



**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**SISTEMA DE POSTGRADO  
FACULTAD DE JURISPRUDENCIAS, CIENCIAS SOCIALES Y POLÍTICAS**

**MAESTRÍA EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA  
TERCERA PROMOCIÓN**

**TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE MAGÍSTER**

**DISEÑO DE PROPUESTA DE INTERVENCIÓN:**

**IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS TIPOS DE EVASIÓN AL FISCO  
ECUATORIANO Y LA NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL SECTOR COMERCIAL.**

**ELABORADO POR:**

Dr. PEDRO ZAMBRANO PARRA

Ab. GUILLERMO ASTUDILLO VILLACÍS

**TUTOR:**

Dr. MIGUEL PAREDES ORTIZ M.s.c.

**OCTUBRE 2013**

## **CERTIFICADO DE ACEPTACIÓN DEL TUTOR**

En mi calidad de Tutor del presente trabajo investigativo, nombrada por el Consejo Directivo de la UNIVERSIDAD CATÓLICA SANTIAGO DE GUAYAQUIL.

### **CERTIFICO:**

Que he analizado el proyecto de Tesis de Diseño de Propuesta de Intervención con el tema: IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS TIPOS DE EVASIÓN AL FISCO ECUATORIANO Y LA NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL SECTOR COMERCIAL.

Presentando como requisito previo a la aprobación y desarrollo de la investigación para optar al título de MAGISTER EN LEGISLACIÓN TRIBUTARIA.

El diseño del proyecto de investigación presentado, considero debe ser aceptado, porque reúne los requisitos legales y por la trascendencia del tema, presentado por:

**Dr. PEDRO ZAMBRANO  
PARRA**

**Ab. GUILLERMO ASTUDILLO  
VILLACÍS**

---

Mat. # 09 – 1994 – 109 F.A.G

---

Mat. # 13.797 C.A.G..

**Tutor:**

**Dr. MIGUEL PAREDES ORTIZ.M.sc**

---

Guayaquil, Octubre 2013

**UNIVERSIDAD CATÓLICA  
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL**

**HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS**

IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS TIPOS DE EVASIÓN AL FISCO  
ECUATORIANO Y LA NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL SECTOR COMERCIAL

**ELABORADO POR:**

Dr. PEDRO ZAMBRANO PARRA  
Ab. GUILLERMO ASTUDILLO VILLACÍS

Dr. NICOLÁS RIVERA HERRERA, M.sc  
Tutor

---

Miembro del comité de tesis

---

## **AGRADECIMIENTO**

A las autoridades de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil y del sistema de posgrado, cuyo liderazgo nos presenta una oferta académica de alta calidad.

De forma especial, al Señor Director de la maestría en la legislación tributaria, DOCTOR ARMANDO SERRANO CARRIÓN, por la organización y conducción de este programa académico de gran éxito, que aporta valiosos conceptos a la academia.

Al DOCTOR MIGUEL PAREDES ORTIZ, por el aval de su reconocida experiencia profesional que nos guió a la realización de este trabajo investigativo.

Dr. PEDRO ZAMBRANO PARRA  
Ab. GUILLERMO ASTUDILLO VILLACÍS

## **DEDICATORIA**

A mi madre, Mercedes  
Hija, Génesis  
Cónyuge, Martha  
Por su constante apoyo.

Dr. PEDRO ZAMBRANO PARRA

**DEDICATORIA**

A mis padres

AB. GUILLERMO ASTUDILLO VILLACÍS

IDENTIFICACIÓN Y ANÁLISIS DE LOS TIPOS DE EVASIÓN AL FISCO  
ECUATORIANO Y LA NO DECLARACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR  
AGREGADO EN EL SECTOR COMERCIAL.

**ÍNDICE**

INTRODUCCIÓN .....	10
CAPÍTULO I.....	13
ANTECEDENTES DE LA PROPUESTA	
1.1 DIAGNÓSTICO PREVIO A LA PROPUESTA .....	13
1.2 ANTECEDENTES A LAS QUE RESPONDE LA PROPUESTA .....	18
1.3 CONTEXTO E INTERROGANTES A LAS QUE RESPONDE LA PROPUESTA .....	19
1.3.1 PREGUNTA PRINCIPAL.....	19
1.3.2 PREGUNTAS ADICIONALES.....	20
1.4 JUSTIFICACIÓN .....	20
1.5 OBJETIVOS .....	20
1.5.1. OBJETIVOS GENERALES.-.....	20
1.5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.-.....	21
1.6 RESULTADOS ESPERADOS .....	21
1.7 DELIMITACIÓN .....	22
CAPÍTULO II.....	22
MARCO TEÓRICO	
2.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA PROPUESTA.....	23
2.1.1. LOS TRIBUTOS.- CONCEPTO .....	23

2.1.2. CLASES DE TRIBUTOS .....	25
2.1.2.1. IMPUESTOS.- .....	26
2.1.2.2. LAS TASAS.-.....	31
2.1.2.3. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORA .....	32
2.2 CONSIDERACIONES GENERALES DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.- .....	33
2.3 LAS NORMAS QUE DETERMINAN LA APLICACIÓN TRIBUTARIA.- .....	35
2.4. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL.- .....	37
2.4.1 IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.- .....	38
2.4.2. PRESUNCIÓN DE CONOCIMIENTO .....	40
2.4.3. TERRITORIALIDAD DE LA LEY.- .....	42
2.5. ANTECEDENTES DOCTRINARIOS Y CONSTITUCIONALES ADMINISTRACION TRIBUTARIA (S.R.I.)-.....	44
2.5.1. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.- .....	44
2.5.2. CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.- .....	45
2.5.3. NOCIONES GENERALES SOBRE LOS PRINCIPIOS LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY.- .....	46
2.6. BREVE ANÁLISIS DEL PASO DE LAS CONSTITUCIONES DESDE 1979 HASTA LA CREACION DEL SRI.-.....	50
2.7. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN LAS CONSTITUCIONES DE 1998 Y 2008.-.....	53
2.8. ADMINISTRACION, FACULTADES, ATRIBUCIONES Y LIMITACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA (S.R.I.) .....	55
2.8.1. DEFINICIÓN Y CONCEPTO.- .....	56
2.9. FACULTADES ADMINISTRATIVAS FUNDAMENTALES Y GENERALES TRIBUTARIAS.- .....	57
2.9.1. ATRIBUCIONES Y LIMITACIONES .....	67
2.10. ACCIÓN PUNIBLE.- .....	68
2.10.1. LA CONDUCTA COMO DELITO.- .....	68
2.10.2. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO.-.....	69
2.10.3. CAUSAS DEL DELITO.- .....	71



2.10.4. LA ACCIÓN EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.- .....	72
2.10.5. FORMAS BÁSICAS DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.- .....	72
2.10.6. LA ACCIÓN ANTIJURÍDICA.- .....	73
2.10.6.1. ANTIJURIDICIDAD FORMAL Y MATERIAL.- .....	74
2.10.7. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.- .....	75
2.10.8. LA SANCIÓN EN LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....	76
2.10.9. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....	77
2.10.10. CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.- .....	78
2.10.10.1. INFRACCIÓN TRIBUTARIA.....	79
2.10.10.2. DELITO TRIBUTARIO .....	79
2.10.10.3. CONTRAVENCIÓN TRIBUTARIA.....	79
2.10.10.4. FALTA REGLAMENTARIA TRIBUTARIA .....	79
2.10.11. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.- .....	80
2.10.12. CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE PUEDE PRODUCIR LAS INFRACCIONES.- .....	81
2.10.13. CONCURRENCIA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.- .....	82
2.10.14. JUZGAMIENTO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.- .....	83
2.10.15. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA.- .....	85
CAPÍTULO III.....	91
METODOLOGÍA	
3.1 METODOLOGIA DE LA ELABORACIÓN DE LA PROPUESTA.....	91
3.1.1 MÉTODO ANALITICO .....	91
3.1.2 MÉTODO INDUCTIVO .....	91
3.1.3 MÉTODO DEDUCTIVO.....	92
3.1.4 MÉTODO VIVENCIAL. ....	92
3.2 AGREGADOS MACROECONÓMICOS UTILIZADOS EN LA ACTUALIDAD PARA OBTENER DETERMINACIONES TRIBUTARIAS .....	92
3.2.1 EL MÉTODO MONETARIO.- .....	92

3.2.2 EL MÉTODO DEL INSUMO FÍSICO.- .....	93
3.2.3 EL MÉTODO DE LA DIFERENCIA.-.....	93
3.2.4 EL MÉTODO DEL POTENCIAL TRIBUTARIO LEGAL.-.....	93
3.2.5 EL MÉTODO DEL COEFICIENTE TRIBUTARIO CONSTANTE.-.....	94
3.4 TÉCNICAS MICROECONOMICAS UTILIZADOS EN LA ACTUALIDAD PARA OBTENER DETERMINACIONES TRIBUTARIAS. ....	94
3.4.1 EL MÉTODO DEL MERCADO LABORAL.- .....	94
3.4.2 EL MÉTODO MUESTRAL DE PUNTO FIJO.- .....	94
3.4.3 EL MÉTODO DE VERIFICACIÓN ESPECIAL DE CUENTAS. ....	95
3.4.4 EL MÉTODO DE EVASIÓN RELATIVA.-.....	95
3.5 METODOS APLICADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EMITIR INFORMENES.....	96
3.5.1 EL MÉTODO DE MUESTRA SELECTIVA.-.....	96
3.5.2 EL MÉTODO DE AMNISTÍAS ESPECIALES.- .....	96
3.6 LOS TIPOS DE EVASIÓN PUEDEN RESUMIRSE EN.....	96
3.6.1 CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN O DEJAN DE DECLARAR.....	97
3.6.2 CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN CORRECTAMENTE.-.....	98
3.6.3 DISMINUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.-.....	98
3.6.4 AUMENTO INDEBIDO DE LAS DEDUCCIONES, EXENCIONES Y CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS.- .....	99
3.6.5 TRASLACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.-.....	99
3.6.6 MOROSIDAD EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS.- .....	100
3.7 MEDICIÓN DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA.....	100
3.7.1 CRECIMIENTO DE LAS RECAUDACIONES TRIBUTARIAS ACTUALIZADAS A LA FECHA.- .....	105
3.7.2 POBLACIÓN Y MUESTRA.-.....	108
3.7.2.1 CÓMO CALCULAR EL TAMAÑO DE UNA MUESTRA DE ACUERDO A LA NECESIDAD.- .....	108
3.8 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.....	110

3.9 CUESTIONARIO PARA ENCUESTA SENCILLO Y DIRECTO PARA OBTENER INFORMACIÓN EN UN MUESTREO .....	110
CAPÍTULO IV .....	112
DESCRIPCIÓN DE LA PROPUESTA	
4.1 CONTENIDO DE LA PROPUESTA .....	112
4.2. SUGERENCIAS METODOLÓGICAS PARA SU APLICACIÓN.....	113
4.3. FACTIBILIDAD Y VALIDACIÓN .....	114
CAPÍTULO V .....	115
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
5.1. CONCLUSIONES.-.....	115
5.2. RECOMENDACIONES.- .....	117
BIBLIOGRAFÍA .....	122

## INTRODUCCIÓN

El hombre por su naturaleza, desarrollo y cultura solo puede subsistir en sociedad, esta coexistencia determina el nacimiento de múltiples relaciones con sus semejantes y tales relaciones tienden a ser regidas por normas determinadas en la organización social determinada como Estado, dando nacimiento a las ciencias del Derecho Político las que toman como objetivo las relaciones y organizaciones familiares, económicas y demás para un bien común.

