos, desde el día siguiente al de su publicación en el Registro Oficial, salvo que establezcan fechas especiales de vigencia posteriores a esa publicación.*

Sin embargo, las normas que se refieran a tributos cuya determinación o liquidación deban realizarse por períodos anuales, como acto meramente declarativo, se aplicarán desde

el primer día del siguiente año calendario, y, desde el primer día del mes siguiente, cuando se trate de períodos menores.” (EL subrayado me pertenece).

Es decir que la vigencia de las normas rige a partir del día siguiente de su publicación en el Registro Oficial; adicionalmente, cabe la posibilidad que una norma fije su vigencia de a partir del siguiente período fiscal⁴⁸.

Otro campo en el que rige el principio de irretroactividad, por supuesto en materia tributaria, se refiere a las infracciones tributarias, las cuales rigen para el futuro. Sin embargo, podría tener un efecto retroactivo, siempre y cuando sean más favorables o benignas para el contribuyente infractor.

A modo de ejemplo, podemos citar el Instructivo para la Aplicación de Sanciones Pecuniarias cuyo objeto es el de categorizar gradualmente la cuantía de las sanciones que deberán ser aplicadas en función del tipo de infracción tributaria cometida⁴⁹, tipo de contribuyente⁵⁰ y gravedad de la transgresión cometida.

El mencionado instructivo rige a partir de octubre de 2011, por lo que, en virtud del principio de irretroactividad, mal haría la administración tributaria en pretender cobrar multas por la omisión de las obligaciones tributarias de períodos anteriores a la mencionada fecha de publicación.

⁴⁸ El período fiscal constituye el lapso para la determinación de las obligaciones tributarias.

⁴⁹ Únicamente rige para el caso de infracciones tributarias juzgadas por el Servicio de Rentas Internas y sancionadas con una pena pecuniaria de las contravenciones y faltas reglamentarias cometidas. También puede ser sancionada con la clausura del establecimiento.

⁵⁰ El tipo de contribuyentes se refiere a la estratificación que éstos tienen, la normativa tributaria los clasifica de la siguiente manera: Contribuyentes especiales, sociedades con fines de lucro, personas naturales obligadas a llevar contabilidad, personas naturales no obligadas a llevar contabilidad y sociedades sin fines de lucro.

3.2.6 Principio de Equidad

El presente principio tiene una estrecha relación con el principio de igualdad; la equidad evita que exista un beneficio excesivo (en el caso de tasas o contribuciones que tienen la naturaleza de la contraprestación) o una carga exagerada (puede existir la tergiversación de la carga tributaria progresiva y se imponga un tributo desorbitante, incluso para quienes cuentan con una economía bastante elevada).

Debe ser entendido como aquel principio que obliga a que los tributos tengan un carácter en función de ser justo, equilibrado y razonable, enmarcado en la normativa correspondiente

3.2.7 Principio de Transparencia

El principio de transparencia, no es exclusivo para el sistema de régimen tributario, puesto que es un principio que todos los órganos estatales lo deberán aplicar. En el campo correspondiente al derecho tributario, es menester que el sistema impositivo cuente con una política que canalice las correctas facilidades para permitir a los contribuyentes cumplir con sus obligaciones tributarias.

Al respecto el sistema tributario interno, con todas las reformas implementadas, con la maraña de resoluciones y con los innumerables cambios que la Administración Tributaria realiza, resulta un tanto obsoleto este principio.

Otro aspecto interesante del presente principio es que exige a los entes estatales, en éste caso el Servicio de Rentas Internas, a que sus actuaciones sean públicas, por ende permite a los administrados acceder a información relacionada con éstos. Sin que exista restricción en la información personal que atañe al contribuyente solicitante.

Podemos concluir estableciendo que el principio de transparencia rige tanto para las normas tributarias como para las actuaciones administrativas; implica la rendición de cuentas que debe realizar el fisco, señalando el monto recaudado y el concepto para el que fue destinado.

3.2.8 Principio de Suficiencia Recaudatoria

Es un tanto difícil encontrar una apreciación clara de lo que en realidad implica el presente principio, sin embargo es necesario entenderlo como una política fiscal mediante la cual el órgano encargado de la recaudación fiscal, debe contar con las herramientas necesarias para cumplir con un aporte significativo en el presupuesto general del Estado.

Como hemos visto en líneas anteriores, el accionar de la Administración Tributaria encuentra asidero constitucional en los principios que hemos enunciado brevemente. Resulta un tanto controversial el grado de aplicación cabal de los mencionados principios, en virtud de la naturaleza del sistema tributario ecuatoriano.

Sin duda alguna los principios reconocidos en el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana, deben regir la actuación del Servicio de Rentas Internas, de esta manera se evitará arbitrariedades y se asegurará la correcta motivación de los actos emitidos por este órgano estatal.

Una vez que hemos limitado el marco constitucional en el que se debe desarrollar la actuación de la administración tributaria, pasaremos a enunciar sus facultades.

3.3 Facultades de la Administración Tributaria

Derechos como el de la intimidad, la honra, la presunción de inocencia, motivación de los actos administrativos, presentar quejas, de seguridad jurídica, entre otros, tienen un vínculo muy estrecho con el derecho a la defensa y el debido proceso, los cuales, deberán ser respetados mientras dure el procedimiento sancionatorio emprendido por la Administración Tributaria.

Las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, se encuentran reconocidas, principalmente, en el Código Tributario y en la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, los cuales establecen facultades las siguientes: Facultad Determinadora, Facultad Resolutiva, Facultad Sancionadora y Facultad Recaudadora.

Debemos tener en cuenta que el SRI es una institución que mantiene a su cargo la recaudación de los principales tributos a nivel nacional.⁵¹ Para ello deberá implementar políticas fiscales, emitir resoluciones administrativas, mantener procesos coactivos e incluso sancionar a infractores tributarios. Las facultades de la autoridad tributaria constituyen un mero ejercicio administrativo que como lo habíamos estudiado antes, es conocido como gestión tributaria. Sin que éstas facultades permitan la creación, modificación o extinción de tributos, puesto que ésta potestad le pertenece al ente legislador.

Esta aclaración se relaciona con las facultades propias de la Administración Tributaria, pues son ejercidas con el fin de satisfacer los intereses propios del fisco. Es así que el Servicio de Rentas Internas cumple con nutrir al presupuesto general del Estado, autoimponiéndose metas recaudatorias, circunstancias en las cuales, podría cometer abusos o violaciones de derechos fundamentales, claro con el fin único de cumplir, en la mayor medida, con una elevada recaudación de tributos nacionales.

⁵¹ El Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Consumos Especiales (ICE), Impuesto a la Propiedad de Vehículos Motorizados, Impuesto a la Salida de Divisas, etc. es decir, son impuestos que tienen un elevado margen de recaudación.

Empezaremos citando el artículo segundo, de la Ley de Servicio de Rentas Internas, cuyo texto realiza una numeración expresa de las facultades y obligaciones de la Administración Tributaria, las cuales son:

- “1. Ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República;*
- 2. Efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de aquellos cuya administración no esté expresamente asignada por Ley a otra autoridad;*
- 3. Preparar estudios respecto de reformas a la legislación tributaria;*
- 4. Conocer y resolver las peticiones, reclamos, recursos y absolver las consultas que se propongan, de conformidad con la Ley;*
- 5. Emitir y anular títulos de crédito, notas de crédito y órdenes de cobro;*
- 6. Imponer sanciones de conformidad con la Ley;*
- 7. Establecer y mantener el sistema estadístico tributario nacional;*
- 8. Efectuar la cesión a título oneroso, de la cartera de títulos de crédito en forma total o parcial;*
- 9. Solicitar a los contribuyentes o a quien los represente cualquier tipo de documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones tributarias o de terceros, así como para la verificación de actos de determinación tributaria, conforme con la Ley; y,*
- 10. Las demás que le asignen las leyes.”*

De lo cual, se establece que el artículo citado mezcla acciones coercitivas, sanciones tributarias, facultades y obligaciones de la administración tributaria y no reserva un espacio exclusivo para delinear expresamente las facultades que rigen la actuación del SRI.

A diferencia de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, el Código Tributario determina taxativamente las facultades y obligaciones correspondientes a la Administración Tributaria.

Partiendo en el 9 del Código Tributario, el cual dispone que la gestión tributaria le corresponde al organismo que la ley establezca y le corresponden las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.

Por su parte, artículo 67 del Código Tributario, el cual se encuentra en el Capítulo Segundo correspondiente a las Atribuciones y Deberes de la Administración Tributaria, señala: *“Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”*

Recordemos que la actuación de la Administración Tributaria, única y exclusivamente podrá ser dispuesta mediante ley, la cual, determinará su alcance y contenido; en este sentido nos referimos netamente al principio de legalidad el cual, estará presente en todas las potestades administrativas.

Por lo tanto, debemos señalar que el Servicio de Rentas Internas debe tener plena potestad normativa para ejercer las correspondientes facultades con miras a cumplir los objetivos de control y recaudación tributaria.

3.3.1 Facultad Determinadora

Para comprender la naturaleza de ésta facultad es necesario tener presente que una de las finalidades de la administración tributaria es la recaudación de tributos, la cual permite aportar al presupuesto general del Estado. Por lo que, la facultad determinadora otorga potestad impositiva de aplicar la ley al momento de establecer la obligación tributaria con el

fin de cumplir su cometido. En otras palabras, la administración cuenta con la potestad de determinar la obligación tributaria⁵² para conseguir recaudar tributos.

Respecto a la conceptualización de la determinación, nos adherimos al concepto citado por el Dr. Luis Toscano y expresado por Giuliani Fonrouge, quien afirma que *“es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer, en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”*⁵³

El artículo 87 del Código Tributario, en relación al concepto de determinación, menciona: *“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 subrayado me pertenece).

Respecto a la facultad determinadora, el propio Código Tributario, en su artículo 68, indica que *“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.”*

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.” (El subrayado me pertenece).

⁵² La obligación tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 15 del Código Tributario, consisten en aquel vínculo jurídico que existe entre el Estado, en su defecto, los organismos acreedores y los contribuyentes o responsables en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse la existencia del hecho generador. Adicionalmente, es prudente citar los tres elementos constitutivos de la obligación tributaria: sujeto activo (Estado, a través de las instituciones encargadas de la recaudación), el sujeto pasivo (contribuyentes o responsables de éstos) y el hecho generador (el cual consiste en el presupuesto establecido en la ley para que la configuración de los tributos).

⁵³ TOSCANO SORIA, Luis, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, PUDELECO Editores S.A., Ecuador, febrero 2006.

De acuerdo a la normativa tributaria mencionada, la facultad determinadora implica la visualización del sujeto obligado, el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo.

También se desprende que la determinación tributaria puede emanar tanto del sujeto activo, como del pasivo; sin embargo, la potestad de imperio con la que cuenta la administración tributaria es la que establecerá los casos en los que los contribuyentes deban determinar la obligación tributaria y su cuantía.

Un aspecto bastante importante de la determinación tributaria es que su procedimiento, se halla bien regulado y no permite la arbitrariedad; en este sentido el principio de legalidad cumple una función vital en cuanto a determinación del sujeto pasivo y activo se trata.

La determinación no concibe el nacimiento de la obligación tributaria, por el contrario, la determinación se lleva a cabo para aclarar y precisar si existe o una deuda, quién es el obligado de pagar el tributo y cuál es el monto adeudado.

Una de las más comunes prácticas de determinación tributaria, es aquella realizada en la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones realizadas por los contribuyentes. Otro caso bastante común es la determinación de la existencia de un impuesto, en donde se esclarece la concurrencia de hechos imposables para establecer si existe o no la obligación tributaria y la cuantía de la misma.

Complementando el presente estudio, nos permitiremos mencionar los sistemas de determinación establecidos en la normativa tributaria ecuatoriana; por lo que, es preciso citar el artículo 88 del Código Tributario, el cual dispone que la determinación de la obligación tributaria será efectuada mediante los siguientes sistemas:

“1. Por declaración del sujeto pasivo;

2. Por actuación de la administración; o,

3. De modo mixto.”

a) *La determinación a cargo del sujeto pasivo*

El artículo 89 del Código Tributario, sobre la determinación que deberá realizarla el sujeto pasivo, señala: *“La determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.*

La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración. ” (El subrayado me pertenece).

En este sentido, el artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el artículo citado en el párrafo anterior, sobre la responsabilidad de la declaración, reza: *“La declaración hace responsable al declarante y, en su caso, al contador que firme la declaración, por la exactitud y veracidad de los datos que contenga. (...)”*

Por lo tanto la determinación a cargo del sujeto pasivo será efectuada mediante las declaraciones tributarias, por medio de formularios dispuestos para el efecto; los contribuyentes tendrán plena responsabilidad sobre los datos que hayan registrado en sus declaraciones, la cuales mantienen el carácter de vinculantes. Además, las declaraciones constituyen deberes formales que los contribuyentes están obligados a cumplir, de acuerdo a lo tipificado por el literal d) del artículo 96 del Código Tributario.

La declaración patrimonial constituye uno de los ejemplos más palpables de lo que implica la determinación por parte del sujeto activo. En este caso, la administración tributaria, en función de la información con la que cuenta (puede ser declaraciones tributarias, registro de propiedad de vehículos, etc.) y de los aportes realizados por terceros (catastros, registros de otras instituciones, etc.), verifica si el sujeto pasivo cumplió o no el presupuesto establecido en la normativa para estar obligado a realizar la declaración patrimonial, esto es USD. 200.000,00 en el total de sus activos.

b) *La determinación a cargo del sujeto activo*

La presente determinación se halla expresada en el artículo 90 del Código Tributario, cuyo texto señala lo siguiente: *“El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.”*

La obligación tributaria así determinada causará un recargo del 20% sobre el principal.” (El subrayado me pertenece)

La parte más relevante del mencionado artículo es la manera en que la Administración Tributaria podrá ejercer su facultad determinadora, pues lo podrá hacer directamente, presuntivamente o de una manera mixta.

El segundo inciso del artículo 90, citado previamente, tiene el propósito de evitar la evasión tributaria puesto que la determinación realizada por parte del sujeto activo, deberá sufrir un incremento del veinte por ciento, lo cual constituye un modo coercitivo de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias en los plazos y modos establecidos para el efecto.

Resta mencionar que la determinación directa, establecida en el artículo 91 del Código Tributario, es aquella que realiza la Administración Tributaria, tomando en cuenta la declaración generada por el propio contribuyente y la documentación disponible para ello, incluyendo la base de datos físicos y electrónicos con los que cuenta esta institución.