El Estado como la organización social y jurídica, que hace posible la convivencia dentro de un conglomerado humano, territorial y cumplidor de funciones, servicios y fines de beneficio común; la organización para cumplir con lo expresado depende de la obtención de recursos económicos, dentro de los cuales los tributos constituyen la piedra angular del Estado moderno y cuyo objetivo es cumplir con el bien común, factor que es esencial a su naturaleza, en donde los tributos son una clase o modalidad de ingresos públicos, y por lo tanto gozan de los principios generales que caracterizan al ingreso de tributos, y que en síntesis es la forma como un ente público obtiene recursos materiales para poder cubrir sus gastos, estas erogaciones van destinadas a la defensa nacional, salud, educación, salarios de empleados públicos, vías de comunicación, obras de infraestructura, emergencias etc., sin embargo, este tipo de ingresos tienen características propias distintivas que lo diferencian de los otros ingresos públicos.

La Actividad de la administración orientada a la actuación de interés público, cuyo objetivo es la obligación del reparto de la carga tributaria de acuerdo con el diseño previsto en forma general y abstracta en la ley y en las diversas leyes que integran el sistema tributario, en donde el orden Público Económico, organiza la economía del país y faculta a la autoridad para regular en armonía con los valores de la sociedad nacional formulados en la Constitución de la República del Ecuador.

Cuando un contribuyente se sustrae al pago de un impuesto, rompe el equilibrio que el legislador ha querido proteger, sin el gravamen, el trasgresor queda en abierta ventaja frente a las personas que compiten en el mercado, y además traslada el peso de su propia carga impositiva hacia otros contribuyentes que sí respetan el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es así que las normas tributarias han evolucionado para hacer más eficaz la labor de recaudación de tributos para satisfacer el goce del bien común dado por el Estado; ya que desde la década del sesenta, en los años de 1964 y 1965, se inicio la mayor reforma tributaria con enfoque estructural que hasta hoy se haya emprendido en el país, bajo la concepción técnica y ejecución directa del economista José Filemón Bonilla Chico, experto tributarista ecuatoriano de aquellos tiempos. En esa época se derogaron 1.208 impuestos, se unificaron y racionalizaron más de 100 impuestos, se abolió el pernicioso remate de tributos y se expidieron nuevos aranceles para el comercio exterior. Con el fin de dar una mayor consciencia al contribuyente y a su vez poder por parte del Estado supervisar si este cumple o no con sus deberes y obligaciones al Fisco ecuatoriano.

En el presente trabajo de diseño de propuesta de intervención se caracteriza por cinco capítulos de los cuales se describen de la siguiente manera:

En el capítulo primero, antecedentes de la propuesta, diagnóstico previo a la propuesta, antecedentes, contexto e interrogantes a la que responde, justificación, sus objetivos tanto generales como específicos, resultados esperados y delimitación.

En su capítulo segundo, el soporte teórico del tema, y poder describir en el ámbito determinado tributario, el desenvolvimiento de una manera en que el lector pueda captar el proceso en que se da en la sociedad, y repercute en una acción infractora a la administración tributaria, por lo que comienza este capítulo con los fundamentos teóricos de la propuesta, la

definición del concepto de tributo, las clases de tributo, concepto de impuesto, las tasas y las contribuciones de mejora porque para meterse al tema hay que tener un concepto amplio del derecho tributario, por lo que topamos en consideración del ilícito tributario, los principios que rigen el derecho tributario penal como es la irretroactividad de la ley, la presunción del conocimiento, la territorialidad de la ley, así como también los antecedentes doctrinarios y constitucionales de la administración tributaria, el principio de la legalidad y reserva de ley, la administración, facultades, atribuciones y limitaciones de la administración tributaria, las consideraciones generales sobre el delito tributario, la sanciones de la infracciones tributarias, las circunstancias en las que se puede producir las infracciones, juzgamiento de la infracciones tributarias y jurisdicción y competencia en materia tributaria.

En su capítulo tercero, pasamos analizar la metodología, la modalidad de la metodología, los tipos de metodología, el procedimiento para la elaboración de la propuesta, los instrumento de la investigación.

En el cuarto capítulo, que es el marco administrativo, la descripción de la propuesta, el contenido de la propuesta, sugerencias, metodología para su ejecución, factibilidad y validación.

En su quinto capítulo procedemos con las conclusiones y recomendaciones, una vez hecho un estudio profundo del tema, la problemática y su propuesta, nos permitimos concluir y posteriormente en este mismo capítulo dar las respectivas recomendaciones al respecto.

## **CAPÍTULO I**

### **ANTECEDENTES DE LA PROPUESTA**

#### **1.1 DIAGNÓSTICO PREVIO A LA PROPUESTA**

En el derecho tributario se establece atribuciones y facultades a las autoridades públicas encargadas de la administración de los tributos, siendo entre ellas: de aplicación de la ley, facultad determinadora de la obligación tributaria, facultad de resolución de reclamos y recursos de los sujetos pasivos, la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de tributos, tal como lo describe el Artículo 67 del Código Tributario ecuatoriano.

Ya que en materia tributaria, la función principal de la administración tributaria es conseguir el ingreso oportuno de los tributos, para lo cual la ley le ha dotado de las facultades mencionadas; el ejercicio de esas facultades se realiza mediante los diferentes tributos, impuestos y tasas, en donde la obligación tributaria entendida como el vínculo jurídico existente entre los sujetos acreedores de tributos y las personas naturales o jurídicas u otras formas de asociación o significación económica en calidad de sujetos pasivos, en virtud del cual, estos últimos, están obligados a realizar prestaciones en dinero, por la verificación del hecho generador.

En el ejercicio del poder, imperio que ejerce el Estado en su condición de ente soberano, es por medio del ente rector como el Servicio de Rentas Internas como supervisor y recaudador del Impuesto al Valor Agregado, que había sido creado por ley en el año de 1997, que sustituyó

a la Dirección General de Rentas, entidad dependiente del Ministerio de Finanzas y Crédito Público. Este nuevo organismo comenzó a normar a partir del año de 1998 la administración y control de los impuestos internos a nivel nacional, como parte de la administración central, conjuntamente con la Corporación Aduanera Ecuatoriana en el ámbito del comercio exterior, que en la actualidad cambio su denominación por la SENA. E.

**En el Artículo 2 de la ley de Creación del Servicio de Rentas Internas<sup>1</sup>**, ley número 41 del 13 de Noviembre de 1.997, otorga al SRI, en forma general, las siguientes facultades y competencias: ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República, efectuar la determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado y de los que por ley no estén asignados a otra autoridad, preparar estudios respecto a reformas a la legislación tributaria, solicitar a los contribuyentes documentación o información vinculada con la determinación de sus obligaciones o para la verificación de actos de determinación; es decir vigilar el correcto orden reglamentario jurídico entre el sujeto pasivo y el activo, y no haya una brecha de contraria a la normativa tributaria.

La obligación tributaria entendida como el vínculo jurídico existente entre los sujetos acreedores de tributos y las personas naturales o jurídicas u otras formas de asociación o significación económica en calidad de sujetos pasivos, en virtud del cual, estos últimos, están obligados a realizar prestaciones en dinero, Por la verificación del hecho generador. En ejercicio del poder que ejerce el Estado en su condición de ente soberano y, por el principio de legalidad, según el cual no hay tributo sin ley, consagrado incluso en las normas constitucionales, las cargas económicas conocidas con el nombre genérico de tributos.

En las leyes tributarias se señala básicamente el impuesto que se crea, el sujeto pasivo obligado al pago, el hecho generador y la administración tributaria encargada de su control y recaudación. De lo expuesto se desprende los tres elementos básicos de la obligación tributaria que son:

---

<sup>1</sup> Creación del Servicio de Rentas Internas, Artículo 2



sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador; el Sujeto activo es el ente acreedor del tributo, siendo el más importante el Estado que en esta esfera de tributos lo denominamos con su nombre apropiado el Fisco; el sujeto pasivo, es el obligado al pago del tributo en calidad de contribuyente o responsable una vez ejecutado el hecho generador o hecho imponible y que los Tratadistas tributaritas Brasileños lo denominan como el presupuesto de hecho pero que según el Código Tributario ecuatoriano es el presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo, o dicho en otras palabras, el presupuesto legal que una vez producido da nacimiento a la obligación tributaria.

El tributo del IVA es el impuesto más importante dentro del mapa tributario ya que grava transacciones de una amplia gama de bienes y servicios por lo que es uno de los pilares que sustentan el crecimiento del gasto estatal. Por otro lado el alto nivel de evasión tributaria que existe en las prácticas tributarias del país y así lo demuestra el sistema integrado de indicadores sociales del Ecuador (SIISE) ha hecho que en lo concierne al impuesto al valor agregado, IVA, su tarifa se vea incrementada como nos enseña los antecedentes históricos y en los últimos años ya casi trece años se haya mantenido al nivel del 12%. Es así que en los últimos 20 años en el Ecuador se incrementó la tarifa del IVA en tres ocasiones del 5% al 6 % en el año 1983, del 6% al 10 % en el año 1986 y el 10% al 12% en el año 2000, hasta la presente fecha del año 2013. En el 2.006 el organismo rector el Servicio de Rentas Internas nos informa que durante los meses de Enero a Noviembre del 2.006 se recaudó por concepto de IVA la cantidad de \$ 2.280,6 millones de dólares<sup>2</sup>. Así mismo como antecedente histórico hemos observado que el impuesto en estudio, esto es, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el Ecuador desde su creación, ha sufrido un sin número de reformas, pero con otras denominaciones legales; a continuación nos permitimos fragmentar las principales reformas:

---

<sup>2</sup> EL UNIVERSO (30 de diciembre del 2006). *SRI anuncia record de recaudación de impuestos en Ecuador*, Quito- Ecuador.

1) Decreto No. 466 publicado en Registro Oficial No. 429 el 12 de mayo de 1970 se crea el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios (ITM) como consecuencia del desfinanciamiento del Presupuesto del Estado. La tarifa establecida fue del 4%, grava a las transacciones de bienes nuevos o usados que comercialicen las personas naturales o jurídicas y a la prestación de servicios; con este impuesto se manejaba también dos tipos de contribuyentes, los tarifarios (sociedades y personas naturales obligadas a llevar contabilidad) y los de registro (personas naturales no obligadas a llevar contabilidad).

2) Decreto Ejecutivo No. 124 publicado en el Registro Oficial No. 27 del 29 de julio de 1970 se expide la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios la misma que se mantuvo en vigencia hasta el año de 1981. <sup>3</sup>Este tributo grava a la transferencia de mercaderías y es aplicada a todas las etapas de comercialización.

- Inclusión, por primera vez, el derecho a descontar mensualmente el impuesto que haya pagado el sujeto para transferir las mercaderías
  - Se deroga toda exención.
  - Elevación de la tarifa de impuesto al 4%.
  - Separación del tratamiento dado por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles del de la Prestación de Servicios ya que se graba solamente a los productos especificados en la Ley y no a los que no se enumeran.

Este impuesto es el predecesor del IVA y pasó a reemplazar al Impuesto a las Ventas del 3.5% que existía hasta ese momento. Los principales motivos que indujeron al cambio fue que este impuesto

---

<sup>3</sup> H. CONGRESO NACIONAL, (12 de mayo de 1970) Disposiciones sobre el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios, Registro Oficial No. 429.

ocasionaba una carga tributaria en “cascada”, al no reconocer como deducible el impuesto pagado en las adquisiciones.

3) Ley No. 83 publicada en Registro Oficial No. 83 del 31 de diciembre de 1981, expide la Ley del Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios. Por primera vez se establece el Impuesto a los Productos Suntuarios.

- Incremento de tarifa al 5%
- Inclusión de no sujeción al tributo de las adjudicaciones, venta de negocios, fusión y transformación de sociedades, cesión de acciones, participaciones sociales, valores fiduciarios y las donaciones a entidades del sector público y privadas de educación, beneficencia o asistencia social.
  - Introducción de exenciones a nuevos productos.
  - Esta Ley reconoce el crédito tributario por la adquisición de materias primas e insumos empleados en la fabricación de productos destinados a la exportación.

Con esta Ley, finalmente, se unifica el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y el Impuesto a la Prestación de Servicios (ITMPS).

4) Establecimiento de tarifa diferenciada del 10% para productos selectivos los mismos que se gravan en la Ley del Impuestos a los Consumos Selectivos, expedida con Decreto No. 118 el 29 de diciembre de 1982 y publicada en Registro Oficial No. 408 del 11 de enero de 1983.

5) Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno publicada en Registro Oficial No. 341 del 22 de diciembre de 1989, crea el Impuesto al Valor Agregado (IVA) con características similares al ITM. Hasta la presente fecha el IVA sigue vigente con múltiples reformas.

6) Cambia la denominación del impuesto a las Transacciones Mercantiles por Impuesto al Valor Agregado y Impuesto a los Consumos Selectivos por Impuestos de Consumos Especiales, introducido según Ley 56 del Régimen Tributario Interno del 1 de Enero del 2.000..

Del artículo 52 al 74 se refiere al Impuesto al Valor Agregado y desde el 75 al 89 inclusive sobre el Impuesto a los Consumos Especiales.

## **1.2 ANTECEDENTES A LAS QUE RESPONDE LA PROPUESTA**

Se puede distinguir que la no declaración del IVA, así como la evasión del mismo impuesto al valor agregado son unas conductas antijurídicas a la normativa legal, ya que esto genera una diferencia entre la antijuridicidad formal y material. La relación contradictoria entre el accionar individual y el ordenamiento jurídico está comprendido dentro de su ámbito formal y el material, en otras palabras como el bien jurídico protegido por la norma, pero en la actualidad esta distinción es hasta cierto punto irrelevante ya que se toma en sentido integral, el concepto de ambos aspectos era desde un comienzo enfrentados entre el positivismo jurídico y antijuridicidad formal, se comprendía como contrario al positivismo sociológico, también llamado antijuridicidad material. Es por esto que se toma como un concepto integral desdoblándose en estos dos aspectos que más que contradecirse se complementan.

Es el de demostrar la responsabilidad del evasor por un acto ilícito que ha realizado, y la ilegalidad del acto, en que se puede considerar un factor de gravedad para la sociedad ya que se incumple con el deber del sujeto pasivo o contribuyente, y esto genera que la función del Estado en brindar servicios públicos se vean menguados económicamente afectados, es por eso que hay que tener en cuenta una consciencia tributaria ante un Sistema tributario recaudador para un bien común.

En la parte institucional esta investigación contribuirá a orientarnos a un marco conceptual, de diagnóstico y análisis así como de formulación de

propuestas respecto a la viabilidad jurídica para la disminución de la evasión tributaria del impuesto al valor agregado en el Ecuador.

En lo profesional esta investigación plantea retos al abogado experto en legislación tributaria desde el punto de vista institucional, esto es como gestor de planes o asesoramiento al sujeto activo de la legislación tributaria a fin de buscar soluciones ágiles, eficaces, para que la no declaración y evasión de este tributo sea de menor rango posible.

En lo económico la importancia de esta tesis y su desarrollo es de orientar recursos presupuestarios que sirvan como planes de política económica general, que nos dé estímulo a la inversión, al ahorro, para que dichos recursos sean destinados al desarrollo nacional.

En lo social el impacto que lleva por una parte la no declaración y por otra la evasión del Impuesto al Valor Agregado IVA hace que se mermen los recursos fiscales en detrimento de las obras sociales del Estado que como gestor político y social está en la obligación de cumplirla.

### **1.3 CONTEXTO E INTERROGANTES A LAS QUE RESPONDE LA PROPUESTA**

#### **1.3.1 PREGUNTA PRINCIPAL**

¿Será a través de la rebaja de la tarifa 12 al 10% del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el sistema tributario ecuatoriano, bajar el índice de la evasión tributaria y mejorar la producción nacional del País?

### **1.3.2 PREGUNTAS ADICIONALES**

¿Será suficiente una reforma legal a la normativa del Código Orgánico Tributario Interno para bajar el índice de la no declaración y evasión del sistema tributario ecuatoriano?

¿Sería de interés las experiencias de otras legislaciones así como el esquema tributario de otros países en relación al impuesto en estudio para reducir el índice de evasión fiscal en el sistema jurídico tributario ecuatoriano?

### **1.4 JUSTIFICACIÓN**

La principal justificación de esta investigación es estudiar la posibilidad de bajar el índice de la evasión tributaria específicamente del Impuesto al Valor Agregado IVA, determinando las deficiencias por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, administrada por el Servicio de Rentas Internas S.R.I, contrastando con las diferentes experiencias referente a la aplicación de proyectos o programa por parte del gobierno y con estudios estadísticos establecer el mejoramiento del desarrollo nacional con un incremento en los tributos, específicamente el Impuesto al Valor Agregado.

### **1.5 OBJETIVOS**

- 1.5.1. OBJETIVOS GENERALES.-
- Estudiar los efectos de la evasión tributaria concerniente al IVA y su impacta al desarrollo Nacional.

- Analizar la función del sistema jurídico tributario en base al ilícito.
- Establecer el procedimiento jurídico para el juzgamiento del ilícito tributario.

- 5.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.-

- Establecer por medio de la no declaración y evasión del impuesto al valor agregado IVA, la identificación del sujeto evasor en el ilícito tributario.

- Perfiles de riesgos.

- Base de datos.

## **1.6 RESULTADOS ESPERADOS**

Con el diseño y planteamiento de esta propuesta de intervención lo que buscamos es a través de este estudio la reforma legal al Artículo 65 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, cuyos resultados y retos planteados es bajar el índice de resultados de evasión tributaria latente en nuestro país , pero el objetivo como se emplea la palabra bien expresada en esta tesis es bajar el índice , porque si dijéramos que es el anhelo de todo buen ecuatoriano de un resultado de cero evasión tributaria estaríamos hablando de una utopía , porque siempre habrá evasión tributaria, siempre habrá evasores , pero lo que buscamos es bajar el resultado a tal parámetro que sea posible al Estado ecuatoriano conseguir su sostenimiento, su sustentabilidad.

Con lo expresado es bien manifestar que la evasión de impuesto y concretamente el IVA, en nuestro estudio no se justifica por ninguna

índole por contravenir a la norma positiva, así como aquellas conductas dolosas que perjudica enormemente a las arcas estatales impidiendo el sostenimiento y desarrollo económico que impide que el Estado cumpla con sus fines sociales , tales como salubridad, programa educativos, seguridad social, seguridad pública, entre otros.

## **1.7 DELIMITACIÓN**

- **CAMPO**

Tributario - Fiscal

- **ÁREA**

Educativo (Impuesto al Valor Agregado)

- **ASPECTO**

Administrativo Tributario

- **TEMA**

Identificación y análisis de los tipos de evasión al Fisco ecuatoriano y la no declaración del impuesto al valor agregado en el sector comercial.

- **PROBLEMA**

¿Rebajar la tarifa del impuesto al valor agregado en el sistema tributario ayudará a una mayor recaudación del tributo y por ende a bajar el índice de evasión tributaria?

- **DELIMITACIÓN ESPACEAL**

Ecuador

- **DELIMITACIÓN TEMPORAL**

- Octubre del 1992 hasta Octubre del 2012.



## **CAPÍTULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

El marco teórico investigado alrededor del tema central de la tesis Identificación y análisis de los tipos de evasión al fisco ecuatoriano y la no declaración del Impuesto al Valor Agregado en el sector comercial, Se desarrolla a través de varias categorías conceptuales y jurídicas que engloban todo un sistema doctrinario y que regulan varias posturas en bajar el índice de evasión tributaria en nuestro sistema jurídico tributario, haciendo un análisis de las diferentes formas de evasión que se desarrollan en nuestro medio y que en este marco teórico se explica a continuación:

#### **2.1. FUNDAMENTOS TEÓRICOS DE LA PROPUESTA**

##### **2.1.1. LOS TRIBUTOS.- CONCEPTO**

Se consideran a los tributos como una clase o modalidad de ingresos públicos, y por lo tanto gozan de los principios generales que caracterizan a este tipo de ingreso público y que en síntesis es la forma como un ente público obtiene recursos materiales para poder cubrir sus gastos, estas erogaciones van destinadas a defensa nacional, salud, educación, salarios de empleados públicos, vías de comunicación, obras de infraestructura, emergencias etc., sin embargo, este tipo de ingresos tienen características propias distintivas que lo diferencian de los otros ingresos públicos como son la unilateralidad, la coercitividad y la capacidad económica.