En cambio, la determinación presuntiva, cuyo texto se encuentra definido en el artículo 92 del cuerpo normativo antes mencionado, se lleva a cabo cuando el Servicio de Rentas Internas no cuenta con la información necesaria para iniciar un proceso de determinación directa, esto es la declaración del sujeto pasivo, información de terceros, etc. Al respecto, el artículo 23 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su parte pertinente, establece que *“(…) La administración realizará la determinación presuntiva cuando el sujeto pasivo no hubiese presentado su declaración y no mantenga contabilidad o, cuando habiendo*

presentado la misma no estuviese respaldada en la contabilidad o cuando por causas debidamente demostradas que afecten sustancialmente los resultados, especialmente las que se detallan a continuación, no sea posible efectuar la determinación directa. (...)” (El subrayado me pertenece).

c) La determinación mixta

Finalmente la determinación mixta, la cual se encuentra señalada en el artículo 93 del Código Tributario, consiste en la compilación de información que solicita la administración a los sujetos pasivos, en función de los deberes formales, y la información con la que ésta cuenta para lograr realizar una determinación. Accionar que nos parece el más adecuado puesto que de ésta manera se genera un ambiente de cooperación entre el sujeto activo y el pasivo.

En resumen, la facultad determinadora otorga a la administración tributaria, la posibilidad de comprobar que las obligaciones tributarias cumplidas por el contribuyente, hayan sido correctamente realizadas. Para el efecto, el órgano encargado de la recaudación tributaria, deberá establecer, mediante la información y documentación necesaria, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible y la cuantía del tributo.

La facultad determinadora deberá ser ejercida por parte de la administración tributaria, siempre y cuando, sus procesos y actos administrativos, garanticen el cumplimiento del debido proceso y asegure la aplicación de las normas constitucionales que establecen los derechos fundamentales.

Es decir que la actuación de la Administración Tributaria, al momento de efectuar una determinación, será limitada por una barrera de derechos y garantías constitucionales que aseguran el debido proceso de los contribuyentes.

3.3.2 Facultad Resolutiva

La presente facultad, tiene asidero jurídico en el artículo 69 del Código Tributario, el cual dispone 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.”* (El subrayado me pertenece).

Concomitantemente, el artículo 115 del mismo cuerpo legal, establece la posibilidad de que los administrados, responsables o terceros, que se creyeren afectados por un acto administrativo 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 a partir siguiente día hábil al de la notificación respectiva.

Si bien es cierto, la facultad resolutiva es una secuela del derecho que tienen los contribuyentes a ser respondidos en los modos y dentro de los plazos establecidos para el efecto, no es menos cierto que la esencia de la mencionada facultad administrativa, se encuentra en la emisión de oficios o resoluciones, legal y debidamente motivados, atendiendo todas las pretensiones⁵⁴ de los contribuyentes y garantizando los derechos fundamentales de los mismos.

Como lo hemos visto en la presente disertación, la Constitución del Ecuador, en su literal l), del numeral 7, del artículo 76, garantiza que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas; en caso de que los actos administrativos no cuenten con la debida motivación, serán nulos.

⁵⁴ Consideramos necesario aclarar que cuando mencionamos “atender todas las pretensiones de los contribuyentes” no nos referimos al simple hecho de aceptarlas; sino más bien, nos referimos a que los oficios o resoluciones emanados de la Administración Tributaria, deberán contener una respuesta objetiva a cada uno de los fundamentos de hecho y derecho propuestos por el sujeto pasivo, independientemente de si la respuesta es o no favorable para éste.

Consecuentemente, existen dos posibles efectos en los que puede desembocar el incumplimiento de la normativa tributaria y constitucional, por parte del Servicio de Rentas Internas, al emitir un acto administrativo.

La primera consecuencia es la figura del silencio administrativo, la cual asegura que el derecho con el que cuentan los contribuyentes para obtener un adecuado pronunciamiento por parte de la Administración Tributaria, sea atendido en los tiempos establecidos por la normativa. El silencio administrativo se da porque no existe una respuesta expresa, por parte de la administración, dentro del plazo señalado, esto es ciento veinte días a partir de ingresado el reclamo o el recurso o inclusive las peticiones interpuestas por el sujeto pasivo.

La Ley de Modernización del Estado, en su artículo 28, respecto al derecho de petición, dispone que “Todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor a quince días, contados a partir de la fecha de su presentación, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto (...) En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante. (...)” (El subrayado me pertenece).

Por su lado, el artículo 132 del Código Tributario, sobre el plazo para resolver, señala que “Las resoluciones 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. (...)” (El subrayado me pertenece).

Al parecer existe una posible contradicción o conflicto de normas entre la Ley de Modernización del Estado y el Código Tributario, puesto que el tiempo que se otorga a la administración tributaria varía en ambos cuerpos normativos. Dicha afirmación, no es precisa puesto que la propia normativa tributaria establece el plazo de 120 días para que la administración emita un pronunciamiento respecto de las pretensiones presentadas.

Sin embargo, en los casos que no constituyan recursos o reclamos tributarios y que su procedimiento no se encuentre regulado expresamente por la normativa tributaria, deberán

regirse al plazo establecido por la Ley de Modernización del Estado, es decir quince días para ser resueltos.

El silencio administrativo, al constituir una aceptación tácita de las pretensiones presentadas por el contribuyente, está destinado únicamente para peticiones legales, es decir, no podría aplicarse para aquello que contravenga la ley.

El segundo efecto que puede traer consigo el incumplimiento de la normativa tributaria por parte del SRI, es la figura de la nulidad del acto administrativo.

En este sentido, el artículo 81 del Código Tributario, establece la forma y el contenido de los actos administrativos, señalando que éstos serán expedidos por escrito. Serán debidamente motivados mediante la enunciación de normas o principios jurídicos en los que se haya basado y señalando 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.

Adicionalmente, el artículo 82 *ibídem*, dispone que los actos administrativos gocen de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse, siempre y cuando el sujeto pasivo no haya interpuesto un reclamo o un recurso ante la institución competente.

Es decir que el Servicio de Rentas Internas, tiene la obligación de emitir el pronunciamiento correspondiente sobre las peticiones o recursos o reclamos presentados por los sujetos pasivos, cumpliendo las formalidades pertinentes, es decir, por escrito y con la correspondiente motivación, tanto fáctica como jurídica, en torno a que el contribuyente obtenga una respuesta lógica, justa y apegada lo más posible a la realidad de los hechos.

Por lo tanto, todos los actos administrativos que emanen de la Administración Tributaria, en función de la Facultad Resolutiva, serán emitidos dentro de los plazos establecidos para el efecto, se regirán a lo dispuesto en la normativa tributaria vigente y deberán mantener armonía con las garantías y derechos fundamentales reconocidos en la Constitución del Ecuador; caso contrario los mencionados actos, adolecerán de vicios que

acarrearán la invalidez de los mismos o entorpecerá la gestión recaudadora de la Administración Tributaria.

3.3.3 Facultad Recaudadora

Esta facultad aparece como consecuencia de la determinación realizada, tanto del sujeto activo como del pasivo, por lo que aparece la obligación tributaria y el siguiente paso inmediato es su cobro; para ello, la administración tributaria deberá hacer uso de su facultad recaudadora en tanto y en cuanto así lo disponga la ley.

En un primer acercamiento, la facultad recaudadora, constituye la potestad de la Administración Tributaria para cobrar las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

Con relación a la Facultad Recaudadora, el artículo 71 del Código Tributario, dispone 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.”

El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.” (El subrayado me pertenece).

Del artículo citado, se desprende que la ley o el reglamento designarán a las autoridades destinadas a ejercer la actividad de recaudación para cada uno de los tributos. Como lo hemos señalado en líneas anteriores, el Servicio de Rentas Internas se encarga de la recaudación, control y administración de los tributos más significativos, los cuales ayudan a incrementar considerablemente el monto del dinero destinado para el presupuesto general del Estado.

Otro aspecto importante de destacar en el referido artículo 72, es la potestad que se otorga a la ley o al reglamento para establecer las formas o los sistemas que permitan la recaudación de los tributos.

El artículo 112 de la Ley de Régimen Tributario Interno, respecto a la recaudación de impuestos realizada por Instituciones Financieras, establece lo siguiente: “*Autorízase a la administración tributaria para que pueda celebrar convenios especiales con las instituciones financieras establecidas en el país, tendentes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses y multas por obligaciones tributarias.*”

En aquellas localidades en las que exista una sola agencia o sucursal bancaria, ésta estará obligada a recibir las declaraciones y recaudar los impuestos, intereses y multas de los contribuyentes en la forma que lo determine la administración tributaria, aún cuando tal institución bancaria no haya celebrado convenio con el Servicio de Rentas Internas.” (El subrayado me pertenece).

Adicionalmente, el artículo 113 ibídem, señala las sanciones pecuniarias a las que están expuestas las Instituciones Financieras por no realizar debidamente la recaudación de los tributos, en los montos y plazos señalados para el efecto.

Es decir, el sistema mediante el cual se efectuará la recaudación de tributos es el de convenios entre la Administración Tributaria con las Instituciones Financieras radicadas en el país, quienes asumirán las responsabilidades que el artículo 29 del Código Tributario establece para los agentes de percepción⁵⁵.

Es importante señalar que la recaudación no se limitará únicamente al cobro de tributos, si no a todo tipo de obligación tributaria pecuniaria, es decir, tributos, multas, intereses, recargos, etc.

La facultad recaudadora será ejercida en dos momentos o situaciones, la primera es aquella en la que el sujeto pasivo cumple con su obligación tributaria voluntariamente y dentro de los plazos establecidos para el efecto. Y la segunda circunstancia es cuando la facultad recaudadora debe ser aplicada forzosamente, es decir, mediante coactiva, fundamentando su

⁵⁵ El más claro concepto sobre agente de percepción es el establecido en el numeral segundo del artículo 29 del Código Tributario que dispone que son aquellas personas, naturales o jurídicas que, por razón de su actividad, función o empleo, y por mandato de la ley o del reglamento, están obligadas a recaudar tributos y entregarlos al sujeto activo. Tal es el caso de las instituciones financieras, con quienes haya efectuado el convenio la Administración Tributaria, cuya labor es la de percibir el dinero fruto de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y entregárselo al Servicio de Rentas Internas.

accionar en disposiciones coercitivas que la Administración Tributaria puede emprender con el fin de exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias en mora.

3.3.4 Facultad Sancionadora

De acuerdo a lo establecido en el artículo 70 del Código Tributario, la facultad sancionadora implica 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.”* Es decir, la facultad sancionadora permite a la Administración Tributaria emprender acciones coercitivas mediante la aplicación de sanciones, por lo general pecuniarias, con el fin de castigar el cometimiento de infracciones tributarias.

Dicha facultad para imponer sanciones, también es reconocida en el numeral sexto del artículo segundo de la Ley de Servicio de Rentas Internas.

Por lo tanto, cuando la Administración Tributaria verifica el cometimiento de infracciones, sean éstas contravenciones o faltas reglamentarias, tiene la obligación y el deber de iniciar las gestiones coercitivas necesarias.

La imposición de sanciones dependerá de los elementos configurativos de una infracción tributaria y de la legalidad con la que ésta sea sancionada; para lo cual, los principios del Derecho Penal, actúan de igual manera en materia tributaria, puesto que debe existir un quebrantamiento de una norma positiva; la adecuación de la conducta sancionada, por parte del contribuyente, a la infracción; el conocimiento del cometimiento de la infracción, por parte de la administración tributaria; la existencia de un proceso para llevar a cabo la sanción adecuada; el aseguramiento del derecho a la defensa; la imposición de una pena; y, la posibilidad de impugnar las resoluciones administrativas.

De esta manera, la facultad sancionadora permite a la administración tributaria, la imposición de sanciones que deben cumplir con todos los requisitos de legalidad (por escrito,

con carácter de acto administrativo, debidamente notificados), adecuada motivación y efectos jurídicos individuales.

3.4 Infracciones Tributarias

3.4.1 Generalidades

Los sujetos pasivos efectúan sus obligaciones tributarias de una manera bastante irregular, existe quienes las cumplen voluntariamente y quienes lo hacen bajo la amenaza de medios coercitivos; tampoco faltan quienes simplemente no las cumplen, sea por dolo, desconocimiento o por falta de medios económicos. Sin embargo, para aquellos quienes transgreden la normativa tributaria, existen consecuencias de tipo sancionatorio que permiten al Fisco cumplir con su finalidad de recaudar tributos para aportar al presupuesto general del Estado.

Es allí donde nace el Derecho Tributario Penal, el cual se encarga del tratamiento de los temas concernientes a procedimientos para la sanción de infracciones tributarias, la definición de delitos tributarios, etc.

Existen diversos criterios que sustentan la ubicación del derecho penal tributario como parte del derecho tributario. Así lo señala el Dr. Toscano en su obra *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, al mencionar a Giuliani Fonrouge “(...) *quien concibe al derecho tributario como un todo orgánico del que las infracciones y sanciones forman parte, hasta el punto que no son aplicables las normas del Código Penal, salvo remisión expresa.*”⁵⁶

⁵⁶ Citado por TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, PUDELECO Editores S.A., Ecuador, febrero 2006.

Por el contrario, el mismo autor, señala que Sáinz Bujanda concibe al derecho tributario penal como parte del derecho penal común, debido a que existe *“identidad sustancial entre la infracción penal y la infracción tributaria.”*

Adicionalmente, otros criterios separan al derecho penal común del derecho penal contravencional, ubicándolo al derecho penal tributario en éste último.

En cambio, la legislación ecuatoriana se inclina hacia la corriente de enmarcar al derecho tributario penal como parte del derecho tributario; así lo podemos palpar, luego de leer el artículo 310 del Código Tributario, que expresa: *“Las disposiciones de este Código se aplicarán a todas las infracciones tributarias. Las normas y principios del derecho penal común, regirán supletoriamente y sólo a falta de disposición tributaria expresa.”*

Consideramos bastante acertada a la teoría que concibe al derecho penal tributario como un capítulo del derecho penal general y nos adherimos a sus lineamientos. Puesto que la materia penal es la más indicada para atender cualquier tipo de vacío o ambigüedad que pudiera existir en cuanto a normativa tributaria penal se trate.

Tomando en cuenta estos antecedentes, el derecho tributario penal se encarga del juzgamiento y la imposición de la correspondiente sanción de acciones u omisiones que los contribuyentes hayan cometido y que atentan contra el ordenamiento jurídico, causando un perjuicio directo al Estado e indirecto a la sociedad en general.

3.4.2 Concepto

En términos generales, la infracción es definida como la *“transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado”*⁵⁷. En otras palabras, una infracción constituye la acción u omisión de la disposición establecida en un

⁵⁷ CABANELLAS, Guillermo: Diccionario de Ciencias Jurídicas, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1976, p. 380.

ordenamiento jurídico, cuya gravedad de la sanción, dependerá proporcionalmente de la jerarquía del cuerpo normativo transgredido.

Sin embargo, desde un punto de vista netamente jurídico, es posible concebir al ilícito o a las infracciones como un mero cumplimiento de la normativa jurídica. Tanto es así que el accionar de una persona se encaja perfectamente en lo dispuesto por el ordenamiento jurídico; es decir, la acción realizada no desembocaría en una transgresión legal, por el contrario se cumpliría con lo dispuesto en la norma legal.