En primer término la unilateralidad significa que el Estado puede imponer tributos a sus subordinados por el solo poder de su soberanía,

contrario entonces a lo que significa la bilateralidad, donde es necesario la voluntad de las partes y la capacidad de las partes de la relación jurídica tributaria.

Los tributos están configurados como ingresos públicos de carácter coactivo, que viene a ser la oportunidad de impeler coactivamente a los contribuyentes al pago de sus obligaciones con el Estado, ésta es una característica que diferencia a los otros ingresos del sector público, pero no es absoluta, por cuanto también tenemos otros ingresos como son los de sanciones pecuniarias o multas que tiene también este carácter coactivo, y no son tributos.

Por último la capacidad económica, que no es otra cosa que la posibilidad cierta y material de los miembros de la comunidad de poder pagar en forma proporcional de sus recursos propios a favor del Estado.

Desde el punto de vista netamente económico, la característica de los tributos es el fin que se persigue con su requerimiento, que sería el de financiar los gastos que requiere cubrir el Estado como los anotamos anteriormente. *“Un importante sector doctrinal entre los que se puede citar a autores como Sainz de Bujanda y Cortés Domínguez los tributos tienen como característica especial y que los diferencia de los demás ingresos públicos, y que justifica su exacción la “capacidad económica” de sus deudores”*<sup>4</sup>.

Alejandro Menéndez Moreno, define al tributo de la siguiente manera **“Tributo.- Es una obligación legal y pecuniaria, fundamentada en la capacidad económica del deudor, establecida a favor de un ente público en régimen de derecho público para atender sus necesidades económicas.”**<sup>5</sup>

Nuestro Código Tributario no define lo que es el tributo, lo que a nuestro parecer es positivo puesto que las definiciones y propósitos

---

<sup>4</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, (2006), Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra; España, Edit. Lex Nova ,7ma Edición, pág. 148.

<sup>5</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, (2006), Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra; España, Edit. Lex Nova ,7ma Edición, pág. 148.

pueden variar con el tiempo y sobre todo con las concepciones política-filosóficas de quien ostente el poder, y en consecuencia las definiciones legales pueden quedar obsoletas, en menos tiempo que la propia vigencia de la ley.

Si bien es cierto el Código Tributario no ha definido al tributo, si ha señalado la clasificación y sus fines en el artículo 1 del Código Tributario en el segundo inciso manifiesta entendiéndose por tributos los impuestos, tasas y las contribuciones especiales o de mejora. Y en el Art. 6 del mismo cuerpo de ley nos menciona sus fines de los tributos en la que nos señala que además de ser medios para recaudar ingresos públicos servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, reinversión, el ahorro, su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional, atendiendo las exigencias de estabilidad y progreso, procurando una mejor retribución de la renta o riqueza nacional, es decir que los tributos no solo como fuente de ingresos en favor del Estado, sino con fines parafiscales o políticos que han sido recogidos tanto por la Constitución del año 1998 como por la redactada por la Asamblea Constituyente reunida en la Ciudad de Eloy Alfaro, Montecristi, Provincia de Manabí y aprobada mediante Referéndum del 28 de septiembre del 2008, la que se encuentra publicada en el Registro Oficial N° 449 del 20 de octubre de ese mismo año, efectivamente en el Art. 300, inciso II dice: *“La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”*.

### **2.1.2. CLASES DE TRIBUTOS**

Al considerar los ingresos del Estado, se tiene la ocasión de señalar divergencias que se advierten en el campo doctrinal con respecto a su clasificación, destacando la relatividad de los diversos criterios emitidos al

efecto. La corriente más aceptada en cuanto a su clasificación es la que los divide en: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales o de mejoras, recogida por el Código Tributario, de la cual el tributo del IVA, está en la primera clasificación.

**2.1.2.1. IMPUESTOS.-** Quizás el concepto más aceptado es el que nos trae el art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE) que define los impuestos en la letra c) del apartado 2 de la siguiente manera: *“Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta”*.<sup>6</sup>

En relación a estos conceptos puedo afirmar que cada autor pretende elegir el que más se acomoda a su filosofía y formación, por lo que su diversidad es permanente, pero en síntesis puedo afirmar que los impuestos obedecen a la voluntad del Presidente de la República, puesto que en este tipo de tributo, la POTESTAD TRIBUTARIA, esto es la facultad de crear, modificar o extinguirlos, es exclusiva de la función legislativa, por supuesto que en nuestro caso particular siempre que sea por iniciativa del Presidente de la República, así lo dispone el Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador vigente: *“Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos”*.

En la legislación ecuatoriana específicamente el Impuesto al Valor Agregado está contemplado en el título II de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que en su artículo 52 si bien es cierto no nos define el impuesto en general ni el Impuesto al Valor Agregado en específico pero sin nos explica el objeto de dicho impuesto al Valor Agregado y nos indica

---

<sup>6</sup> Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)

que grava el valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas sus etapas de comercialización, así como los derechos de autor de propiedad industrial y derechos conexo; y al valor de los servicios prestados, en las formas y condiciones que prevé esta ley, refiriéndose a la orgánica de Régimen Tributario Interno.

**Artículo 52 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Objeto del Impuesto.**<sup>7</sup> Establécese el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava el valor de la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, y al valor de los servicios prestados, en la forma y en las condiciones que prevé esta ley.

Es importante resaltar que este artículo que trata del objeto del impuesto al Valor Agregado nos refiere exclusivamente a bienes muebles y con énfasis nos dice de naturaleza corporal, esto es, a la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal y al respecto nuestra legislación civil en su artículo 583 del Código Civil nos define los bienes de naturaleza corporal y los bienes de naturaleza incorporal, a continuación nos indica que los bienes de naturaleza corporal son los que tienen un ser real que puede ser percibidos por los sentidos como una casa , un libro y los bienes de naturaleza incorporal los que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas. Pero en este artículo que hacemos referencia que trata del objeto del impuesto insistimos la ley lo circunscribe a bienes muebles y no inmuebles y de naturaleza corporal.

El artículo 585 del Código Civil nos define cuales son los bienes muebles y nos dice que son las que pueden ser transportarse de un lugar a otro, sea moviéndose por sí misma, como los animales (que por eso se llama semovientes), sea que sólo se muevan por una fuerza externa, como las cosas inanimadas. Exceptúanse las que, siendo muebles por

---

<sup>7</sup> Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Objeto del Impuesto, Artículo 52

naturaleza, se reputan inmuebles por su destino, según el artículo 588 del Código Civil.

El artículo 588 del Código Civil.-<sup>8</sup> Se reputan inmuebles, aun que por su naturaleza no lo sean, las cosas que están permanentemente destinadas al uso, cultivo y beneficio de un inmueble. Sin embargo de que puedan separarse sin detrimento. Tales son, por ejemplo:

Las losas de un pavimento; los tubos de las cañerías; los utensillos de labranza o minería y los animales actualmente destinados al cultivo o beneficio de una finca, con tal que hayan sido puesto en ella por el dueño de una finca, los abonos existentes en ella, y destinados por el dueño de la finca a mejorarla; las prensas, calderas, cubas, alambiques, toneles y máquinas que formen parte de un establecimiento industrial adherente al suelo , y que pertenece al dueño de éste; los animales que se guardan en las cajoneras, pajareras, estanques , colmenas y cualesquiera otros vivares, con tal que estos adhieran al suelo, o sean parte del suelo mismo o de un edificio.

**En el artículo 53** <sup>9</sup>del mismo cuerpo legal no define para efecto de este impuesto el concepto de transferencia y nos dice que es todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de Bienes muebles de naturaleza corporal, así como los derechos de autor de propiedad industrial y conexos, aun cuando las transferencias se efectuó a título gratuito. La venta de bienes muebles de naturaleza nacional que hayan sido recibidos en consignación y el arrendamiento de estos con opciones de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, el uso o consumo personal por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sea objeto de su producción o venta.

---

<sup>8</sup> Código Civil, El artículo 588

<sup>9</sup> ley orgánica de régimen tributario interno El artículo 53

**El artículo 54**<sup>10</sup> de la misma ley orgánica de régimen tributario interno indica que no causara IVA en los siguientes casos: En aporte en especies a sociedades, adjudicaciones por herencia o liquidación de sociedades, inclusive la sociedad conyugal, ventas de negocios en las que se transfieren el activo y el pasivo, fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades, donaciones a entidades e organismo del sector público, inclusive empresas públicas; y, a instituciones de carácter privado sin fines de lucro, cesión de acciones participaciones sociales y demás títulos valores, las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal.

**EL artículo 55**<sup>11</sup> de la ley orgánica del régimen tributario interno se refiere a las transferencias e importaciones con tarifa cero de los siguientes bienes dentro los cuales están los productos alimenticios de origen agrícola, avícola, pecuario , apícola, canícula, bioacuáticos, forestales, carnes en estado natural, embutidos, los productos de la pesca que se mantenga en estado natural. La sola refrigeración, enfriamiento o congelamiento para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración, la extracción por medios mecánicos o químicos para la elaboración del aceite comestible, el faenamamiento, el cortado y el empaque no se considerarán procesamiento. La leche en estado natural, pasteurizada, homogenizada o en polvo de producción nacional, quesos y yogures, leche maternizadas, proteicos infantiles, el pan, azúcar, panela, sal, manteca, margarina, avena, maicena, fideos, harinas de consumo humano, enlatados nacionales de atún, macarela, sardina y trucha, aceites comestibles excepto el de oliva, semillas certificadas, plantas, harina de pescado, alimentos balanceados, preparados forrajeros con adición de melaza o azúcar y otros preparados que se utilizan como comida de animales que se críen para alimentación humana. Fertilizantes, insecticida , pesticida, fungicidas, herbicidas, aceite agrícola utilizado

---

<sup>10</sup> ley orgánica de régimen tributario interno El artículo 54

<sup>11</sup> ley orgánica del régimen tributario interno, EL artículo 55

contra la sigatoka negra , antiparasitarios y productos veterinarios, así como la materia prima e insumos importados o adquiridos en el mercado interno, para producirlas, de acuerdo con las listas que mediante decreto establezca el presidente de la república. Tractores de llantas de hasta 200 hp incluyendo los tipo canguro, cosechadoras, bomba de fumigación portables espesores y rociadores para equipos de riego y mas alimentos de uso agrícola. Medicamento y drogas de uso humano de acuerdo con la lista que mediante decreto establezca el presidente de la república, embaces he etiquetas importados o adquiridos en el mercado local que son utilizados exclusivamente en la fabricación de medicamentos de uso humano o veterinario. Papel bond libros y material complementario que se comercializa conjuntamente con libros. Bienes que se exporten. Los bienes que introduzcan al país los diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismo internacionales, regionales y subregionales, en los casos que se encuentren liberados de derecho he impuestos, bienes de pasajeros que ingresen al país hasta el valor de la franquicia reconocida por la ley orgánica de aduana y sus reglamentos, bienes que con el Carácter de admisión temporal o en tránsito se introduzcan al país mientras no sean objeto de nacionalización, bienes importados que sean exportados a la zona autorizada o incorporados en algunos de los procesos de transformación productiva del (ZEDE) energía eléctrica, lámpara fluorescentes, aviones, avionetas, he helicópteros, carga y servicios. Vehículos híbridos o eléctricos cuya base imponible sea de USD 35.000, en caso que excede este valor grabaran IVA con tarifa 12 %. Los artículos introducidos al país por trafico postal y correos rápidos, siempre que el valor en aduana del envío sea menos o igual al equivalente al 5% de la fracción básica desgravada del impuesto a la renta de personas naturales, que sui peso no supere el máximo que establezca el decreto ejecutivo y que se trate de mercancías de uso exclusivo del destinatario y sin fines comerciales.

En el artículo 56 de la Ley Orgánica del Régimen Tributario Interno se refiere a los servicios gravados entendiéndose como tales a los prestados por el Estado, entes públicos, sociedades o personas naturales sin



relación laboral, a favor de un tercero, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, a cambio de una tasa, un precio en pagadero en dinero especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación. Y a continuación en 23 numerales menciona los servicios que están gravados con tarifa 0, el resto que no está incluido en dichos numerales se tiene gravado con tarifa 12% <sup>12</sup>

**2.1.2.2. LAS TASAS.-** A manera de referencia y quizá para entender un poco mejor el concepto de tasa, el de más difícil discernimiento y configuración, vale la pena referir que clásicamente la tasa era considerada como la *“contraprestación que una persona debe cumplir a consecuencia de un servicio público recibido en forma particular, sujeta a medición y cuya recaudación servirá para el coste de este servicio”*<sup>13</sup>, criterios ya superados en la moderna doctrina tributaria, pues la contraprestación solo se da en los contratos bilaterales, y la tasa siendo un tributo se impone unilateralmente, estimando eso sí, el cobro de acuerdo a la capacidad económica del usuario del servicio o bien público.

La misma disposición referida de la LGT (España) define las tasas así: **Artículo 26.:** *“Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la relación de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Se entenderá que los servicios se prestan o las actividades se realizan en régimen de derecho público cuando se lleven a cabo mediante cualquiera de las formas previstas en la*

---

<sup>12</sup> Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, (2012), Tomo I, Quito-Ecuador, Editora corporación de estudio y publicaciones.

<sup>13</sup>TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2006) , Manuales de Estudio de Cátedra en Maestría en Derecho Tributario, Quito – Ecuador.

*legislación administrativa para la gestión del servicio público y su titularidad corresponda a un ente público*".<sup>14</sup>

El profesor Gerardo Ataliva, *"manifiesta que la vinculación entre el gasto público y el sujeto obligado es lo que define la diferencia entre impuestos por un lado y tasas y contribuciones especiales por otro, puesto que si aquel está vinculado a la persona que recibe el servicio se cubrirá con tasas, por el contrario si el servicio no tiene vinculación con el sujeto obligado, deberá cubrirse con impuestos."* Criterio que como vemos, se va imponiendo en las legislaciones contemporáneas.

**2.1.2.3. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES O DE MEJORA.-** Son una clase de tributo que participan de las características de los impuestos y las tasas, el hecho generador en este tipo de tributo constituye el beneficio real (no es suficiente la presunción) que recibe una persona en particular, como consecuencia de una obra o servicio público. En nuestro sistema jurídico tributario, es común que los Gobiernos Seccionales como parte de la recuperación del costo de la obra pública cobren este tipo de tributos.

El ordenamiento jurídico español, define a las contribuciones especiales de la siguiente manera: Art. 26 (LGTE): *"Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos"*.

Esta clasificación si bien es de gran importancia y trascendencia para el estudio y el conocimiento de la obligación tributaria, columna vertebral del Derecho Tributario, sin embargo la clasificación en impuestos, tasas y contribuciones especiales al ser parte del ámbito de aplicación de las normas tributarias en los conflictos que se susciten entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, se traduce dentro del ejercicio de los recursos

---

<sup>14</sup> Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)

administrativos tributarios y contenciosos como ámbito de competencia en razón de la materia tributaria a la administración pública.

## **2.2 CONSIDERACIONES GENERALES DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.-**

De la denominación de esta materia, se refiere a la existencia de dos áreas autónomas: la Penal y la Tributaria, la especialidad de las infracciones en razón de la materia y las personas y la adopción de sanciones, procedimientos y órganos jurisdiccionales diferentes a los previstos en el Código Penal común, han forzado a concepciones doctrinarias igualmente especializadas, por el incumplimiento a los pagos de tributos por parte del sujeto pasivo.

Las modernas concepciones acerca del impuesto, que de simple medio de obtener recursos a pasado a constituir un elemento esencial para la existencia misma del estado y para el logro de sus fines, determina un nuevo enfoque del aspecto relacionado con la violación de las normas tributarias. Por cierto que el problema del ilícito fiscal, o si se prefiere decir del ilícito tributario, no es nuevo, ya que ciertas infracciones, como el contrabando y las defraudaciones, por ejemplo, datan de antiguo, pero la verdad que la modalidades de la organizaciones económico-social y la transcendencia alcanzada por el incumplimiento de las normas fiscales han obligado a examinarlo en forma particular. Para el tratadista <sup>15</sup>Jarash el mismo reconoce la dificultad de encuadrar las infracciones tributarias en el derecho penal común o en el derecho penal administrativo y considera que el verdadero planteamiento consiste en que la idea penal no está limitada al campo exclusivo llamado derecho penal indica que tienen a agruparse en torno a núcleos bien definidos y como el derecho tributario es un centro de atracción de las relacionadas con obligaciones fiscales y el derecho administrativo ejerce función equivalente con las vinculadas

---

<sup>15</sup> JARASH,(enero- marzo de 1947), las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo, en revista jurídica de córdoba ,pg. 146.

con la actividad administrativas, resulta que las sanciones referentes a infracciones inherentes a las obligaciones sustancial, corresponderían al Derecho Tributario Penal, y las atinente a deberes fiscales de orden administrativo, que no reviste carácter sustantivo, pertenecerían al derecho administrativo penal.

Es importante señalar que estas corrientes han sido superadas y ya la definimos que las sanciones fiscales no pertenecen al derecho penal común, ni al derecho administrativos y por supuesto, al llamado derecho penal administrativo, ni creemos que puede constituir una disciplina autónoma, como sería el derecho penal tributario. Consideramos que simplemente constituyen un capítulo del derecho tributario , disciplina que integra al derecho financiero y como tal es independiente; pero, concibiendo al derecho fiscal como un todo orgánico, con aspectos diversos pero interconectados y no separados , las infracciones pertenecen a una misma categoría jurídica llamada ilícito fiscal y que no puede hablarse de sanciones fiscales de tipo penal. El derecho positivo de numerosos países demuestra que el ilícito tributario está legislado en diversas materias y no dentro de las normas penales comunes, salvo en algunos casos excepcionales.

En las recomendaciones aprobadas en las terceras Jornadas Latinoamericanas<sup>16</sup> de Derecho Tributario celebradas en San Pablo en 1962, se contempló que en cuanto al ilícito tributario y sus sanciones venían a integrar parte del derecho tributario y que para la aplicación e interpretación de las normas tributarias concerniente al ilícito tributario y sus sanciones respectivas, deberá estarse a las instituciones, principios y conceptos propios del derecho tributario, concluyendo que el deber jurídico como el acto antijurídico y la sanción , deben ser considerados como tributarios, desechando toda afiliación penal, administrativa o económica, por lo que el Derecho Penal en sentido genérico forma parte de cualquier otra rama jurídica y por tal circunstancia existen disposiciones penales dispersas y por ello puede hablarse de un Derecho

---

<sup>16</sup> IV jornadas latinoamericanas De Derecho Tributario, (1964), Buenos Aires, edic. contabilidad moderna, pg.543.

Tributario Penal antes de que un Derecho Penal Tributario, de esta manera poniendo como prevalencia el nombre tributario y luego el penal.

### **2.3 LAS NORMAS QUE DETERMINAN LA APLICACIÓN TRIBUTARIA.-**

Para interpretar a cabalidad la ley, debemos observar su voluntad, la norma que subyace en ella, y que le da fundamento y razón de ser.

Convergiendo en el Derecho Penal Tributario, dos ramas jurídicas de diversa naturaleza, como son lo Penal y lo Tributario, resulta forzoso analizar de inicio las disposiciones fundamentales que rigen en cada área. En el Código Tributario ecuatoriano, principal cuerpo legal sobre esta materia en su Artículo 1 y como también el Artículo 310<sup>17</sup>, expresan:

**Artículo 1.- Ámbito de aplicación:** “Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos. Para estos efectos, entiéndase por tributos lo impuestos, las tasa y las contribuciones o de mejora”.

**Art. 310.- Ámbito de aplicación<sup>18</sup>.**- 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.

---

<sup>17</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 1, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

<sup>18</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 310, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

Como lo contempla la ley tributaria, son los preceptos en consideración que regulan las relaciones jurídicas, de tal manera equitativa de los tributos de los sujetos pasivos para con el sujeto activo que es el Estado.

En el Código Penal<sup>19</sup> hace como referencia en su Artículo 10, donde se establece el ilícito como los actos imputables y sancionados por las leyes penales, en donde expresa:

**Artículo 10.-** Son infracciones los actos imputables sancionados por las leyes penales, y se dividen en delitos y contravenciones, según la naturaleza de la pena peculiar.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones del Ecuador, en lo referente a materia aduanera; en su Artículo 103, en donde establece:

**Artículo 103<sup>20</sup>.-** **Ámbito de aplicación.-** “El presente título regula las relaciones jurídicas entre el Estado y las personas naturales o jurídicas que realizan actividades directa o indirectamente relacionadas con el tráfico internacional de mercancías.

Para efectos aduaneros, se entiende por mercancía a todos los bienes muebles de naturaleza corporal.

En todo lo que no se halle expresamente previsto en este título, se aplicarán las normas del Código Tributario y otras normas jurídicas sustantivas o adjetivas”.