El artículo 314 del Código Tributario, establece que infracción tributaria es “(...) *toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión.*”

Posteriormente, el artículo 315, del mismo cuerpo legal, dispone que las infracciones, para efectos de su juzgamiento y sanción, se clasifiquen en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

De los párrafos anteriores, se puede establecer que la normativa tributaria ecuatoriana ha dispuesto que los delitos, las contravenciones y las faltas reglamentarias sean considerados como infracciones tributarias, sin tomar en cuenta su juzgamiento ni sanción o peor aun su gravedad.

3.4.3 Diferencias de los delitos tributarios y las infracciones tributarias

Ahora bien, el Código Tributario, en su artículo 315, clasifica a las infracciones tributarias en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias; de las cuales, éstas dos últimas serán juzgadas y sancionadas administrativamente y, los delitos, penalmente.

Esta consideración ubica al derecho tributario penal en una situación bastante peculiar, puesto que de acuerdo a la propia normativa, una violación al ordenamiento jurídico puede desembocar en delito, contravención o falta reglamentaria; el mismo ordenamiento jurídico ha

dispuesto un tratamiento especial para cada infracción tributaria, sea este penal o administrativo.

Sin embargo, para que una infracción tributaria sea concebida como un delito tributario, en su defecto, sea admitida en la esfera penal, ésta deberá cumplir con las características propias de las conductas ilícitas, es decir, que exista un acto típico, que se diferencie la responsabilidad, la culpa, el dolo, voluntad, etc. características de las que, evidentemente, las infracciones y contravenciones tributarias, carecen.

Si bien es cierto, las infracciones tributarias comparten un mismo origen, es decir, no cabría una diferencia cualitativa, no es menos cierto que una de las principales características que distinguen a las infracciones administrativas de las penales, es la gravedad de la ilegalidad cometida, en donde las segundas serán de menor gravedad, es decir una diferencia cuantitativa (gradual).

Consecuentemente, la sanción prevista para cada caso, también será impuesta en virtud de la gravedad de la ilegalidad cometida; así, el cometimiento de delitos será sancionado con prisión, en cambio, para el caso de las faltas reglamentarias y contravenciones existen previstas sanciones con carácter pecuniario.

Resulta bastante controversial el hecho de que las infracciones tributarias tengan una raíz en común y, sin embargo, exista normativa que al mismo tiempo no pueda ser aplicada en éstas infracciones. Tal es el caso de las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes, dispuestas en el Código Tributario en sus artículos 318, 319 y 320, respectivamente, cuya naturaleza no permite que sean aplicables para los casos de contravenciones y faltas reglamentarias, sino única y exclusivamente para casos de delitos.⁵⁸

⁵⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala Especializada de lo Fiscal, Juicio de Impugnación No. 68-2002, Registro Oficial No. 265, publicado el 3 de febrero de 2004: “(...) *Las circunstancias agravantes, atenuantes y eximentes previstas en los artículos 344, 345 y 346 conciernen a los delitos mas no a las contravenciones para cuya configuración basta la transgresión de la norma (...)*”. Fuente: Silec.

3.4.4 Delitos, Contravenciones y Faltas Reglamentarias

En consideración al carácter administrativo- tributaria con el que cuenta la presente disertación, realizaremos un estudio más profundo de las infracciones tributarias calificadas como faltas reglamentarias y contravenciones, las cuales, son sancionadas por la administración tributaria, haciendo una breve referencia al delito tributario, propio de la materia penal.

a) *Delito Tributario*

No existe una definición expresa para delito tributario, por lo que nos hemos visto en la necesidad de remitirnos a las fuentes penales para acercarnos a un concepto apegado a la realidad.

El delito es definido como un acto como antijurídico y doloso que es debidamente sancionado con una pena, proviene del latín “*delictum*”.⁵⁹

Un concepto más acertado es el que nos señala el maestro Carrara, quien define al delito como “(...) *la infracción de la ley del Estado, promulgada para proteger la seguridad de los ciudadanos y que resulta de un acto externo del hombre, positivo o negativo, moralmente imputable y socialmente dañoso.*”⁶⁰

En otras palabras, el cometimiento de un delito es la acción u omisión que debe ser sancionada por el órgano represor del Estado, amparándose en la normativa tipificada para el efecto.

⁵⁹ CABANELLAS, Guillermo: *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1993, p. 115.

⁶⁰ CARRARA, Francesco, *Programa de Derecho Criminal: delitos contra el honor*, Editorial Temis, Bogotá, 1924.

Y para que una acción u omisión sea calificada como delito, ésta debe mantener la característica de ser un acto típico, antijurídico y culpable.

El artículo 315 del Código Tributario, en su parte pertinente, dispone que delitos son aquellos actos tipificados y sancionados en el mismo código y otras leyes tributarias, como lo pueden ser los delitos establecidos en la Ley Orgánica de Aduanas, de los cuales podemos citar al delito de contrabando⁶¹. Adicionalmente, el artículo 316 ibídem, establece como elemento constitutivo de los delitos al dolo⁶².

Por otro lado, el artículo 342 del mismo cuerpo legal, dispone que las defraudaciones constituyen *“(...) 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.”*

Si la defraudación se la realizara con la complicidad de uno o más funcionarios de la Administración Pública, sería una defraudación agravada, sancionada con la pena máxima.

Por lo tanto, es imprescindible tener en cuenta que los delitos tributarios son todos aquellos actos u omisiones que transgreden un ordenamiento jurídico con el fin de reducir o evitar una obligación tributaria, tomando en cuenta que los elementos constitutivos de un delito tributario son el dolo y la responsabilidad del infractor.

Una característica fundamental de los delitos tributarios, la cual permite diferenciarlos de las contravenciones y faltas reglamentarias, es la sanción con la que son reprimidos. Por la gravedad de la transgresión, por el perjuicio establecido y sobre todo, por el dolo con el que fueron cometidos estos actos violatorios del ordenamiento jurídico, son sancionados con penas

⁶¹ El delito de contrabando estaba tipificado y sancionado por el Código Tributario, con la publicación de la Ley Orgánica de Aduanas, en 1994, se derogaron los artículos referentes al mencionado delito del código señalado.

⁶² Para que se configure un delito tributario, el Código Tributario, establece como elemento al dolo, entendiéndose como la intención de hacer daño que, en materia tributaria, esa intención de hacer daño se ve reflejada en la intención de causar un perjuicio económico al Estado, a costa de enriquecer el patrimonio propio del infractor.

privativas de la libertad, las cuales varían entre prisión o reclusión, dependiendo de la gravedad y las circunstancias en que se cometieron.

b) *Contravenciones*

Este tipo de infracciones tributarias, clasificadas como tal en el artículo 315 del Código Tributario, son concebidas como las violaciones de normas adjetivas⁶³ o el incumplimiento de deberes formales, constantes en este Código o en otras disposiciones legales.

Por su parte, el artículo 348 del Código Tributario define a las contravenciones tributarias como *“las acciones u omisiones de los contribuyentes, responsables o terceros o de los empleados o funcionarios públicos, que violen o no acaten las normas legales sobre administración o aplicación de tributos, u obstaculicen la verificación o fiscalización de los mismos, o impidan o retarden la tramitación de los reclamos, acciones o recursos administrativos.”*

De lo expresado anteriormente, se desprende que la ausencia de dolo y la menor gravedad del ilícito cometido, son las principales diferencias entre contravenciones y delitos tributarios, a pesar de que ambas son consideradas como infracciones tributarias; sin embargo, la doctrina tributaria establece otra característica propia de las contravenciones, ya que éstas no contravienen un bien jurídico protegido que atente contra derechos propios del ser humano.

Otra importante diferencia radica en que el delito tributario, que de acuerdo a la normativa ecuatoriana constituye la defraudación, es juzgado por los tribunales de justicia de la República, mientras que las contravenciones son sancionadas por la propia Administración Tributaria.

Es considerable que los funcionarios del Servicio de Rentas Internas tengan la competencia necesaria para sancionar y juzgar las contravenciones cometidas por sus

⁶³ Las normas adjetivas, son aquellas que se encuentran dispuestas directamente por el ordenamiento jurídico y de las cuales se derivan otras normas legales; verbi gratia, el Código Civil, el Código Penal, el Código Tributario, Ley de Régimen Tributario Interno, etc.

administrados, sin embargo, es necesario que sus actuaciones están supeditadas a la Constitución del Ecuador y a la normativa tributaria vigente, tomando en cuenta los inconvenientes que ello implica.

Un ejemplo de contravención podemos citar la falta de declaración del Impuesto al Valor Agregado; impuesto que puede ser declarado mensual o semestralmente, dependiendo de las actividades económicas que el contribuyente realiza. En este caso, el deber formal de realizar las declaraciones correspondientes, se encuentra tipificado en el Código Tributario y la omisión de la declaración del Impuesto al Valor Agregado, obligación dispuesta en la Ley de Régimen Tributario Interno, constituyen un claro ejemplo de contravención tributaria. Porque se estaría violentando cuerpos normativos adjetivos.

Respecto a las sanciones establecidas para las contravenciones, el artículo 349 del Código Tributario, señala que *“(...) 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, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.*

Para aquellas contravenciones que se castiguen con multas periódicas, la sanción por cada período, se impondrá de conformidad a los límites establecidos en el inciso anterior.

Los límites antes referidos no serán aplicables en los casos de contravenciones en los que la norma legal prevea sanciones específicas.

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.”

c) Faltas Reglamentarias

Al igual que el delito tributario y las contravenciones, las faltas reglamentarias son consideradas como infracciones tributarias en el artículo 315 del Código Tributario, y son

aquellas violaciones de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general, que no se encuentren comprendidas en la tipificación de delitos o contravenciones.

Consecuentemente, el artículo 351 del cuerpo legal antes mencionado, define a las faltas reglamentarias como “(...) *la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos.*”

De lo expresado anteriormente, se desprende que las faltas reglamentarias, a diferencia de las contravenciones, son infracciones tributarias de menor gravedad, mediante las cuales se sancionan inobservancias, cometidas por los contribuyentes, de procesos establecidos para el cumplimiento de los deberes formales. Es decir, las faltas reglamentarias son configuradas el momento en que exista una violación de reglamentos o normas secundarias de obligatoriedad general; dichas violaciones no deben encontrarse tipificadas como contravenciones o delitos, por lo tanto, basta con la transgresión de la norma reglamentaria para que se configure una falta reglamentaria.

Un ejemplo de falta reglamentaria es el incumplimiento de los requisitos para llenado de un comprobante de venta, establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención.

En este punto, surge la duda respecto a la posibilidad de que un contribuyente pueda incurrir en infracciones tributarias calificadas como contravenciones y faltas reglamentarias al mismo tiempo; de ser afirmativa la respuesta, ¿cómo debería proceder a juzgar y sancionar la Administración Tributaria, sin que esto implique una violación de derechos fundamentales y sin atentar contra las garantías constitucionales?

Estas inquietudes surgen por la mínima diferencia que existe en la tipificación de contravenciones y faltas reglamentarias. La redacción de las infracciones tributarias señaladas abarca el tema someramente y no define expresamente los elementos que caracterizan a cada tipo de infracción.

Uno de los ejemplos más palpables sobre la limitada redacción de las infracciones tributarias consideradas como faltas reglamentarias y contravenciones se evidencia en el juzgamiento y sanción que los contribuyentes que podrían recibir por infringir los plazos establecidos para realizar la Declaración Patrimonial.

El artículo 40A de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 242, el 29 diciembre 2007, instituyó la figura de la información del patrimonio, mediante la cual, las personas naturales deben presentar una declaración del total de sus activos, de acuerdo a las condiciones señaladas en el reglamento para la aplicación de la mencionada ley.

El Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que las personas naturales, que tengan o no actividad económica, cuyos activos superen los USD. 200.000,00, estarán obligados a realizar la declaración patrimonial, anualmente y en los plazos que establezca el Servicio de Rentas Internas.

En este sentido, el Servicio de Rentas Internas, emitió la Resolución No. 1510, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 497, del 30 de diciembre de 2008, mediante la cual dispone que la declaración patrimonial deberá ser presentada conforme a los plazos previstos, en el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para la presentación de la declaración de Impuesto a la Renta de personas naturales; esto es, en función del noveno dígito de la cédula, en el mes de marzo. Disponiendo que para la declaración del patrimonio correspondiente al año 2008, se lo realizará en los meses de mayo y junio del ejercicio fiscal 2009.

En el supuesto de que la declaración patrimonial se presente fuera del plazo establecido para el efecto, se incurre en una falta reglamentaria, puesto que se incumple con lo dispuesto en el reglamento correspondiente. Por el contrario si, el contribuyente no realiza la declaración patrimonial, la Administración Tributaria podría iniciar un proceso sancionatorio por contravención al incumplir lo dispuesto en la Ley de Régimen Tributario Interno.

De estas dos posibilidades emana una tercera y consiste en que sujeto pasivo, presente la declaración patrimonial tardíamente luego de haber sido sancionado por la falta de

presentación; lo que implicaría que el Sujeto Activo tiene la posibilidad de imponer una sanción por declaración tardía, considerada como falta reglamentaria. Debemos tener presente que el caso expuesto no pertenece a un hecho que configura más de una infracción tributaria, como lo dispone el artículo 325, el cual establece que la concurrencia de infracciones será sancionada con la pena más grave.

Para lo cual, la Administración Tributaria podría argumentar que son dos infracciones tributarias, tipificadas y sancionadas indistintamente. Sin embargo las garantías constitucionales con las que cuentan los contribuyentes, impiden el ejercicio abusivo y desmedido de la facultad sancionadora.

Continuando con el análisis de las faltas reglamentarias, el artículo dispuesto a continuación del artículo 351 del Código Tributario, señala lo siguiente: *“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, sin perjuicio de las demás sanciones, que para cada infracción, se establezcan en las respectivas normas.*

El pago de la multa no exime del cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales que la motivaron.”

Adicionalmente, el Código Tributario indica que el pago de las multas impuestas por faltas reglamentarias, no exime al infractor del cumplimiento de los procedimientos, requisitos u obligaciones por cuya omisión fue sancionado.

3.5 Sanciones Tributarias

Las sanciones tributarias son el resultado del proceso sancionatorio que el órgano competente haya seguido en contra de aquellos sujetos pasivos incurrieron en cualquiera de las infracciones tributarias dispuestas en el Código Tributario o la normativa tributaria pertinente.

Respecto a las sanciones, el Código Tributario, en su artículo 323, hace una numeración expresa de las sanciones a ser aplicadas dependiendo del tipo de infracción cometida; haremos un breve análisis de las sanciones a las que se refiere dicho artículo.⁶⁴

Para la aplicación de las sanciones que analizaremos a continuación, las actuaciones de la administración tributaria deberán mantener plena armonía con el marco constitucional, respetando los derechos humanos y las garantías que protegen a los contribuyentes,

a) Multas Pecuniarias

Constituye en una sanción económica la cual que se impone en proporción al valor de los tributos que, por la acción u omisión punible, se trató de evadir. Procede para casos de delitos tributarios (tomando en cuenta el valor de los bienes objeto de la infracción), para contravenciones y faltas reglamentarias (artículo 349 y el artículo innumerado a continuación del 351 del Código Tributario, respectivamente). Éste tipo de multas no pueden ser sustituidas con prisión.