---

<sup>19</sup> CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009), Artículo 10, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

<sup>20</sup> CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES, (2010), Artículo 103, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

Las normas penales emanan del Estado y poseen una función valorativa en cuanto califican contrarias a la colectividad determinados comportamientos humanos como toda acción u omisión, contraria al ordenamiento tributario, sancionada por norma expresa. Podemos encontrar con tres aspectos fundamentales que es necesario comentar:

**a. Acción u omisión.-** Un "hacer" es la forma más visible de cometer el ilícito tributario, así por ejemplo, presentar reiteradas declaraciones rectificatorias es un caso típico de ilícito, siempre y cuando configure con los otros elementos de la tipicidad; pero, también las "abstenciones" o el "no hacer" pueden constituir figuras ilícitas, como en los casos de no presentación de una declaración.

**b. Contraria al ordenamiento tributario.-** No toda acción u omisión será considerada ilícita, sino sólo aquellos actos u omisiones que contravienen el orden normativo tributario.

**c. Sancionada por norma expresa.-** Debe existir una norma jurídica que establezca con precisión que, determinada acción u omisión reciba una sanción por ser contraria al ordenamiento normativo tributario.

#### **2.4. PRINCIPIOS QUE RIGEN EL DERECHO TRIBUTARIO PENAL.-**

El ilícito tributario, como lo hemos expuesto en líneas anteriores, está regulado entre el Artículo 310 y 364 del Código Tributario, serán estas disposiciones las que se aplicarán a todas las infracciones tributarias, aun desprendiéndose de su tenor, los tres principios fundamentales para esta materia:

**2.4.1 IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.-** Las normas tributarias punitivas van a regir únicamente para el futuro, tal como emana de la premisa del Artículo 311 del Código Tributario ecuatoriano.

**Art. 311<sup>21</sup>.- Irretroactividad de la ley.-** Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro. Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves, y se aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común. **En materia de sanciones, tienen efecto retroactivo las que en forma más benigna considera el Código Tributario y se aplicarán a los casos anteriores aun no cumplidos y ejecutados.**

Pero aparece aquí una salvedad, propia del Derecho Penal y de la intención de atenuar la situación de quien ha cometido una infracción: el efecto retroactivo para la aplicación de aquellas normas que supriman infracciones o establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más cortos, como lo dispone el Código Penal en su Artículo 2:

---

<sup>21</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 311, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.



**Artículo 2<sup>22</sup>.**- Nadie puede ser reprimido por un acto que no se halle expresamente declarado infracción por la Ley penal, ni sufrir una pena que no esté en ella establecida.

La infracción ha de ser declarada, y la pena establecida, con anterioridad al acto.

Deja de ser punible un acto si una Ley posterior a su ejecución lo suprime del número de las infracciones; y, si ha mediado ya sentencia condenatoria, quedará extinguida la pena, haya o no comenzado a cumplirse.

Si la pena establecida al tiempo de la sentencia difiere de la que regía cuando se cometió la infracción, **se aplicará la menos rigurosa.**

En general, todas las leyes posteriores sobre los efectos y extinción de las acciones y de las penas se aplicarán en lo que sean favorables a los infractores, aunque exista sentencia ejecutoriada.

NULLUM CRIMEN NULLA POENA SINE LEGE, siendo este el principio contemplado en la Constitución Política del Ecuador, en su Artículo 76, numerales 3 y 5, siendo estos los mismos contemplados en los cuerpos de ley nombrados, dando esto el beneficio al sujeto infractor, que deba aplicarse a pesar de existir sentencia condenatoria.

Art. 76 numeral 3 de la Constitución de la República del Ecuador, dice: 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

---

<sup>22</sup> CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009), Artículo 2, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

prevista por la Constitución o la Ley. Solo se podrá juzgar a una persona ante un Juez o autoridad competente y con observancia del trámite propio de cada procedimiento.

Art. 76 numeral 5 de la Constitución de la República del Ecuador., dice: En caso de conflicto entre dos leyes de la misma materia que contemple sanciones diferente para un mismo hecho, se aplicará la menos rigurosa, aun cuando su promulgación sea posterior a la infracción en caso de duda sobre una norma que contenga sanciones, se le aplicará en el sentido más favorable a la persona infractora.

Sin embargo, entre la irretroactividad de las leyes civiles y penales existe una diferencia fundamental, que con acierto señala, Garraud<sup>23</sup>, al expresar: “que en ellas la no retroactividad es más bien un principio de interpretación judicial, una regla trazada al juez en la aplicación de las leyes, no una limitación impuesta a la potestad del legislador, el cual puede dictar leyes y en el hecho las dicta con efecto retroactivo”; en materia civil ello es factible, porque en este caso la irretroactividad es simplemente de orden legal, de aplicación general, pero que puede ser derogada por otra especial, en cambio la irretroactividad de la ley penal es un principio de carácter constitucional.

**2.4.2. PRESUNCIÓN DE CONOCIMIENTO.-** Dentro de los de los aspectos fundamentales la ley se presume conocida por todos y su ignorancia no excusa su cumplimiento, pero la presunción del conocimiento de la ley es absolutamente indispensable para la defensa y conservación del ordenamiento jurídico del Estado, y hay que aceptarla para no caer en un verdadero nihilismo legal; Carrara<sup>24</sup>, expresa: “dicho que esta ficción es una exigencia política, y no es otra la justificación del

---

<sup>23</sup> ZENTENO VARGAS, Julio,(1982), Derecho Penal; Actualizada del Tratado de Derecho Penal de Gustavo LABATUT GLENA, Santiago-Chile, Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, Octava Edición , pág. 69.

<sup>24</sup> ZENTENO VARGAS, Julio,(1982), Derecho Penal; Actualizada del Tratado de Derecho Penal de Gustavo LABATUT GLENA, Santiago-Chile Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, Octava Edición, , pág. 62.

principio”, esto nos lleva a que el Artículo 76 inciso segundo de la Constitución de la República del Ecuador, donde establece:

**Artículo 76<sup>25</sup>.**- 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:

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.

Por principio general, las leyes tributarias se entienden conocidas por todos, es una presunción de derecho, como lo dispone el Artículo 312 del Código Tributario ecuatoriano.

**Artículo 312<sup>26</sup>.**- Presunción de conocimiento.-

Se presume de derecho que las leyes penales tributarias son conocidas de todos. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa, salvo el caso de que la transgresión de la norma obedezca a error, culpa o dolo, o a instrucción expresa de funcionarios de la administración tributaria.

En el campo penal, se entiende la aplicación del mismo contenido, pero vale recalcar que al hablar del ilícito tributario, contemplado en la norma en su Artículo 3 del Código Penal ecuatoriano:

---

<sup>25</sup> CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR,(2008), Artículo 76, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

<sup>26</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 312, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

**Artículo 3<sup>27</sup>.**- Se presume de derecho que las leyes penales son conocidas de todos aquellos sobre quienes imperan. Por consiguiente, nadie puede invocar su ignorancia como causa de disculpa.

Como lo establece la Carta Magna, mientras no se declare la responsabilidad por el acto contrario a la ley como el ilícito, el que haya provocado la acción u omisión se presumirá libre de la responsabilidad, siendo para ello el debido proceso por parte de la autoridad de la administración de justicia compruebe la responsabilidad y la falta que haya ocasionado el ilícito como tal.

**2.4.3. TERRITORIALIDAD DE LA LEY.**- Las infracciones cometidas en territorio del Ecuador, sea por ecuatorianos o por extranjeros, serán juzgadas y reprimidas de acuerdo con la normativa ecuatoriana.

Si los efectos de la acción u omisión que comporte algún modo de evasión tributaria de forma parcial o total cometida en el exterior, se producen en nuestro país, pues, se entiende que esta infracción ha sido cometida en el Ecuador.

De manera general podemos decir que toda infracción tributaria está constituida por una acción u omisión que viola una prohibición o un mandato impuesto por una norma tributaria. Ahora bien, para que dicha violación tenga efectivamente la consideración de infracción, es decir, de ilícito merecedor de una sanción de carácter efectiva, como lo dispone el Artículo 313 del Código Tributario.

**Artículo 313<sup>28</sup>.**- Juzgamiento de infracciones.-  
Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o

---

<sup>27</sup> CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009) Artículo 3, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

<sup>28</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 313, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país, por comportar de algún modo evasión tributaria parcial o total.

Este artículo es de sumo interés pues se destaca que aunque la infracción o el ilicitud tributaria fuere cometida en territorio extranjero pero el mismo acarrea lesión algún bien jurídico que es protegida por la norma tributaria se presume de derecho cometida en territorio ecuatoriano es decir dicho sujeto pasivo que lesionó el bien jurídico protegido será sometido a los tribunales y juzgados ecuatorianos.

La ley Penal circunscribe su imperio a un espacio territorial delimitado, sobre el cual el Estado ejerce su soberanía, en consecuencia su actividad tiene una limitación en el espacio, el ejercicio de la jurisdicción penal, es la expresión de la soberanía del Estado, al cual corresponde aplicar sus propias leyes penales, dentro de su territorio, sin considerar la nacionalidad del autor ni la del titular del bien jurídico agredido.

Este principio se denomina “de territorialidad” y en él, el lugar en que se cometió el delito determina la legislación punitiva a aplicarse; a este principio se opone el llamado “de personalidad” en el que prevalece el criterio de la nacionalidad y por el cual, considerándose personal la ley punitiva, el ciudadano se halla siempre sometido a la ley penal de su país y le debe obediencia, este donde este. Otro principio es el “real”, que reclama la aplicación de la ley penal de un Estado, cuando el delito cometido lesiona bienes jurídicos de dicho Estado o de sus ciudadanos, sin considerar la persona y el lugar en que se comete; el principio denominado “de Justicia Mundial”, por el cual cada Estado tendría el

derecho y el deber de ejercer jurisdicción penal, contra todo delincuente y delito, sin importar el lugar donde éste se perpetró.

## **2.5. ANTECEDENTES DOCTRINARIOS Y CONSTITUCIONALES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA (S.R.I.).-**

**2.5.1. PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO.-** El poder tributario originario constituye una de las manifestaciones del imperio estatal; consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago o cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones previstas.

Por regla general, la doctrina restringe el concepto de “poder tributario”, circunscribiéndolo sólo al poder de gravar, lo cual peca por defecto, al no considerar las otras manifestaciones ínsitas en dicho poder y que se vinculan de modo indudable con la creación de tributos, es decir, con el Poder tributario , propio del Estado.

El poder tributario, de naturaleza política, es un poder inherente al de gobernar, ya que no hay gobierno sin tributos, de lo cual resulta el deber ético- político- social del individuo de contribuir al sostenimiento del Estado. Como lo explica García Belsunce<sup>29</sup>, de ese poder fiscal “nace la relación jurídica tributaria que involucra la obligación jurídica tributaria. Esa relación jurídica es [...] una relación de derecho, de base constitucional, porque es precisamente la Constitución lo que distribuye las competencias tributarias entre los distintos entes políticos con poder en la materia [...] y fija los límites al ejercicio de ese poder, que configuran las llamadas garantías constitucionales del contribuyente.