Las multas correspondientes al cometimiento de contravenciones y faltas reglamentarias no tienen una cuantía fija para cada caso de infracción tributaria. Por el contrario, el ordenamiento jurídico ha dispuesto un margen de montos, mínimos y máximos, dentro del cual el administrador deberá fluctuar para determinar la cuantía de la multa correspondiente.

Para el efecto, el administrador está facultado para actuar discrecionalmente en función de cumplir con la imposición de una multa tributaria, sin embargo, la mencionada discrecionalidad, deberá gozar de la adecuada motivación, caso contrario, se estaría incurriendo en una arbitrariedad administrativa.

⁶⁴ Artículo 323 del Código Tributario, en su parte pertinente: “(...) a) *Multa*; b) *Clausura del establecimiento o negocio*; c) *Suspensión de actividades*; d) *Decomiso*; e) *Incautación definitiva*; f) *Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos*; g) *Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones*; h) *Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos*; i) *Prisión*; y, j) *Reclusión menor ordinaria*.(...)”

b) Clausura del Establecimiento o Negocio

Se lleva a cabo por parte de los funcionarios de la administración tributaria por el cometimiento de infracciones tributarias calificadas como contravenciones. Es una sanción prevista por la omisión de deberes formales de los contribuyentes y se clausura el establecimiento en donde el sujeto pasivo ejerce su actividad económica. Adicionalmente, el artículo innumerado primero, a continuación del artículo 329 del Código Tributario, dispone que, salvo en casos previstos por la ley, el tiempo de la clausura no podrá exceder de tres meses.

Resulta un tanto discutible la imposición de este tipo de sanciones en virtud de que se estaría atentado contra el derecho al trabajo del contribuyente, derecho constitucional que garantiza el libre ejercicio de las distintas actividades económicas que los ciudadanos pueden emprender.

c) Suspensión de Actividades

El artículo innumerado segundo, a continuación del artículo 329 del Código Tributario, señala que en los casos que, por la naturaleza de las actividades económicas de los infractores, no pueda aplicarse la sanción de clausura, “(...) *la administración tributaria dispondrá la suspensión de las actividades económicas del infractor. (...)*”

Consideramos que éste tipo de sanciones son un tanto obsoletas, pues resulta difícil controlar que efectivamente el contribuyente suspendió sus actividades económicas.

Por ejemplo, el caso de aquellas personas que trabajan en el Mercado Mayorista, no cuentan con un establecimiento que pueda ser objeto de clausura; si la Administración Tributaria sanciona a este tipo de comerciantes, es poco improbable que dejen de proveer su producto, haciendo caso omiso a la sanción impuesta.

d) Decomiso

El decomiso se encuentra tipificado en el artículo innumerado tercero, a continuación del artículo 329 del Código Tributario y constituye la pérdida del dominio sobre los bienes materia del delito en favor del acreedor tributario. Los bienes y objetos utilizados para cometer la infracción también pueden ser objeto del decomiso, siempre que pertenezcan a su autor o cómplice o de acuerdo a la gravedad y circunstancias del caso.

“(...) Cuando exista una diferencia apreciable entre el valor de los bienes u objetos materia del delito y el que corresponda a los medios u objetos que sirvieron para cometerlo, y no sea del caso decomisar dichos bienes, sea por la mentada desproporción de valores o porque no pertenezcan al infractor, se sustituirá el decomiso de dichos medios con una multa adicional de dos a cinco veces el valor de la mercadería o bienes materia del delito.”

Estas sanciones pueden ser aplicadas para sancionar el cometimiento de delitos tributarios en función de su rigurosidad y de conformidad con la gravedad y el daño al bien jurídico protegido.

e) Incautación Definitiva

Es la pérdida del derecho de dominio, dispuesta por la autoridad administrativa o jurisdiccional. El caso más claro de incautación definitiva se lo aprecia en los operativos emprendidos por el Servicio de Rentas Internas para detener el comercio de mercancía robada, para lo cual, se revisa que la mercancía cuente con los respectivos comprobantes de venta que acreditan su proceder legal. En caso de que la mercancía no cuente con los documentos necesarios para respaldar su proceder, la sanción es la incautación definitiva.

f) Suspensión o Cancelación de Inscripciones, Autorizaciones y Patentes

Tipificado en el artículo innumerado quinto, a continuación del artículo 329 del Código Tributario, y consiste en la suspensión o cancelación de las autorizaciones y patentes requeridas para el ejercicio del comercio o de la industria. Los sancionados con éstas penas, podrán rehabilitarlas luego del transcurso de un año contado a partir de la ejecutoría de la resolución administrativa o sentencia que impuso dicha pena.

g) Suspensión en el Desempeño de Cargos Públicos

Éste tipo de sanciones son aplicadas para aquellos funcionarios públicos que actuaron como autores, cómplices o encubridores de un delito o en la reincidencia de una contravención. En el caso de que la pena sea el resultado del cometimiento de un delito, el funcionario público no podrá ser designado para ningún cargo o función pública durante tres años, contados a partir de la ejecutoría de sentencia. En cambio, si la pena fue impuesta por la reincidencia de contravenciones, el funcionario público, autor, cómplice o encubridor, se establece el mismo impedimento, pero a partir de la imposición de la resolución que impuso dicha sanción.

Ésta pena no puede superar los seis meses, tiempo durante el cual el funcionario no obtendrá su remuneración. Para lo cual el Secretario Nacional Técnico de Desarrollo de Recursos Humanos y de Remuneraciones del Sector Público y el Contralor General de la Nación, deberán vigilar que el proceso de pago de las remuneraciones haya sido suspendido.

h) Prisión y Reclusión Menor Ordinaria

Constituyen sanciones exclusivamente para infracciones tributarias enmarcadas como delitos. Las penas de prisión no pueden ser inferiores a un mes, ni mayores de cinco años y las penas de reclusión menor ordinaria no serán inferiores a un año, ni mayores de seis años. En ambos casos, las penas no podrán ser sustituidas con sanciones pecuniarias. A las penas de prisión y reclusión menor ordinaria las encontramos en el artículo 330 y el artículo innumerado que continuación de éste se tipifica, del Código Tributario.

Éstas sanciones se extinguen por muerte del infractor o por prescripción de la acción que para el caso de delitos sancionados con penas de prisión prescribirá en cinco años y las correspondientes a reclusión menor ordinaria, en el lapso de diez años, contados a partir del cometimiento del delito. A diferencia de las demás sanciones estudiadas en los párrafos precedentes, cuya acción prescribe en tres años o por muerte del infractor.

3.6 El Proceso Sancionatorio de la Administración Tributaria

Los procesos coercitivos y punitivos establecidos en el régimen tributario ecuatoriano son ejercidos por la Administración Tributaria con el fin de juzgar y sancionar infracciones tributarias calificadas como contravenciones y faltas reglamentarias, o para persuadir a aquellos contribuyentes que por una u otra razón, han dejado de cumplir con las respectivas obligaciones tributarias o de una u otra manera han incurrido en una infracción tributaria.

La normativa tributaria faculta al fisco para que inicie procesos de control tributario y posteriormente, de ser el caso, efectúe el proceso sancionatorio establecido correspondiente a la infracción cometida o el daño perpetrado. Estos procesos, se deben llevar a cabo en consideración de las garantías constitucionales y los derechos fundamentales de los contribuyentes procesados.

Es decir que depende de la norma transgredida y la gravedad de la infracción cometida, para que el Estado ecuatoriano, a través del Servicio de Rentas Internas, inicie las acciones pertinentes para juzgar y sancionar, en su defecto absolver, a aquellos contribuyentes que han infringido el ordenamiento jurídico.

Los procesos sancionadores son realizados por la concurrencia de varias facultades con las que cuenta la administración tributaria puesto que ésta iniciará procesos de control (determinar el cumplimiento u omisión de obligaciones tributarias), procesos persuasivos (iniciar procesos preventivos de sanción para que los sujetos pasivos cumplan con las obligaciones tributarias en mora), o procesos sancionatorios (infracciones tributarias sancionadas administrativamente).

Éstas políticas sancionatorias serán aplicadas en los procesos de control tributario que lleve a cabo el Servicio de Rentas Internas para los casos de omisiones, inconsistencias o requerimientos de información.

3.7 Sanciones Administrativas

Como hemos analizado anteriormente, la Administración Tributaria tiene la obligación de gestionar una recaudación considerable para aportar significativamente al presupuesto general del Estado, para lo cual, ejercerá las facultades administrativas que le permitan, prevenir, persuadir y sancionar a los contribuyentes que infrinjan la normativa tributaria vigente.

En la presente disertación, enunciaremos los procesos sancionatorios que la Administración Tributaria utiliza como instrumento de control para contribuyentes que mantienen obligaciones tributarias pendientes y la imposición de sanciones para aquellos que han incurrido en alguna contravención o falta reglamentaria.

Para lograr su cometido, la Administración Tributaria actuará en función de aquellas facultades que le permitan ejercer el adecuado control sobre la información presentada por sus

administrados (sean estas declaraciones, comprobantes de venta, contabilidad, etc.); determinar la existencia de una obligación tributaria omisa y persuadir su cumplimiento; establecer los valores consignados erróneamente; realizar el procedimiento sancionatorio de acuerdo al tipo de infracción cometida; emitir una multa pecuniaria de acuerdo a la gravedad de la transgresión incurrida; y, ejercer las acciones correspondientes al cobro de las multas impuestas.

Iniciaremos con el estudio de los procesos sancionatorios establecidos para el caso de infracciones tributarias por el incumplimiento de deberes formales de los contribuyentes; posteriormente analizaremos los procesos sancionatorios iniciados por el cometimiento de contravenciones o faltas reglamentarias.

3.8 Procedimiento Sancionatorio por Omisión de Declaraciones Tributarias

La presentación de declaraciones tributarias constituyen un deber formal consagrado en los literales d) y e) del artículo 96 del Código Tributario en el Código Tributario y su inobservancia constituye una infracción tributaria considerada como contravención.

Para que el Servicio de Rentas Internas pueda establecer la existencia del cumplimiento de deberes formales de los contribuyentes, es necesario que realice procesos de control y verificación de la información con la que dispone; para el efecto deberá concatenar los valores consignados en las declaraciones presentadas por el propio contribuyente y las declaraciones realizadas por terceros.

En este sentido, de acuerdo a la Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas⁶⁵, la omisión de las declaraciones tributarias

⁶⁵ La Disposición General Séptima de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial No. 181 con fecha 30 de abril de 199, establece que para el cumplimiento de las disposiciones de esta Ley, se establecen los siguientes instrumentos de carácter general para el efectivo control de los contribuyentes y las recaudaciones, de los cuales, es necesario citar el literal a) que dispone: “a) *Clausura.- La clausura es el acto administrativo de carácter reglado e impugnabile.*”

correspondientes a cada tipo de contribuyente y al régimen impositivo al que pertenecen; no proporcionar la información solicitada por el sujeto activo; y, no emitir comprobantes de venta o entregarlos sin cumplir con los requisitos establecidos, constituyen infracciones sancionadas con la clausura del establecimiento en donde el contribuyente ejerce sus actividades económicas.

De conformidad con la normativa citada en los párrafos precedentes y luego de verificar que efectivamente existe el incumplimiento de las obligaciones tributarias señaladas, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir una Preventiva de Clausura⁶⁶, otorgando al contribuyente un plazo de diez días para que éste proceda a realizar las declaraciones tributarias omisas.

La mencionada preventiva advierte que su incumplimiento deberá ser sancionado con la clausura del establecimiento en donde el contribuyente ejerce sus actividades económicas, por un lapso no menor a siete días, donde la reincidencia será castigada con la clausura de diez días.

Para aquellos casos en los que, por la naturaleza de las actividades del contribuyente, no sea posible aplicar la sanción de clausura, el Servicio de Rentas Internas emitirá un Inicio de Sumario⁶⁷, mediante el cual, se otorga el plazo de cinco días hábiles para que el

mediante el cual el Director del Servicio de Rentas Internas, por sí o mediante delegación, clausura los establecimientos de los sujetos pasivos, cuando éstos se hallen incurso en cualesquiera de los siguientes casos:

i) Falta de declaración, por parte de los sujetos pasivos, en las fechas y plazos establecidos para el efecto, aún cuando en la declaración no se cause impuestos;

ii) No proporcionar la información requerida por la Administración Tributaria, en las condiciones que pueda proporcionar el contribuyente;

iii) No entregar los comprobantes de venta o entregarlos sin que cumplan los requisitos legales o reglamentarios.

La clausura, que no podrá ser sustituida con sanciones pecuniarias, se aplicará sin perjuicio de la acción penal a que hubiere lugar.” (El subrayado y la negrilla me pertenecen).

⁶⁶ Documento que tiene el propósito de comunicar al sujeto pasivo omiso sobre las obligaciones pendientes de cumplir, otorga un plazo de diez días para que se proceda a dar cumplimiento con las mismas; su inobservancia acarrea el cometimiento de una infracción tributaria debidamente sancionada. Adicionalmente, la Preventiva de Clausura, no constituye un acto administrativo toda vez que no es un acto de determinación sino un documento meramente informativo.

⁶⁷ El Inicio Sumario, es una instancia instaurada en el artículo 363 de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la cual, el funcionario administrador encargado de imponer sanciones, que haya descubierto el cometimiento de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de

contribuyente cumpla con las obligaciones señaladas en mora; en su defecto, presente las pruebas que justifiquen, de una manera legal, la razón por la cual no se realizó las mencionadas obligaciones.

Una vez finalizado el plazo concedido, tanto en la Preventiva de Clausura (diez días) como en el Inicio Sumario (cinco días), y en caso de que el sujeto pasivo no haya cumplido las obligaciones tributarias en mora establecidas en los mencionados documentos, el Servicio de Rentas Internas procederá a emitir la Resolución de Clausura por Omisión en Declaraciones de Impuestos o la Resolución de Sanción Pecuniaria por Omisión en Declaraciones de Impuestos, dependiendo del proceso sancionatorio iniciado.

La Administración Tributaria, mediante la emisión de las resoluciones sancionatorias, impondrá la correspondiente sanción, esto es, clausura de siete a diez días, para el caso de la preventiva de clausura o la multa correspondiente si se tratase de un inicio sumario.

Se podría dar el caso de que una vez emitida la resolución de clausura, no sea posible realizar la clausura respectiva; en ese caso, el funcionario encargado del proceso sancionatorio de clausura, deberá emitir un informe de No Aplicación de Clausura. Posteriormente deberá abrir un inicio sumario y seguir con el proceso adecuado que éste implica.

3.9 Procedimiento Sancionatorio por Inconsistencias en Valores Consignados

Luego de la revisión de las bases de datos con las que cuenta el Servicio de Rentas Internas y de la recolección de información presentada por terceros, se puede llegar a establecer que determinada declaración mantiene inconsistencias. Es decir, la declaración

ellas por denuncia o en cualquier otra forma, deberá tomar las medidas correspondientes para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concederá el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción. Concluido el término probatorio y sin más trámite, dictará resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.

presentada por el contribuyente mantiene errores de cálculo o no se encuentra concatenada con las demás declaraciones presentadas (pueden ser anexos también).

Una vez que la Administración Tributaria haya determinado la existencia de los errores mencionados, deberá emitir un Oficio de Inconsistencias, mediante el cual se otorga un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a la fecha en que fue notificado el mencionado oficio, para que el sujeto pasivo presente la declaración sustitutiva, la cual corrija los valores incorrectos o para que realice la respectiva recarga del anexo de información, así mismo, corrigiendo los valores erróneos.

Los oficios de inconsistencias son emitidos por el fisco, en virtud de los artículos 67 y 70 del Código Tributario, los cuales, como lo hemos señalado en líneas anteriores, establecen las facultades de la administración tributaria, entre ellas la sancionadora.

En concordancia con los artículos mencionados, en el mismo oficio de inconsistencias, se hace constar el numeral sexto, del artículo segundo y el artículo nueve de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, que establece las facultades administrativas y la facultad de los directores regionales y provinciales para ejercer sus funciones, dentro de su respectiva jurisdicción.

Adicionalmente, en los oficios por inconsistencias se transcriben los deberes formales de los contribuyentes, haciendo hincapié en aquellos que han sido atentados. Consecuentemente, su inobservancia constituirá una contravención.

El artículo 107D de la Ley de Régimen Tributario Interno, que se refiere a las inconsistencias en la declaración y anexos de información, establece el proceso sancionatorio para estos casos y señala: *“Si el Servicio de Rentas Internas detectare inconsistencias en las declaraciones o en los anexos que presente el contribuyente, siempre que no generen diferencias a favor de la Administración Tributaria, notificará al sujeto pasivo con la inconsistencia detectada, otorgándole el plazo de 10 días para que presente la respectiva declaración o anexo de información sustitutivo, corrigiendo los errores detectados. La falta de cumplimiento de lo comunicado por la Administración Tributaria constituirá contravención, que será sancionada de conformidad con la ley. La imposición de la sanción*

no exime al sujeto pasivo del cumplimiento de su obligación, pudiendo la Administración Tributaria notificar nuevamente la inconsistencia y sancionar el incumplimiento. La reincidencia se sancionará de conformidad con lo previsto por el Código Tributario.” (El subrayado me pertenece).

Una vez que haya finalizado el plazo otorgado, sin que el sujeto pasivo haya cumplido con lo dispuesto en el oficio de inconsistencias, la Administración Tributaria procederá a emitir el correspondiente inicio sumario.

El inicio sumario referido no otorga el plazo de cinco días para que el sujeto pasivo presente o corrija las inconsistencias detectadas, sino para que, en razón de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas legales pertinentes para justificar el incumplimiento de lo dispuesto en el oficio de inconsistencias.

Luego de transcurrido el plazo establecido por el respectivo inicio sumario y, de ser el caso que el procesado no haya presentado prueba alguna que desvirtúe el cometimiento de la contravención, el Servicio de Rentas Internas emitirá la resolución sancionatoria correspondiente, imponiendo la respectiva sanción pecuniaria.

3.10 Procedimiento Sancionatorio por el Incumplimiento de Requerimientos de Información

Los requerimientos de información son concebidos en virtud de la determinación de la obligación tributaria efectuada de una manera mixta, es decir, fruto de la recopilación de información presentada por el sujeto activo, sujeto pasivo o terceros.

El requerimiento de información es un oficio que emite la Administración Tributaria con el fin de esclarecer determinados hechos. Por ejemplo, el sujeto activo podría emitir un requerimiento de información para que el contribuyente presente las facturas emitidas durante

el mes de junio de 2011, con el fin de verificar que éstas cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Complementarios.

Una variación a la presente política de control, es la Exhibición Documental o la Comparecencia del propio contribuyente ante las oficinas del Servicio de Rentas Internas, las cuales cumplen la misma función que es la de que el sujeto pasivo presente la documentación requerida por la Administración Tributaria o justifique acontecimientos que develarán información. Es pertinente señalar que la propia administración detallara la fecha y hora en la que el contribuyente deberá acercarse a comparecer.

Los distintos requerimientos de información se instituyen en deberes formales que el contribuyente está obligado a cumplir, caso contrario se configura una contravención tributaria.

Por lo que si el administrado no cumple con la presentación de la documentación requerida por el Servicio de Rentas Internas, éste deberá emitir el respectivo inicio sumario, otorgando cinco días para que el contribuyente, en ejercicio de su derecho a la defensa, presente las pruebas pertinentes que justifiquen legalmente el cometimiento de la infracción tributaria atribuida.

Finalmente, se sancionará al sujeto pasivo con la respectiva multa pecuniaria mediante la emisión de la resolución sancionatoria correspondiente.

3.11 Procedimiento Sancionatorio por Contravenciones o Faltas Reglamentarias

Existen también los procesos que sancionan el cometimiento de contravenciones o faltas reglamentarias que no atentan específicamente a los deberes formales de los contribuyentes. Sino más bien, son infracciones tributarias cometidas por violación o incumplimiento de los cuerpos normativos adjetivos o reglamentos y resoluciones emitidas

por el Servicio de Rentas Internas. Son sancionadas con una multa pecuniaria, debidamente establecida, mas no con la clausura, pues, como veíamos anteriormente, la clausura está dirigida a sujetos pasivos que hagan caso omiso a los deberes formales establecidos en el artículo 96 del Código Tributario.

Para el caso de que el Servicio de Rentas Internas haya detectado el cometimiento de una infracción tributaria, el proceso sancionatorio será iniciado con la emisión del Inicio Sumario cuyo fin, en consideración con el artículo 363 del Código Tributario, y consiste en que el sujeto pasivo, en ejercicio de su derecho a la defensa, presente todas las pruebas pertinentes que desvirtúen el cometimiento de la infracción atribuida. Para el efecto, el mencionado sumario, otorga el plazo de cinco días hábiles, contados a partir del día siguiente al de su notificación.

Si el infractor no ha ingresado documentación alguna o no ha podido desvirtuar la infracción que está siendo atribuida, el Servicio de Rentas Internas, al amparo del artículo 363 del Código Tributario, procederá a sancionar al contribuyente con el monto establecido para las contravenciones tributarias. Por el contrario, si ha presentado las pruebas suficientes para desvirtuar la infracción atribuida, se procederá a emitir una resolución absolutoria.

Por otro lado, cuando la Administración Tributaria detecta el cometimiento de una falta reglamentaria, se iniciará un proceso persuasivo para que el contribuyente cumpla con la norma reglamentaria o resolutive infringida. Para el presente caso, el sujeto pasivo dispone de diez días hábiles.

Una vez finalizado el plazo de la preventiva de sanción, el Servicio de Rentas Internas deberá iniciar el proceso sancionatorio establecido anteriormente, es decir, deberá emitir un inicio sumario y posteriormente la respectiva resolución sancionatoria, en su defecto, la resolución absolutoria.

El proceso sancionatorio, en resumen, deberá ser desarrollado en consideración de los principios constitucionales dispuestos para el régimen tributario y deberá contener las garantías suficientes para respetar y asegurar el efectivo ejercicio de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Es por ello que las etapas de control tributario, de preventiva de sanción, inicio sumario y sancionatoria, contienen acciones que deben ser practicadas conforme a derecho se requiere, es decir, cumpliendo con los requisitos para que un acto administrativo sea legal y no adolezcan de vicios de nulidad.

En consideración a lo mencionado anteriormente, la Administración Tributaria tiene la responsabilidad de asegurar que los contribuyentes dispongan de todos los medios para hacer efectivos las garantías y derechos constitucionales, entre ellos el derecho a la defensa.

Para que el sujeto activo no vulnere el derecho a la defensa de los contribuyentes mientras se desarrollan las etapas de control tributario, de preventiva de sanción, inicio sumario y sancionatoria, es indispensable asegurar el cumplimiento de las formalidades establecidas en la normativa tributaria vigente. Sin embargo, el cumplimiento de las disposiciones legales no necesariamente significa que el administrado cuente con las herramientas necesarias para ejercer su derecho a la defensa o más aun, que la actuación de la administración sea legítima.

En este sentido, el derecho a la defensa del contribuyente, dentro de los procesos de control, prevención o sanción, se verá reflejado de la siguiente manera:

Tipo de Proceso	Documento emitido	Motivo	Plazo Concedido	Objeto
Control tributario	Preventiva de Clausura	Obligaciones tributarias en mora	10 días hábiles	Cumplir con las obligaciones en mora
Control tributario	Inicio Sumario	Obligaciones tributarias en mora	5 días hábiles	Justificar la mora en el cumplimiento de obligaciones
Control tributario	Oficio de Inconsistencias	Inconsistencias tributarias	10 días hábiles	Corregir las inconsistencias detectadas
Control tributario	Inicio Sumario	Inconsistencias tributarias	5 días hábiles	Justificar las inconsistencias no corregidas
Control tributario	Requerimiento de Información	Control tributario	10 días hábiles	Presentar información solicitada

Control tributario	Requerimiento de Exhibición de documentos	Control tributario	fecha para comparecer	Comparecer ante la AT
Infracciones Tributarias	Preventiva de Sanción	Cometimiento de falta reglamentaria	10 días hábiles	Justificar el cometimiento de la infracción
Infracciones Tributarias	Inicio Sumario	Cometimiento de contravención	5 días hábiles	Justificar el cometimiento de la infracción

Por lo tanto, en cada una de las etapas se dispone la existencia de un plazo probatorio, dentro del cual, el contribuyente, en ejercicio de su derecho a la defensa, deberá presentar las justificaciones legales que lo llevaron a cometer el ilícito, caso contrario se configura una infracción tributaria. Al respecto, la normativa ecuatoriana vigente, no establece expresamente un procedimiento administrativo, por el contrario, el ordenamiento jurídico establece someramente los lineamientos para la actuación administrativa en procesos sancionatorios. Obligando a la administración tributaria a suplir los vacíos y ambigüedades de la normativa, con resoluciones emitidas constantemente o instructivos que tienen la jerarquía más básica en la pirámide de Kelsen.⁶⁸

Consideramos que la valoración de la prueba, en los procesos sancionatorios, es uno de los principales inconvenientes que mantiene la normativa actual y que implicaría un atropello de garantías constitucionales si tratásemos de suplir el mencionado vacío, con la emisión de una resolución o un instructivo.

⁶⁸ La pirámide de Kelsen, es concebida como un método jurídico, en el cual se ubica jerárquicamente y por niveles a las distintas normas que componen un ordenamiento jurídico. Así en el nivel más elevado, se ubica a la Constitución, debajo de este escalón encontramos a los Tratados Internacionales; posteriormente se ubican las Leyes Orgánicas y Especiales; debajo de éstas, las Leyes Ordinarias; luego vienen las ordenanzas, y finalmente los reglamentos y resoluciones. Esta jerarquización la podemos encontrar en el artículo 425 de la Constitución ecuatoriana.

CAPÍTULO IV

VALORACIÓN DE LA PRUEBA

4.1 Generalidades

La valoración de la prueba representa uno de los principales derechos con los que cuentan los ciudadanos para ejercer plenamente su derecho a la defensa. Además, permite que la decisión final cuente con una adecuada motivación. Es necesario señalar que uno de los derechos que conforman el debido proceso, es el derecho a la defensa, el cual a su vez, está compuesto por el derecho a la defensa y por ende, su correcta valoración.

La prueba es una herramienta mediante la cual, los ciudadanos demuestran que un acontecimiento efectivamente se cumplió y busca generar en otras personas la convicción de la existencia de ese hecho. Dependerá de la pertinencia y validez de las pruebas para que éstas sean consideradas como válidas y que puedan formar parte del expediente administrativo. Además, la decisión deberá contener la valoración que tuvieron las pruebas presentadas y si logran o no cumplir su fin último, el convencimiento de la existencia de un hecho.

La prueba en el proceso administrativo, como lo enuncia Roberto Dromi, “(...) *se rige casi íntegramente por las reglas del proceso civil.*”⁶⁹ Adicionalmente, señala que por lo general la normativa procesal administrativa contiene reglas que remiten a códigos procesales civiles y que “*Procederá la producción de pruebas siempre que hubieren alegado hechos conducentes acerca de los cuales no mediare conformidad entre los litigantes, aplicándose al respecto, por regla general, las disposiciones pertinentes de los Códigos Procesales Civiles en tanto no se opongan a los Códigos Procesales Administrativos*”.

⁶⁹ DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Onceava Edición, Buenos Aires, Madrid, México, Editorial Ciudad Argentina, 2006.

Posterior a la presentación de las pruebas, la autoridad administrativa, deberá pronunciarse sobre la admisión de la prueba; cabe señalar que la negación de la prueba deberá ser motivada.

Cabe señalar que el procedimiento administrativo, como lo hemos visto en capítulos anteriores, es el instrumento jurídico que canaliza el actuar en la relación del administrado con la Administración; Dromi señala que el procedimiento es “(...) *un instrumento de gobierno y de control. Cumple una doble misión republicana: el ejercicio del poder por los carriles de la seguridad y la legalidad y la defensa de los derechos por las vías procesales recursivas y reclamativas.*”⁷⁰

Por el contrario, “*Si un particular es afectado en su derecho subjetivo o interés legítimo por un acto, hecho contrato o reglamento administrativo, podrá interponer contra ellos, en sede administrativa, los recursos o reclamos que le permite el ordenamiento jurídico. Si el recurso o reclamo satisface las pretensiones del administrado, se agota allí la impugnabilidad del obrar público. Ahora bien, si la decisión administrativa es desestimatoria, contraria a las pretensiones del particular, a éste le queda la posibilidad de acudir a la vía judicial*⁷¹” lo cual, es considerado como proceso administrativo. Es decir, la satisfacción jurídica de las pretensiones, tanto de la Administración como de los administrados, es regulada por el proceso administrativo.

Para efectos del presente estudio, el derecho a la defensa del contribuyente será analizado únicamente en procedimientos administrativos sancionatorios, mas no en aquella instancia judicial regulada por el proceso administrativo.

El procedimiento administrativo mediante el cual se impone sanciones, como lo hemos visto anteriormente, consiste en un conjunto de instancias mediante las cuales, tanto la Administración Tributaria como el contribuyente procesado, realizan las correspondientes

⁷⁰ DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Séptima Edición, Buenos Aires-Argentina, Editorial Ciudad Argentina, 1998.

⁷¹ DROMI, Roberto, Derecho Administrativo, Séptima Edición, Buenos Aires-Argentina, Editorial Ciudad Argentina, 1998.

acciones para demostrar el cometimiento de una infracción tributaria o desvirtuarla legalmente.