---

<sup>29</sup> GARCIA BELSUNCE, (1982), Temas de Derecho Tributario, Buenos aires, Editorial Abeledo-Perrot, pág. 77.

La soberanía reside en la Constitución y, que en consecuencia, el poder de imperio del Estado que surge de ésta, y que se halla ínsito en el poder de gobernar, por el cual puede obligar coactivamente a los sometidos por él, debe ser un poder normado dentro de los límites constitucionales. El poder tributario implica no solo el poder de gravar sino el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, de modo que la potestad de gravar contiene la de estatuir supuestos en que no nazca la obligación tributaria pese a haberse configurado el hecho imponible, con fundamento en distintas razones.

El poder tributario del Estado como facultad para exigir de los particulares prestaciones obligatorias, no puede considerarse de manera arbitraria o absoluta, por cuanto está sometido a una serie de limitaciones o restricciones impuestas por la Constitución y por las leyes a los entes dotados de tal poder. Esas limitaciones se expresan en los llamados principios constitucionales tributarios.

Es importante tomar en cuenta que por principio se entiende en Derecho: “criterios fundamentales que informan el origen y desenvolvimiento de una determinada legislación que, expresados en reglas y aforismos, tienen virtualidad y eficacia propias con independencia de las normas formuladas en el plano positivo”.

**2.5.2. CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO.-** Giuliani Fonrouge<sup>30</sup> menciona los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable, indelegable.

El ejercicio del poder tributario se agota al dictar la norma tributaria, sin perjuicio de la subsistencia del poder tributario para ser ejercido al crear, modificar o extinguir tributos, exenciones y beneficios tributarios, o dictar disposiciones tributarias penales, o conferir legalmente facultades a organismos recaudadores a fin de que estatuyan ese tipo de deberes. Es

---

<sup>30</sup> GIULIANI FONROUGE, Carlos M, (1975), Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina, Ediciones Depalma, Volumen I, pág. 187.

decir, el Estado, al actuar como sujeto activo de la obligación tributaria, no lo hace ejerciendo el poder tributario, sino como un acreedor al cual le son aplicadas las normas respectivas.

Se puede agregar los siguientes caracteres del poder tributario: fundado en la Constitución soberana, normado o *principio de reserva de ley*; se lo ejerce por medio de la ley, dando origen al *principio de legalidad*; indivisible, lo cual no obsta a que se lo distribuya en diversos entes, resultando distintas competencias tributarias.

**2.5.3. NOCIONES GENERALES SOBRE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY.-** El Principio de legalidad es un principio de vieja e histórica data en cuanto se refiere a la creación de tributos, pieza fundamental de todo Estado Derecho quien exige que los tributos sólo puedan ser impuestos por el Estado, por medio de una ley, garantizando al ciudadano la confianza en el marco jurídico que se insertan; respetando el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Este principio tiene como finalidad la seguridad jurídica y la justicia, apoyados de las normas jurídicas para que la Administración se acoja a la normativa existente; y, de esa manera impedir que exista la discrecionalidad por parte de los gobiernos autónomos descentralizados.

El Principio de legalidad constitucional en el ámbito tributario es uno de los más significativos y necesarios que existen, son la base para el desarrollo de todo lo que enmarca el sistema tributario; teniendo como característica principal el establecimiento de los tributos con sus elementos esenciales.

El profesor José Vicente Troya<sup>31</sup> menciona acerca del principio de legalidad que este “*no es una limitación del Estado, sino un modo de*

---

<sup>31</sup> TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2008), Estudios de Derecho Internacional Tributario, Guayaquil-Ecuador, Editorial PUDELECO, pág. 138.



*cómo ejercer la potestad tributaria*". Siguiendo la misma línea Spisso<sup>32</sup> dice: *"el principio de legalidad descansa en la exigencia, propia de la concepción democrática del Estado, de que sean los representantes del pueblo quienes tengan directa intervención en el dictado de los actos del poder público tendientes a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para el cumplimiento de los fines del Estado"*.

Como han hecho referencia autores en el párrafo anterior el principio de legalidad, no se lo puede ver como una limitación del Estado, sino como la potestad que tienen los mismos, y quienes son encargados de hacerlos que es el Poder Legislativo, quienes son los verdaderos representantes del pueblo, legitimando sus actuaciones, frente a la creación de los tributos y la imposición hacia los individuos, con el objeto que los tributos que se impongan y nazcan del pueblo, y sean basados en la ley.

Es importante tener en consideración que no se puede entender que el principio de legalidad sea igual o semejante al de reserva de ley, porque son distintos; la legalidad coadyuva a la creación de seguridad jurídica y al respeto de los derechos individuales como colectivos de las personas; en cambio la reserva de ley se encarga únicamente de materias específicas, en este caso de que exista una norma para la aplicación de una obligación tributaria, por ejemplo, los municipios en el Ecuador están facultados actualmente para la creación de contribuciones especiales de mejoras, por medio de una ordenanza, es ahí cuando la reserva de ley actúa. Los dos principios poseen finalidades equivalentes, como son las de crear normas jurídicas tributarias para generar ingresos económicos y así cubrir las necesidades públicas.

Así mismo el principio de legalidad es considerado como regla de derecho público, también conocido como el principio "no taxation without representation". Significa que no puede existir un tributo sin la debida ley originaria del poder legislativo, se convierte en una garantía para el

---

<sup>32</sup>SPISSO, Rodolfo, (1991), "Derecho Constitucional Tributario", Buenos Aires Argentina, Ediciones De Palma.

contribuyente, que impide que se le imponga arbitrariamente una carga pública.

Como resumen a todo lo expuesto, se puede decir que ya no es más cierto que se siga el aforismo “*no hay tributo sin ley que lo establezca*”, sino como ya se ha mencionado, que no todos los tributos requieren de una ley para su creación, modificación extinción o exoneración, que la autoridad competente encargada de hacerlo lo haga en base a la Constitución y a la ley; es ahí donde el principio de legalidad ha sufrido un cambio y una resistencia al dejar este aspecto a la reserva de ley; como por ejemplo, el caso de las tasas y contribuciones especiales, que nacen de ordenanzas dictadas antes por los gobiernos seccionales autónomos, ahora llamados gobiernos autónomos descentralizados, según lo preveía la misma Constitución de 1998 y la actual (2008), respectivamente; de la misma manera, la actuación de la Administración Tributaria, se ejecutará respetando las normas jurídicas establecidas.

Es importante el estudio a cada uno de los principios tanto como el de legalidad como el de reserva de ley por separado, aunque ciertos doctrinarios dicen que son iguales y otros que distintos para evitar confusiones su investigación será abierta una de otra.

**1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIO.-** Como decía al principio del desarrollo de este capítulo, el principio de legalidad tributario es uno de los principios fundamentales del Estado de Derecho, el se encuentra plasmado en el Código Tributario, siendo una forma de expresión de la ley formal, por medio de la cual produce el nacimiento de un tributo garantizando a los individuos su patrimonio y derechos individuales.

El principio de legalidad es una de las garantías que tiene el contribuyente, para que no sea obligado a pagar por un tributo que no esté legamente establecido en una ley, así mismo garantiza a la Administración Tributaria para la ejecución de las normas si no lo cumple el contribuyente, o para determinar los requisitos para la exoneración del tributo.

La posición que ostenta Osvaldo Soler<sup>33</sup> acerca del Principio de Legalidad en materia tributaria es la siguiente: *“El principio de la legalidad en la tributación quiere significar que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero, además, que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual se legisla... El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto ha de crearse por un acto emanado por el Poder Legislativo”*.

La procesión del doctrinario que antecede demuestra la evolución que el principio de legalidad ha presentado en el ámbito tributario, debido a que en un inicio el poder legislativo era quien tenía la facultad para la creación de los tributos, actualmente se ha delegado esta atribución al Ejecutivo.

Es necesario estudiar el principio de legalidad dentro del contexto ecuatoriano, con el fin de determinar cuál fue su evolución al pasar los años, plasmado en las Constituciones que hasta la fecha han presidido nuestro país. Como bien dice el profesor Troya<sup>34</sup>, *“el principio de legalidad se ha atenuado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley”*, debido a que en nuestro país desde la Constitución de 1998 los gobiernos seccionales tenían la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras, mediante la emisión de ordenanzas, basados en las normas preexistentes, respetando la legalidad del procedimiento para emitir las normas correspondientes; para que de esta manera en la práctica no se produzca una transgresión a los derechos y garantías de los contribuyentes.

---

<sup>33</sup> SOLER, Osvaldo H, (2002), Derecho Tributario, Buenos aires- Argentina, Parte II, Editorial: La Ley, Pág. 103.

<sup>34</sup>TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2008), Estudios de Derecho Internacional Tributario, Guayaquil-Ecuador, Editorial PUDELECO, pág. 188.

**2. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.-** Es importante destacar que la reserva de ley ha originado un sin número de investigaciones, debido a su complejidad; la cual dentro de la configuración de un impuesto disminuye las atribuciones del poder del legislativo, ya que el ejecutivo y en si la Administración Pública pasa a suplir los vacíos o a establecer los demás elementos que se necesita para recaudar un tributo; de ahí que se puede pensar que existiría autonomía para los entes ya mencionados, por lo que cada uno tiene diferentes objetivos pero con el único fin, de que se generen ingresos públicos para el desarrollo del Estado.

En la legislación ecuatoriana el Código Tributario, contempla la reserva de ley, en el Artículo 4 en el que se dispone el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo, las exenciones, deducciones; reclamos, recursos y demás materias deberán estar determinados por la ley. Lo que a la presente fecha basta con emitir un acto normativo para establecer los elementos esenciales mencionados y hasta los mismos tributos en el caso de las tasas y contribuciones especiales.

## **2.6. BREVE ANÁLISIS DEL PASO DE LAS CONSTITUCIONES DESDE 1979 HASTA LA CREACION DEL SRI.-**

El poder tributario no está dado en la medida en la que cobra tributos, sino en la potestad de crearlos, modificarlos y extinguirlos; para recaudarlos, las diversas administraciones o segmentos del *régimen tributario ecuatoriano* tienen a su cargo el *poder o potestad impositiva*, que consiste en la facultad de aplicar tributos; en otras palabras determinar, recaudar y administrar.

Hasta la Constitución de 1966 vigente hasta 1977 el poder tributario era competencia del Presidente de la República aun en períodos democráticos, la prueba histórica más fehaciente de ello es la Ley de Impuesto a la Renta emitida mediante Decreto Supremo número 329 publicada en el Registro Oficial 190 de 26 de febrero de 1969,

posteriormente codificada y modificada por el Presidente Constitucional José María Velasco Ibarra en 1971, quien ostentó la presidencia también en 1969 cuando se emitió la ley original, la codificación entro en vigencia mediante Decreto número 1283 publicado en el Registro Oficial de 8 de septiembre; cuerpo legal vigente hasta 1989 cuando fue derogada por la Ley de Régimen Tributario Interno emitida por el Congreso Nacional durante el gobierno de Rodrigo Borja Cevallos.