En este sentido, el proceso sancionatorio impulsado por la Administración Tributaria, debe apegarse a las normas establecidas para el efecto y no podrá actuar de manera arbitraria en el desarrollo del proceso sancionatorio. Proceder de una manera contraria al ordenamiento jurídico, incluso por voluntad de las partes, podría afectar gravemente el derecho a la defensa y el debido proceso de los administrados.

Para adentrarnos en el estudio de la presentación de pruebas en los procedimientos sancionatorios administrativos, es necesario tener en cuenta que el acto administrativo es la declaración unilateral de la función administrativa, destinada a producir efectos jurídicos, sean éstos el nacimiento, modificación o extinción de derechos y obligaciones.

El acto administrativo, se presume legítimo y goza de fuerza ejecutoria; la presunción de legitimidad quiere decir que las actuaciones administrativas son válidas o legales en tanto no se demuestre lo contrario, para lo cual se deberá probar que el contenido del acto administrativo atenta contra los derechos de los afectados. En cambio, la fuerza ejecutoria se refiere a que la propia Administración puede ejecutar el acto administrativo sin requerir la ayuda del poder judicial.

Ahora bien, la presunción de legitimidad viabiliza que la Administración Tributaria emprenda una acción ejecutoria que, para el caso de los procedimientos sancionatorios, se trata del cobro de la sanción impuesta. En este sentido, si bien es cierto que resultado del proceso sancionatorio, esto es la resolución sancionatoria, se presume legítimo, no es menos cierto que el procedimiento administrativo adolezca de vicios que invalidan la acción coactiva de la Administración.

Por lo tanto, el contribuyente deberá presentar las pruebas que considere pertinentes para demostrar la existencia de una ilegalidad en el proceso sancionatorio, en su defecto, que desvirtúen el cometimiento de la infracción tributaria atribuida. Sin embargo los procesos sancionatorios, no cuentan con una correcta definición de la etapa procesal probatoria.

Si bien es cierto, el derecho a la defensa y el debido proceso son garantías constitucionales aseguran el derecho a la defensa de los contribuyentes, no es menos cierto que, al existir una deficiencia o ambigüedad normativa, cabe la posibilidad de que el proceso sancionatorio provoque ilegalidades como la indefensión o la arbitrariedad administrativa.

Por lo tanto, la etapa procesal probatoria canaliza el efectivo cumplimiento del derecho a la defensa en los procesos sancionatorios, puesto que permitirá la correcta motivación en las decisiones tomadas y evitará la posible indefensión de los contribuyentes.

La falta de motivación de los actos administrativos sancionatorios, el cálculo arbitrario de sanciones pecuniarias, la mínima importancia que se brinda al derecho a la defensa, la falta de valoración de las pruebas presentadas por los contribuyentes, entre otros, son las ilegalidades que se presentan por la falta de un cuerpo normativo que regule debidamente el proceso sancionatorio. Al respecto, el Servicio de Rentas Internas optó por suplir las mencionadas falencias normativas con la emisión de resoluciones, instructivas y comunicaciones que entorpecen el conocimiento de los administrados y forma una maraña normativa.

En razón de las generalidades presentadas anteriormente, consideramos que la correcta valoración de la prueba presenta en el momento adecuado, permitirá una extensa aplicación del derecho a la defensa, el cual, como lo vimos anteriormente, permite el correcto desarrollo del debido proceso, asegurando de este modo que la tutela jurisdiccional sea efectiva.

4.2 La Prueba

En cuanto a la definición de la prueba se refiere existen infinidad de conceptos, sin embargo nos remitiremos a los conceptos más importantes.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua, señala que la prueba es la justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio.

En cambio, el Diccionario Jurídico de Cabanellas, define a la prueba como aquella *“demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho.”*

Francisco Carnelutti señala que *“la palabra prueba como tantas otras del lenguaje jurídico, no tiene significado, se llama prueba no solo el objeto que sirve para el conocimiento de un hecho sino también el conocimiento que este objeto proporciona”*⁷²

Por lo tanto, la prueba constituye una de las principales herramientas con las que cuenta el procesado para hacer efectivo su derecho a la defensa y lograr desvirtuar las acusaciones a las que ha sido sometido. No debemos confundir a la prueba, con el medio de prueba, que implica la manera en que son incorporadas las pruebas al proceso, las pruebas son el hecho como tal.

Uno de los conceptos más completos sobre la prueba, es el que nos presenta el jurisconsulto Echandía, quien señala que *“probar es aportar al proceso, por los medios y procedimientos aceptados en la ley, para llevarle al juez el convencimiento o la certeza sobre los hechos”*.⁷³

El objeto de la prueba es convencer y demostrar con certeza la verdad de los hechos alegados, mediante la cual, se efectiviza el derecho a la defensa. Para que una prueba sea considerada como válida, debe cumplir con los requisitos de pertinencia, validez y legalidad.

Por ejemplo existen contribuyentes que en los procedimientos sancionatorios, que tratan de justificar el cometimiento de la infracción tributaria argumentando su deterioro de salud, la falta de medios económicos, la ausencia del país, entre otros, para lo cual, presentan los certificados correspondientes. Sin embargo, estas pruebas no son consideradas legales ni válidas para desvirtuar el cometimiento de una infracción tributaria, puesto que las distintas situaciones económicas, sociales, físicas, etc. no constituyen prueba legal para desvirtuar el cometimiento de una infracción.

⁷² CARNELUTTI, Francesco, *Instituciones del Nuevo Proceso Civil Italiano*, Editorial Bosch, Barcelona-España, 1942.

⁷³ ECHANDÍA, Devis Hernando, *Estudios de Derecho Procesal Tomo II*, Ediciones ABC-Bogotá, 2007.

Sin embargo, debemos tomar en cuenta que el Inicio Sumario concede el plazo de cinco días para que, el contribuyente, en ejercicio de su derecho a la defensa, *justifique el cometimiento de la infracción que se le atribuye*. En este sentido, el término *justifique* se refiere a que el contribuyente explique las razones por las cuales cometió la infracción tributaria, mas no que *desvirtúe* la infracción atribuida. Sin duda la mala redacción del oficio señalado, conlleva a la indebida apreciación del derecho a la defensa de los contribuyentes y determina que éstos presenten pruebas que no son válidas ni pertinentes.

4.3 Carga de la Prueba

Como hemos visto anteriormente, la finalidad de la prueba es la demostración y convencimiento de la existencia de un hecho fáctico. Sin embargo, no toda prueba lleva o demuestra la verdad en el proceso, lo cual no quiere decir que no cumplió su finalidad.

Para lograr el convencimiento de la existencia de un hecho, en su defecto, establecer la certeza contraria, es necesario presentar pruebas válidas. Para ello, se debe determinar cuál de las partes procesales debe presentar pruebas y qué es lo que deberá probar. En esto consiste la carga de la prueba.

Ahora bien, la carga de la prueba le corresponde a la parte que alega el derecho, cuando se trata de reclamos administrativos o peticiones, el contribuyente solicita a la Administración Tributaria el reconocimiento de un derecho o de una situación jurídica determinada; es decir, plantea hechos afirmativos respecto de los cuales tiene la obligación de probar, en este caso, recaería sobre el contribuyente. Por ejemplo, si el sujeto pasivo impugna un acta de determinación señalando que cuenta con más gastos, éste deberá probar la existencia de dichos gastos con la documentación correspondiente.

Por el contrario, si la Administración se encuentra resolviendo un reclamo o petición, éste se rige a los principios del Derecho Administrativo, el cual, mantiene estrecha relación con el principio de oficialidad. Es decir que en las peticiones, los reclamos administrativos o

recursos de revisión, el contribuyente será quien debe probar el derecho invocado. Sin embargo, la Administración, en función del principio de oficialidad, debe impulsar el proceso y llegar a la verdad material; no solo con aquellas pruebas que los contribuyentes pudieran aportar, sino también, con aquellas que Administración ha podido obtener en ejercicio de sus facultades, con el fin de resolver las pretensiones de los contribuyentes de una forma más justa y apegada a la realidad posible. En otras palabras, la autoridad tributaria tiene la potestad de solicitar la práctica de oficio de pruebas diferentes a las ya aportadas por sus administrados, con la finalidad de tener mayores elementos de juicio para poder resolver acertadamente. Sin embargo, debemos considerar que ésta facultad de oficialidad de la administración no puede ser malinterpretada, puesto que ésta no supe la carga de prueba del contribuyente, más bien, es un elemento que sirve para cumplir las pruebas presentadas por el sujeto pasivo.

Cabe señalar que la carga de la prueba se puede invertir, estos casos se dan por lo general cuando el contribuyente no cuenta con los medios suficientes para probar un hecho determinado y la autoridad tributaria tiene la posibilidad de hacerlo. Por ejemplo el contribuyente presenta un reclamo de pago indebido e indica que las retenciones en la fuente fueron destruidas o robadas; por lo que solicitará a la Administración Tributaria realizar los requerimientos de información a quienes hayan efectuado dichas retenciones. En este caso, el contribuyente no puede probar los hechos, en cambio al Administración lo puede hacer, en función de sus facultades.

No podemos pasar por alto que la Administración Tributaria deberá analizar si las pruebas solicitadas por el contribuyente serán útiles, conducentes y pertinentes en el procedimiento administrativo. Por el contrario, si dichas pruebas son inútiles, no van a establecer un aporte para resolver o si las mencionadas pruebas pueden ser actuadas por el contribuyente, la Administración no está obligada a actuar las mencionadas pruebas.

Así el artículo 113 del Código de Procedimiento Civil, respecto de la carga de la prueba, establece *“Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en el juicio (...)”*. El artículo 114 del mismo cuerpo legal mencionado, dispone que las partes son obligadas a probar los hechos que aleguen, excepto los que se presumen conforme a la ley.

De lo anteriormente anotado, se desprende que la finalidad de establecer la existencia o inexistencia de un hecho es alcanzar la certeza y pleno convencimiento de la realidad. Sin embargo, en los procesos sancionatorios emprendidos por la autoridad tributaria, se debe tener presente que el sujeto pasivo debe ejercer su derecho a la defensa en función de demostrar que no se cometió una infracción tributaria.

Por lo que mal haría la Administración en otorgar un plazo prudente para que el contribuyente, “en ejercicio de su derecho a la defensa”, justifique el cometimiento de una infracción. La respuesta que obtendrá la autoridad tributaria son las distintas explicaciones que los sujetos pasivos pueden dar para no haber cumplido con sus obligaciones tributarias, mas no obtendrá pruebas que esclarezcan la existencia o no de la infracción atribuida.

Es preciso tener en cuenta el artículo 316 del Código Tributario cuyo texto expresa que para el cometimiento de las infracciones tributarias calificadas como contravenciones y faltas reglamentarias *basta con la transgresión de la norma*. Es decir, el contribuyente está en la obligación de demostrar su inocencia ante la Administración Tributaria, para lo cual deberá presentar las pruebas suficientes para convencer al funcionario administrativo de la inexistencia de una infracción tributaria.

Por lo tanto, la carga de la prueba consiste en tener claro la parte procesal que debe presentar las pruebas y qué es lo que deberá probar; es decir, para efectos del proceso sancionatorio, corresponde a la Administración Tributaria probar los hechos señalados y será el propio contribuyente quien deba desvirtuar la infracción que se le atribuye. Lo cual, deviene de la garantía constitucional de la presunción de inocencia toda vez que la carga de la prueba recae sobre el acusado.

Al respecto, es necesario aclarar que debido a la falta de normativa procesal administrativa, el Código de Procedimiento Civil, es el cuerpo normativo que suplirá la mencionada falencia y la Administración Tributaria deberá remitirse a éste.

Las formalidades que deben ser tomadas en cuenta para la presentación de pruebas se encuentra establecido en uno de los presupuestos del Código de Procedimiento Civil y que deben ser cumplidos por el fisco en procesos sancionatorios.⁷⁴

Para que la prueba tenga validez, debe cumplir con el principio de pertinencia, esto es, que la prueba debe mantener estrecha relación con el hecho investigado, en su defecto, guardar relación con las circunstancias en torno al hecho relacionado.⁷⁵

Otro principio que rige la etapa probatoria es el de oportunidad, el cual establece que las pruebas deben ser presentadas dentro del plazo establecido para el efecto; caso contrario y en virtud del principio de preclusión, la prueba no sería tomada en cuenta.

Esta es una consideración bastante importante que se debe considerar en el proceso sancionatorio puesto que de ello dependerá que una prueba sea o no válida y que el resultado del proceso sea debidamente motivado.

De los precedentes citados en este acápite, podemos establecer que la prueba constituye en el mecanismo que hace efectivo el ejercicio del derecho a la defensa, que tiene el objetivo de demostrar la verdad de los hechos, sobre todo tiene el fin de convencer sobre un hecho en particular, y que en los procesos sancionatorios, la carga de la prueba le corresponde a la Administración Tributaria; es decir, el sujeto activo será el obligado a demostrar la existencia de una infracción tributaria. El contribuyente por su parte, deberá presentar las pruebas pertinentes o necesarias para desvirtuar la infracción atribuida por el fisco.

El proceso sancionatorio debe contar con todas las formalidades que el debido proceso requiere, entre los cuales, el derecho a la defensa del contribuyente deberá ser garantizado en su respectiva etapa procesal. La presentación de las pruebas que corresponde a cada sujeto, debe estar definida correctamente y en los plazos suficientes.

⁷⁴ Artículo 158 del Código Tributario: *“La acción coactiva se ejercerá privativamente por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias, con sujeción a las disposiciones de esta sección, a las reglas generales de este Código y, supletoriamente, a las del Código de Procedimiento Civil.”*

⁷⁵ Artículo 116 del Código de Procedimiento Civil: *“Las pruebas deben concretarse al asunto que se litiga y a los hechos sometidos al juicio.”*

Finalmente, las pruebas presentadas por los contribuyentes deben cumplir con los requisitos de validez, oportunidad y pertinencia para que éstas puedan ser valoradas y adjuntadas debidamente al expediente administrativo. Esto permitirá que la decisión administrativa sea debidamente motivada y con la correlación de los fundamentos de hecho y de derecho. En este sentido, la autoridad tributaria deberá indicar expresamente los motivos por los cuales se ha emprendido un proceso sancionatorio, por ejemplo en el caso de la omisión de la declaración patrimonial se debe citar expresamente los motivos por los cuales la Administración ha detectado el cometimiento de una infracción tributaria.

4.4 Valoración de la Prueba

La introducción de la prueba en el proceso sancionatorio corresponde en uno de los vínculos entre el derecho a la defensa del contribuyente y el debido proceso. Ahora bien, es necesario tener en cuenta que el medio de prueba es el instrumento jurídico que la ley ha establecido para que se introduzca una prueba; los medios de prueba pueden ser testimonios, documentos, reconocimientos, etc. y deben contar con los principios de validez, legalidad y oportunidad.

Como le hemos repetido en reiteradas ocasiones, la prueba busca demostrar que efectivamente un hecho ocurrió, para lo cual, el funcionario deberá valorar la validez, pertinencia e incidencia que tengan las pruebas presentadas, con el fin de contar con todos los elementos necesarios para tomar la decisión más justa. En este punto es necesario señalar que la valoración de la prueba consiste en el mayor o menor valor que recibe una prueba presentada; por otro lado la apreciación de la prueba, se refiere a la tarea cognitiva que realiza el funcionario administrativo para formarse un criterio propio de los hechos de cómo ocurrieron.

Es decir, mientras que la valoración de la prueba radica en sopesar la incidencia o no de una prueba en el proceso administrativo, la apreciación de la prueba es el resultado que el funcionario obtiene, luego de analizar las pruebas presentadas.

Ahora bien, según Davis Echandía, la valoración de la prueba consiste en la operación mental que tiene por objeto conocer el mérito o valor de convicción que pueda deducirse de su contenido.⁷⁶

Existen varios sistemas de valoración de la prueba, de los cuales podemos citar el sistema legal o formal, el sistema de íntima convicción, el sistema de la sana crítica, mismos que serán analizados más adelante.

En la legislación ecuatoriana, la valoración de la prueba es realizada mediante el sistema de la sana crítica. Este sistema libera al juez o funcionario administrativo de una exigencia legal para valorar la prueba.

Por lo tanto, es imprescindible que el funcionario administrativo, cuente con los medios suficientes que lo leven a tomar una decisión justa y apegada a la realidad de los hechos; para lo cual, el funcionario administrativo, debe tener plena certeza de quién cometió la infracción y qué infracción cometió.

Desde este punto de vista, el funcionario administrativo cuenta con varias herramientas para llegar a la verdad de los hechos, entre las cuales se encuentra la valoración de la prueba, en consideración de que la prueba es la circunstancia fáctica y el medio de prueba es el modo en que esa prueba es introducida en el proceso administrativo.

Por ejemplo, si un contribuyente debe probar que su RUC fue cancelado con fecha 12 de enero del 2013, el medio de prueba será la resolución expedida por el Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se cancela el RUC. La prueba es que el RUC del sujeto pasivo se encuentra cancelado, el medio de prueba es la resolución emitida por el SRI.

⁷⁶ Davis Echandía, Hernando. Estudios de Derecho Procesal. Tomo II, Editorial ABC-Bogotá, 2007.

4.5 Formas de Valorar la Prueba

Para efectos de valoración de la prueba analizaremos los sistemas de valoración legal, íntima convicción y el sistema de la sana crítica.

a) Valoración Legal

Empezaremos con el método de la valoración legal, el cual radica en el análisis que el juzgador está obligado a realizar, en función de lo dispuesto en la ley; es decir, para ser valorada una prueba, el juzgador debe seguir la norma previamente establecida y deberá juzgar en función de la tabla de valores que cada prueba tiene asignada previamente.

Este sistema de valoración ha sido defendido por varios autores puesto que tanto el imputado como el juzgador tienen la posibilidad de contar con un respaldo fehaciente respecto a las pruebas presentadas. Sin embargo este sistema ha permitido que se cometan innumerables injusticias que lo dejaron en desuso puesto que el propio sistema asignaba a cada prueba una escala de importancia, lo cual convertía a la etapa probatoria en una tramitación matemática. Así por ejemplo, la prueba más contundente era la confesión que, en el sistema inquisitivo, a través de tormentos, tomaba gran importancia para juzgar inocentes.

b) Valoración de Libre Convicción

Con la Revolución Francesa, terminó el sistema inquisitivo y la valoración de la prueba legal. Apareció entonces el sistema de jurado, se puso fin al secretismo de la etapa investigativa e incluso las innumerables torturas como métodos para la obtención de pruebas. Así se estableció el sistema de la valoración de la prueba por íntima o libre convicción del

juzgador. El cual le brindó al juzgador, plena libertad para que introduzca en el proceso cualquier medio probatorio con el fin de que valore los elementos probatorios de acuerdo a su íntima convicción. Un punto bastante importante de resaltar es que el juzgador no tenía la obligación de señalar los motivos por los cuales llegó a esa convicción.

En otras palabras, el sistema de valoración de la prueba por convicción íntima se resume en que el juzgador no se encuentra apegado a ninguna norma legal para valorar la prueba y tampoco debe dar razones por las que legó a determinada decisión.

Este sistema significó un gran avance para el sistema de valoración de la prueba, sin embargo se prestaba para varias ilegalidades como lo es la falta de motivación en las decisiones tomadas. La desmedida libertad del juzgador para actuar, conlleva a una arbitrariedad en el proceso administrativa.

c) *Valoración por Sana Crítica*

La valoración por sana crítica, deja abierta la posibilidad para que el juzgador pueda apreciar las pruebas presentadas; adicionalmente, este sistema tiene por objeto que el juzgador llegue a establecerse un criterio personal respecto de los hechos. La mencionada actuación se la deberá hacer en función de la sana crítica en la que interactúan la moral, la experiencia, la razón y la lógica del juzgador para explicar las razones por las que acepta o desecha tales o cuales pruebas y principalmente el por qué de su valoración.

Couture establece que *“Este concepto configura una categoría intermedia entre la prueba legal y la libre convicción. Sin la excesiva rigidez de la primera y sin la excesiva incertidumbre de la última, configura una feliz fórmula, elogiada alguna vez por la doctrina, de regular actividad intelectual del juez frente a la prueba.”*⁷⁷

⁷⁷ COUTURE, Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1958.

Reafirmando lo mencionado en la cita mencionada en el párrafo precedente, el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, citado previamente en la presente disertación.

En este mismo sentido, el artículo 207 del mismo cuerpo legal, establece: *“Los jueces y tribunales apreciarán la fuerza probatoria de las declaraciones de los testigos conforme a las reglas de la sana crítica, teniendo en cuenta la razón que éstos hayan dado de sus dichos y las circunstancias que en ellos concurran.”* (El subrayado me pertenece).

Para resumir, el sistema de valoración de la prueba mediante la sana crítica, debe cumplir con las siguientes formalidades: la resolución o sentencia debe ser correctamente motivada en función de las pruebas presentadas y debe ser explicada la manera en que se actuó a lo largo del proceso; la decisión deberá ser fundamentada en función de las pruebas legal y oportunamente incorporadas en el proceso; y, las pruebas deben ser valoradas de acuerdo a la convicción del juez para lograr tomar una decisión lo más justa posible, siempre en función de la realidad. En otras palabras, los juzgadores, en función de la sana crítica⁷⁸, deberán analizar y estudiar los medios de prueba presentados para formar su propio criterio de convicción.

La valoración de la prueba tiene una significativa importancia para el proceso sancionatorio, puesto que de ésta dependerá que el contribuyente haya gozado del debido proceso y que sus derechos y garantías constitucionales hayan sido respetados.

Sin embargo, la verdadera razón de ser de la valoración de la prueba, radica en que el funcionario a cargo del proceso, cuente con el suficiente criterio y convicción para determinar si existe o no una infracción cometida y de ello dependerá la imposición de la correspondiente sanción.

⁷⁸ La Resolución No. 10 emitida por la Corte Constitucional, publicada en el Registro Oficial No. 673 con fecha 30 de marzo de 2012, establece que la valoración de la prueba implica un conjunto de pasos de comprobación lógica, que se refiere a la prueba material, y la presentación ordenada para estructurar la “conformación psicológica de la convicción del juzgador”, esto es la prueba formal. Adicionalmente señala que la sana crítica implica *“(...) la existencia de garantías de derecho sustantivo, pero da cierta libertad al juez para determinar algunas reglas adjetivas particulares del proceso para poder valorar la prueba, con el fin de comprobar y formarse una convicción.”*

Adicionalmente, el criterio que se haya formado el funcionario sancionador con la valoración de las pruebas presentadas por el contribuyente servirá de fundamento para motivar adecuadamente la resolución que se ha de emitir, sea esta sancionatoria o absolutoria.

4.6 Etapa Probatoria en los Procesos Sancionatorios

El objeto de la presentación de pruebas en los distintos procedimientos sancionatorios tiene por objeto la comprobación de la existencia o no de la infracción tributaria atribuida; es necesario señalar que no podemos confundir entre “justificar el cometimiento de la infracción tributaria” en función de asegurar el ejercicio del derecho a la defensa de los contribuyentes, con probar la existencia o no de la infracción atribuida. Garantizar el debido proceso no significa que se debe otorgar el tiempo necesario para que el contribuyente justifique su infracción.

Como lo hemos visto, los distintos procesos sancionatorios que el Servicio de Rentas Internas inicia en contra de contribuyentes infractores, cuentan con una etapa preventiva o sumaria; dichas etapas tienen la finalidad de que los sujetos pasivos cumplan con obligaciones tributarias en mora o justifiquen el cometimiento de la infracción atribuida, mediante la presentación de las pruebas necesarias.

El Código Tributario, por su parte, en el artículo 363 es claro al mencionar que el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las medidas que fueren del caso para su comprobación, y mediante un procedimiento sumario con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción.

Si bien es cierto, el artículo citado previamente, busca asegurar el derecho a la defensa de los administrados frente a la autoridad tributaria, no es menos cierto que lo hace de un

modo ligero y sin establecer las debidas formalidades del debido proceso. No determina expresamente la etapa procesal sancionatoria permitiendo de cierto modo una arbitrariedad por parte del funcionario que ha iniciado un proceso sancionatorio.

Tal es el caso que el artículo en cuestión no contempla la posibilidad de que el contribuyente pueda alegar una incorrecta y desmotivada actuación administrativa en el inicio sumario. Un ejemplo es el proceso iniciado por la omisión de la declaración patrimonial mediante el cual, no se especifica detalladamente los motivos por los cuales se abrió el proceso sancionatorio. Por el contrario, el contribuyente únicamente recibe la notificación del inicio sumario con la comunicación de que justifique el incumplimiento de la declaración patrimonial porque el total de sus activos superan el monto establecido para el efecto.

En estos casos, el procesado podría alegar una falta de motivación sin que sea válido su argumento, puesto que el referido artículo 363 establece que luego de transcurridos los cinco días de la etapa de prueba, se procederá a emitir la correspondiente resolución sancionatoria, dejando en completa indefensión al contribuyente.

Si bien es cierto, el inicio sumario no constituye un acto administrativo, susceptible de ser impugnado, la falta de motivación en éste, desemboca en una injusta sanción pecuniaria o clausura del establecimiento en donde el contribuyente ejerce sus actividades económicas.

Otra falencia del artículo 363 del Código Tributario es que no prevé la posibilidad de que exista una ampliación del plazo probatorio; es indispensable que el derecho a la defensa cuente con los plazos suficientes para que pueda ser ejercido a cabalidad y existen casos en los que los cinco días otorgados por el inicio sumario, no son suficientes. Por ejemplo, si el contribuyente necesita presentar un certificado que acredite cierta información confidencial, sea éste del Registro de la Propiedad, cuentas de bancos, acciones de empresas, etc. es poco probable que lo pueda conseguir en el plazo de cinco días. En su defecto, si el contribuyente no cuenta con las pruebas suficientes para ingresarlas en el proceso, podría solicitar a la Administración Tributaria que oficie esas pruebas, sin embargo ésta se negará pues no está contemplada esa posibilidad.

El pleno ejercicio del derecho a la defensa del contribuyente se verá lesionado por una falta normativa y será sancionado por la imposibilidad de presentar las pruebas necesarias en el tiempo determinado, quedando en indefensión.

Otro caso en los que los contribuyentes se encuentran imposibilitados para presentar las pruebas dentro del plazo otorgado por en el inicio de sumario por infracción, es en la concurrencia de varias infracciones tributarias, la cual, es sancionada con la emisión de varios oficios de inicios sumarios que el sujeto pasivo debe responder. Por ejemplo, la Administración Tributaria emprende un proceso sancionatorio por cada comprobante mal emitido y notifica al contribuyente con varios inicios sumarios la misma fecha, en virtud de lo cual el sujeto pasivo no podría ejercer efectivamente su derecho a la defensa, dentro del plazo establecido para el efecto, por la cantidad de procesos sancionatorios.

Queda demostrado que el artículo 363 del Código Tributario carece de las garantías mínimas para que el debido proceso se cumpla y que éste a su vez asegure el ejercicio pleno del derecho a la defensa.

Un tema muy debatido ha sido la arbitrariedad con la que se imponen las sanciones a contribuyentes que fueron sancionados con la multa máxima señalada en la ley, sin tomar en cuenta aspectos como gravedad de la infracción cometida o el perjuicio atribuido; es allí donde el artículo 363 del Código Tributario da paso a la discrecionalidad del funcionario a cargo del proceso. De todas maneras, la Administración Tributaria ha intentado suplir esta falencia con la emisión del instructivo para la aplicación de sanciones, en el cual, se categoriza a las infracciones cometidas en función de su gravedad y determina una sanción pecuniaria para cada una de ellas tomando en cuenta el tipo de contribuyente que las cometió.

De este modo se atropellan los principios tributarios que los estudiamos anteriormente y se hace caso omiso a las garantías constitucionales con las que los administrados contamos. Nos parece bastante absurdo que se establezca estándares sancionatorios sin tomar en cuenta aspectos subjetivos de los infractores como los ingresos, la actividad económica, la capacidad contributiva, etc. Es decir, las sanciones establecidas en el mencionado instructivo, si bien facilitan la labor de la administración para imponer multas, corrompe el sistema tributario, lo hace vulnerable, inequitativo y arbitrario.

Luego de haber analizado las falencias del artículo 363 del Código Tributario, podemos concluir que el proceso sancionatorio no garantiza plenamente del debido proceso, por ende el derecho a la defensa. La etapa probatoria no se encuentra debidamente definida ni establece un plazo suficiente para que los administrados ejerzan correctamente su derecho a la defensa. La valoración de la prueba en el proceso sancionatorio, si bien es cierto que se rige por el sistema de la sana crítica, éste no se cumple a cabalidad con el principio de oficialidad que rige el Derecho Administrativo, el cual, exige que la autoridad tributaria debe contar con los elementos suficientes para emitir una decisión justa y apegada a derecho.

Las falencias que hemos logrado puntualizar a lo largo del presente estudio nos permiten concluir que la resolución final carecerá de una adecuada motivación.

Esta motivación que consiste en el conjunto de actuaciones efectuadas durante el desarrollo del proceso sancionatorio y que la conforman los fundamentos de hecho y de derecho, los medios de prueba aportados por el sujeto pasivo, la manera en que inciden las pruebas presentadas y, la manera en que las pruebas permitieron tomar la decisión final, encasillan al acto administrativo en una posible nulidad, en su defecto la indefensión del contribuyente.

Es decir, si no existe la adecuada motivación en la resolución emitida por la Administración Tributaria, la instancia de presentación de pruebas y las pruebas aportadas por el contribuyente habrán sido en vano, sería vulnerado el derecho a la defensa y se omitirían las garantías del debido proceso.

En este sentido, la motivación no solo consistirá en la mención de los hechos ocurridos y la normativa aplicada para el efecto, sino también deberá precisar las etapas producidas en el desarrollo del proceso sancionatorio, tanto lo actuado por el sujeto activo, como por el pasivo; la pertinencia, validez y legalidad de las pruebas presentadas, la manera en que fueron valoradas y si han determinado la decisión tomada por la Administración Tributaria. En otras palabras la motivación del acto administrativo, constituye un engranaje de los hechos sucedidos con la normativa dispuesta para iniciar, desarrollar y concluir un procedimiento sancionatorio.

Ahora bien, la limitada normativa procesal con la que cuenta el Derecho Tributario Ecuatoriano, impide que el Servicio de Rentas Internas pueda asegurar que el proceso sancionatorio cuente con todas las garantías constitucionales.

Como lo hemos señalado en el acápite anterior, el artículo 363 del Código Tributario, el cual constituye uno de los principales motores del proceso sancionatorio para la administración, no prevé ni dispone el correcto desarrollo de la etapa procesal sancionatoria.

Un ejemplo de falta de motivación en una resolución sancionatoria es la tan utilizada frase *“lo cual no justifica de una manera legal la infracción tributaria cometida”*, al referirse a las pruebas presentadas por el contribuyente, sin mencionar expresamente los motivos por los cuales las pruebas presentadas no constituyen una prueba fehaciente que sustente los argumentos mencionados; consecuentemente, el derecho a la defensa se verá afectado por la poca o nula atención e importancia que se dio a la etapa probatoria y todas las pruebas presentadas carecerán de eficacia y contundencia.

Para finalizar, nos permitimos hacer hincapié en la importancia que la Administración Tributaria debe brindar al debido proceso que tienen los contribuyentes para ser sancionados; al derecho a la defensa debe ser asegurado a través de las distintas etapas procesales, entre ellas la valoración de la prueba; a la adecuada motivación, tanto de los Inicios Sumarios, como de las Resoluciones Sancionatorias, que brindará seguridad jurídica y permitirá entender clara y concretamente las razones por las cuales el contribuyente fue sancionado y, en el caso de que el infractor no se encuentre conforme con la decisión tomada, éste tendrá la posibilidad de presentar el correspondiente reclamo ante la propia administración o, en su defecto, podrá presentar la respectiva acción en vía judicial.

Recordemos que el Servicio de Rentas Internas debe actuar conforme lo disponga la ley, caso contrario su actuación sería arbitraria; pero el momento en que la ley no permite que el sujeto activo asegure la protección de los derechos fundamentales de sus administrados, que cuente con vacíos y ambigüedades legales, las actuaciones administrativas podrían ser nulas y atropellarían derechos y principios constitucionales.

Es por ello que el objeto principal de esta disertación es el de establecer la existencia del atropello del derecho a la defensa en los procesos sancionatorios, lo cual es completamente verdadero. Y el motivo por el cual se da este tipo de situaciones engorrosas, dejando claro que el principal problema es la falta de una normativa procesal tributaria y que el artículo 363 del Código Tributario carece de un completo marco normativo que defina y limite el proceder de la administración en los procesos sancionatorios.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Conclusiones

1.- La tutela judicial efectiva garantiza la facultad que tienen los ciudadanos de acudir libre y oportunamente ante los distintos órganos que ejercen jurisdicción, permite que los ciudadanos exijan que sus pretensiones sean resueltas, mediante la aplicación de las garantías constitucionales del debido proceso.

2.- La tutela judicial es realmente efectiva cuando el conjunto de derechos y garantías por los que se compone, son plenamente asegurados. El derecho de acudir ante la autoridad competente en búsqueda de justicia, es el primer elemento; el derecho a que el proceso sea realizado con las garantías mínimas, es decir el derecho al debido proceso, constituye el segundo componente; otro derecho que forma parte de la tutela jurisdiccional es el derecho de los ciudadanos a recibir una decisión justa y motivada, en virtud de las pretensiones planteadas; finalmente, la tutela jurisdiccional se compone por el derecho a que la decisión sea ejecutada.

3.- La tutela judicial efectiva, es perfectamente aplicable en el ámbito tributario, a pesar de que no exista una normativa tributaria expresa que así lo disponga. Tanto la Administración Tributaria como el respectivo Tribunal de lo Fiscal, serán los encargados de asegurar el cumplimiento de la tutela judicial, garantizando que el contribuyente obtenga una respuesta oportuna y justa a sus pretensiones formuladas. Como lo expusimos, para que la tutela jurisdiccional sea efectiva, es necesario que se puedan ejercer todos los derechos que la componen.

4.- Entre los derechos que componen la tutela jurisdiccional efectiva, se encuentra el debido proceso, el cual constituye un derecho fundamental, erga omnes, conformado por un conjunto de derechos y garantías constitucionales que limitan las actuaciones estatales frente a los derechos y las obligaciones de las personas.

5.- El debido proceso es concebido como una herramienta de protección frente a las distintas esferas en las que actúa el Estado y sus administrados. La garantía del debido proceso se encuentra conformada por varios derechos constitucionales, entre los cuales hemos destacado el derecho a la defensa.

6.- Para que exista un pleno ejercicio del derecho a la defensa, deben asegurarse todos los elementos que lo conforman, dentro de los cuales nos enfocamos en el derecho para presentar pruebas.

7.- El derecho para presentar pruebas coexiste con la adecuada valoración de pruebas presentadas. En este sentido, los procesos sancionatorios tributarios no cuentan con una adecuada legislación que establezca adecuadamente la etapa probatoria, un plazo adecuado para la presentación de pruebas.

8.- La eficaz aplicación del debido proceso durante el inicio, el desarrollo y la finalización de los procesos sancionatorios, asegura que los derechos fundamentales de los contribuyentes fueron debidamente ejercidos por éste y que la decisión final sea una consecuencia justa y debidamente motivada tanto en cuestiones fácticas como legales.

9.- La presentación de las pruebas que el contribuyente considere pertinentes, permite el pleno ejercicio del derecho a la defensa y como tal el cumplimiento del debido proceso. La valoración de la prueba también es parte del ejercicio del derecho a la defensa y consecuencia próxima será la correcta motivación de los hechos ocurridos en las distintas etapas procesales. Una mala valoración de la prueba o una incorrecta motivación del acto administrativo, cancelará la etapa probatoria y como tal, las pruebas presentadas por el propio contribuyente.

10.- La presentación de pruebas que sustentan los argumentos esgrimidos por el contribuyente, es uno de los pilares fundamentales del debido proceso que salvaguarda los principios constitucionales como el derecho a la defensa, el principio de inocencia, etc. y su consecuencia inmediata será la correcta y debida motivación de la decisión emitida.

11.- El correcto análisis que haga la Administración Tributaria sobre las pruebas presentadas por el contribuyente, determinará una adecuada motivación del acto administrativo que sea emitido; consecuentemente, se evitará la indefensión y la nulidad de las decisiones tomadas.

12.- Las ambigüedades y vacíos legales de las que adolece la normativa tributaria vigente, provocan que el Servicio de Rentas Internas actúe de una manera arbitraria y trate de suplir, dichas falencias, con la emisión de una maraña de resoluciones que entorpecen el accionar procesal tributario.

13.- Los procesos sancionatorios que realiza la Administración Tributaria no cuentan con la etapa procesal probatoria que permita al contribuyente ejercer efectivamente su derecho a la defensa, atentando las garantías del debido proceso. En otras palabras, la materia tributaria procesal no prevé los adecuados mecanismos procesales para que el contribuyente cuente con un debido proceso.

15.- Los procesos sancionatorios que emprende la Administración Tributaria no mantienen la correcta armonía constitucional y pretenden únicamente lograr la mayor cantidad de recaudación posible, sin respetar los derechos de los contribuyentes.

16.- Tomando en cuenta que en la actualidad, el proceso sancionatorio no cuenta con una debida justificación legal, la Administración Tributaria actúa arbitrariamente mientras dura tal procedimiento. Una de las principales etapas procesales tributarias radica en la presentación de pruebas que los contribuyentes consideren necesarias; como tal, la valoración de las mencionadas pruebas determinará la imposición de sanciones tributarias o, la respectiva absolución del sujeto pasivo. Por lo tanto, cualquiera que sea la decisión, ésta deberá ser debidamente motivada en función de las pruebas presentas, esto es, su pertinencia, legalidad e incluso su trascendencia en el proceso administrativo.

17.- La débil motivación que mantienen las resoluciones sancionatorias emitidas por la autoridad tributaria y el atropello de los derechos constitucionales de los contribuyentes en los procesos sancionatorios, provocan la indefensión de los sujetos pasivos al momento de ser procesados por el cometimiento de infracciones tributarias. Tomando en cuenta que el artículo 75 de la Constitución ecuatoriana evita rotundamente la indefensión, todas las actuaciones administrativas que provoquen tal estado, serán inconstitucionales y como tal, nulas.

18.- La autoridad tributaria brinda poca importancia a la etapa probatoria de los procesos sancionatorios que emprende. Lo cual se refleja en que los actos administrativos carezcan de motivación y atenten contra derechos constitucionales como el derecho a la defensa o el debido proceso.

Recomendaciones

1.- El Servicio de Rentas Internas debe emprender un proceso de codificación de las resoluciones vigentes y establecer si éstas mantienen o no uniformidad los derechos y las garantías constitucionales de los contribuyentes.

2.- La arbitrariedad administrativa tributaria, debe ser reducida al mínimo puesto que el Derecho Tributario, al encontrarse en el marco del Derecho Público, no admite actuaciones que estén fuera de la normativa vigente.

3.- Es imprescindible la creación de una ley procesal tributaria que limite el accionar de la autoridad tributaria y disponga los deberes, obligaciones y facultades para ésta. Adicionalmente, deberá señalar clara y expresamente los distintos procesos administrativos que emprende el Servicio de Rentas Internas, entre ellos el proceso sancionatorio.

4.- El cuerpo normativo tributario procesal que sea expedido, deberá contener un apartado especial que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes en sus relaciones con el Estado. Además, es imprescindible que disponga claramente las herramientas procesales con las cuentan los administrados.

5.- Los procesos sancionatorios deben tener establecido claramente las distintas etapas procesales que deben asegurar el cumplimiento de las garantías constitucionales con las que cuentan los contribuyentes. Uno de los principales temas que deben ser reformados es la valoración de las pruebas presentadas, puesto que deben disponerse las técnicas a ser utilizadas para el análisis y determinación de la pertinencia o no de las mismas en el procedimiento sancionatorio.

6.- Es necesario que la normativa establezca una adecuada manera de imponer las sanciones tributarias y que éstas sean lo más apegadas a los principios constitucionales de igualdad, generalidad y principalmente proporcionalidad, es decir, que se imponga una sanción en virtud de la gravedad de la infracción tributaria cometida, tomando en cuenta la capacidad

contributiva de los sujetos pasivos. ¿De qué sirven multas excesivas si los contribuyentes no tienen los recursos para pagarlas?

7.- La Administración Tributaria está obligada a proteger y garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes en todos los procesos administrativos emprendidos por ésta, por ende, debe establecer los mecanismos adecuados que enrumben a que todos los actos administrativos emitidos por la autoridad tributaria cuenten con una legal y correcta motivación, de esta manera se evitará que las actuaciones de la mencionada autoridad sean arbitrarias, incurran en una posible nulidad y que el contribuyente quede en indefensión.

8.- Es primordial entregar a la Administración Tributaria las herramientas adecuadas para que cumplan las funciones sancionatorias sin que el objetivo principal sea la recaudación acumulada. Es decir, las actuaciones administrativas tributarias deben propender a garantizar los derechos constitucionales de los contribuyentes sin que la recaudación sea el objeto principal de su accionar.

BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo: *Diccionario de Ciencias Jurídicas*, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1976.

CAMARGO, Pedro Pablo, *El Debido Proceso*, Tercera Edición, Editorial Leyer, Bogotá-Colombia, 2005.

CARNELUTTI, Francesco, *Instituciones del Nuevo Proceso Civil Italiano*, Editorial Bosch, Barcelona-España, 1942.

CARRARA, Francesco, *Programa de Derecho Criminal: delitos contra el honor*, Editorial Temis, Bogotá, 1924.

Código Orgánico de la Función Judicial, publicado en el suplemento del Registro Oficial No. 544 con fecha 09 de marzo de 2009.

Constitución de la República del Ecuador, Edición Constitución de Bolsillo, año 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, Ecuador, 1998.

COUTURE, Eduardo J., *Estudios de Derecho Procesal Civil*, Editorial Ediar, Buenos Aires, 1948.

COUTURE, Eduardo J., *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Ediciones Depalma, Tercera Edición, Buenos Aires, pp. 121.

COUTURE, Eduardo, *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*, Editorial Depalma. Buenos Aires, 1958.

Diccionario en línea de la Real Academia Española, http://buscon.rae.es/draeI/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=efectiva

DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Onceaba Edición, Buenos Aires, Madrid, México, Editorial Ciudad Argentina, 2006.

ECHANDÍA, Devis Hernando, *Estudios de Derecho Procesal Tomo II*, Ediciones ABC-Bogotá, 2007.

GARCÍA FALCONÍ, José, *Compendio de las 17 Reglas del Debido Proceso contenidas en la Constitución Política del Ecuador, Tratados Internacionales y en el Nuevo Código de Procedimiento Penal*, Primera Edición, Quito-Ecuador, 2003.

GARCÍA VIZCAÍNO, *Derecho Tributario Tomo I*, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1999.

HERNÁNDEZ TERÁN M, Miguel, *El Debido Proceso en el Marco de la Nueva Constitución Política, opúsculo, Prisión Preventiva y Amparo de la Libertad en el Contexto de los Derechos Humanos*, Projusticia, Cuenca-Ecuador 2001.

HOYOS, Arturo, *Debido Proceso y Democracia*, México, 2006.

HURTADO REYES, Martín, “*Tutela Jurisdiccional Diferenciada*”, Palestra Editores, Lima-Perú, 2006, pp. 36 y 37.

Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, publicada en el segundo suplemento del Registro Oficial No. 52 con fecha 22 de octubre de 2009.

MORALES QUIROZ, José Rodolfo, *Introducción al Derecho Tributario*, Editorial Poly Color, 1985.

MORENO RODRÍGUEZ, Rogelio, *Vocabulario de Derecho y Ciencias Sociales*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1974.

PLAZAS VEGA, *El Impuesto sobre el Valor Agregado*, Editorial Temis, Bogotá, 1998.

PRIORI POSADA, Giovanni, *Proceso y Constitución*, “El Derecho Fundamental a la Tutela Jurisdiccional Efectiva” por Víctor Roberto Obando Blanco, Perú, 2011.

TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, PUDELECO Editores S.A., Ecuador, febrero 2006.

ZAVALA E., Jorge y CRISTI T., Francisco Javier, *Organización del Sistema Tributario Impuestos Fiscales y Municipales*, Editorial Librotec, Guayaquil.