José Vicente Troya<sup>35</sup> destaca que la “potestad de tributaria o de creación, distinta de la potestad de imposición o aplicación se ha diversificado en los años recientes”. A partir de la Constitución de 1979 se le confirió a la función legislativa el poder tributario, en la Carta Magna de 1998 que en la práctica es una reforma a la Constitución de 1979 se otorgó al Congreso Nacional la facultad de crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que se conferían a los organismos del régimen seccional autónomo, quienes gozaban la titularidad de una parte proporcional de la potestad tributaria en cuanto a las tasas y contribuciones, manteniendo para sí la potestad impositiva de los impuestos creados por el Congreso en su beneficio; cabe aclarar que el poder tributario de estos organismos aunque limitado es originario, no puede ser considerado poder derivado por cuanto es la propia Constitución la que lo concedió y no la ley a través de una delegación.

La situación no cambió demasiado en la Constitución de 2008 en cuanto a la potestad tributaria; la misma le compete a la Asamblea Nacional que reemplazó al extinto Congreso Nacional y se mantuvo la dotación de partes del poder tributario originario a los organismos seccionales del poder público en igual forma. La iniciativa en materia tributaria le corresponde al Ejecutivo.

El poder tributario que está contenido en la Constitución de cada Estado evoluciona a partir de la adopción de principios tributarios; Rubén

---

<sup>35</sup>TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2006), *Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez*, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México D.F., Pg. 1.

Darío Andrade<sup>36</sup> en su obra del 2003 “Legislación Económica del Ecuador” al estudiar los principios fundamentales en materia tributaria advierte refiriéndose a las Constituciones de 1966, 1979 y 1998 que “*en las últimas tres constituciones del Ecuador se nota un progresivo reconocimiento de garantías en materia impositiva. Las tres aceptan los principios de legalidad tributaria, igualdad, proporcionalidad y generalidad de las cargas tributarias*”.

Rescata el autor que la Constitución de 1979 garantiza el importante principio de la irretroactividad de las leyes fiscales en el artículo 68; la Constitución de 1998 que permaneció vigente por diez años reconocía en el artículo 256 los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad<sup>37</sup>.

Por su parte la Constitución vigente reconoce los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria, este compendio de principios coadyuva al fortalecimiento del *Régimen Tributario Ecuatoriano*.

El principio de capacidad contributiva no ha sido contemplado en ninguna de las constituciones que han estado vigentes en el Ecuador, en la actual en vigencia desde 2008 se la entiende tácitamente incorporada, por cuanto se identifica con la equidad tributaria, misma que en sus manifestaciones de horizontalidad y verticalidad es directamente proporcional a la igualdad tributaria, lo que se traduce en contribución en la medida de las posibilidades económicas.

La organización tributaria en el Ecuador y su evolución histórica; este breve relato histórico-normativo me permite avanzar en el estudio sobre la incidencia de las reformas tributarias efectuadas en la última década con relación a la suficiencia recaudatoria del Estado ecuatoriano que desde

---

<sup>36</sup> ANDRADE Rubén Darío, *Legislación Económica del Ecuador*,(2003), Quito, Editorial Abya Yala, Pg. 79.

<sup>37</sup> Derogada Constitución Política de la República del Ecuador, (1998). Asamblea Constituyente. Quito.

1997 desde la creación del SRI a la cual es correspondiente a los tributos de recaudación nacional de mayor importancia, teniendo presente a la capacidad contributiva como elemento fundamental de justicia tributaria.

## **2.7. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY EN LAS CONSTITUCIONES DE 1998 Y 2008.-**

El principio constitucional tributario de legalidad, ha demostrado varios cambios durante todo el constitucionalismo ecuatoriano, y dentro de este período; que sin duda, han sido significativos, es preciso indicar que antes los tributos para ser aplicados debían ser establecidos por una ley, ahora en la actualidad basta con mencionar uno de sus elementos esenciales del tributo para su aplicación, dejando en manos de los entes autónomos la determinación de los demás elementos, por ejemplo: dentro de los impuestos municipales tenemos el impuesto al juego, en el que solamente se establece quienes son los sujetos pasivos y lo demás se dispone que sea regulado por ordenanza municipal, es así como indica la norma municipal, pero esta mención es solo como referencia ya que como conocemos según referéndum Constitucional y consulta popular del Ecuador que se desarrollo el siete de Mayo del 2.011 y publicada en el primer suplemento del Registro Oficial número 490 del 13 de Julio de 2.011, siendo así oficializado y entrando en vigencia la reforma Constitucional, e iniciándose los plazos para la elaboración de leyes , ordenanzas y reglamento que ordenaba la consulta.

En lo que se refiere al principio de reserva de ley lo encontramos en nuestra legislación dentro del siguiente artículo<sup>38</sup>: *“Art. 301 de la Constitución de la República del Ecuador, que nos indica.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley”*.

---

<sup>38</sup> Constitución de la República del Ecuador del 2008.

Existen ciertos cuestionamientos sobre el referido artículo 301 de la Constitución de la república del Ecuador, primero al hablar sobre su contenido, por lo que es importante aclarar que se tiene una normativa sobre el principio de legalidad y la reserva de ley, aunque expresamente no conste en la Constitución, la existencia del principio de legalidad se sobre entiende, al decir por ejemplo dentro de los deberes y obligaciones de los ecuatorianos lo cual se dispone que: “...*Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social y pagar los tributos establecidos por la ley*<sup>39</sup>”, quiere decir que la Administración tributaria por medio de su gestión deberá regirse a las normas expresas por la Constitución y demás leyes, de no cumplirlo estaríamos al frente de un acto ilegal, coligiendo que no logra subsistir un principio sin el otro; así mismo, no existe el problema que constaba en la anterior Constitución concerniente a la Reserva de Ley dentro del artículo 257<sup>40</sup> que exponía: “... *sólo por acto legislativo de órgano competente se podrá modificar o extinguir tributos*”, al nombrar tributos, daba para interpretaciones erróneas, porque dentro de la clasificación de los tributos no sólo encontramos a los impuestos, sino, las tasas y contribuciones especiales, pero no hay que olvidar que éstos corresponde su creación a los gobiernos autónomos descentralizados..

En cuanto a la atribución que tiene el Presidente de la República de presentar proyectos para la creación, modificación, extinción de impuestos no ha tenido ningún cambio con respecto a la Constitución de 1998, lo que sí, se ha afirmado este criterio, dejando claro que, no podrá ser otra persona sino únicamente el Presidente quien tenga la iniciativa para la presentación de proyectos sobre los impuestos tanto nacionales como locales, porque impuestos municipales como: predial, alcabalas, patentes, etc., son creados por ley no por ordenanzas como son las tasas y contribuciones especiales de mejoras, respetando el principio de reserva de ley.

---

<sup>39</sup> Constitución de la República del Ecuador del 2008. Artículo 83

<sup>40</sup> *Ibídem*



En nuestro país la Potestad Tributaria, va encaminada a la facultad que la Constitución les atribuye a los gobiernos autónomos descentralizados, para la creación de tasas y contribuciones especiales de mejoras y su debida aplicación. Para el profesor José Vicente Troya<sup>41</sup>: *“La potestad tributaria o de creación, es distinta de la potestad de imposición o de aplicación, se amplía significativamente; además mantiene la noción de que corresponde al Estado a través del organismo legislativo crear tributos; y que a los gobiernos autónomos descentralizados, consejos municipales, concejos metropolitanos, consejos provinciales y consejos regionales ostenten una porción de la potestad tributaria y puedan crear tributos menores, las tasas y las contribuciones especiales...”*

Tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley, han estado y están presentes dentro del constitucionalismo ecuatoriano, como lo hemos demostrado, que el principio de legalidad se encuentra vigente desde la segunda Constitución que data del año 1835, evidentemente se ha encontrado una gran evolución, debido a que desde un inicio el principio de legalidad figuraba únicamente como una garantía que la norma suprema concedía para que a las personas no se les impongan ningún tipo de contribución sino que se encuentre legalmente establecida por una autoridad competente y esta sea en base a la proporción de sus haberes, lo que desde el año de 1967 en nuestro constitucionalismo existió un extraordinario avance, porque se instauró el régimen tributario, desde ahí hasta la presente fecha tanto el principio de legalidad como el de reserva de ley forman parte de los principios constitucionales que rigen este régimen y el sistema tributario.

## **2.8. ADMINISTRACION, FACULTADES, ATRIBUCIONES Y LIMITACIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA (S.R.I.)**

---

<sup>41</sup> TROYA, José Vicente, (1987), “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. Guayaquil-Ecuador, Editorial PUDELECO, pág. 178.

**2.8.1. DEFINICIÓN Y CONCEPTO.-** Si bien a lo largo de la historia, se ha conocido el papel que desempeña la “administración pública”, éste término *per se* recién fue utilizado a partir de la Edad Moderna, determinándose eso sí sus orígenes en la época de la Roma republicana.

Este transcurso de los años ha ido determinando el espíritu con que toda administración pública debe manejarse. En este sentido, Diego Ribadeneira Vásquez<sup>42</sup>, señala que la administración tributaria “*debe ser el instrumento eficaz para convertir en realidad y vida el contenido de las leyes fiscales*”. También considera que el fin esencial de la administración tributaria “que la justifica determina, es la aplicación de las normas tributarias (...), por lo tanto el objetivo fundamental de aquella Administración no es otro que el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias...”.

De ahí que, tomando en cuenta la trascendencia de las actuaciones de la administración tributaria, se concluye como consecuencia inminente que es necesario que se desarrolle en su forma organizativa y operativa con el propósito de que cumpla a cabalidad con los objetivos que ésta persigue.

Al partir de la premisa de que es una obligación de la administración tributaria el estar al servicio de los ciudadanos, se hace necesario enumerar una serie de factores que pueden considerarse como condicionantes de su actuación, los cuales pueden ser<sup>43</sup>:

- a) La realidad socio política del Estado;
- b) La estructura organizativa del Estado;
- c) Los avances técnicos en los métodos de gestión;

---

<sup>42</sup> MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005.

<sup>43</sup> RODRÍGUEZ, Federico, (1986), Desarrollo Organizacional y Medios de la Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales de España.

- d) La realidad tributaria;
- e) La organización existente y los recursos financieros disponibles; y,
- f) El sistema fiscal a aplicar.

## **2.9. FACULTADES ADMINISTRATIVAS FUNDAMENTALES Y GENERALES TRIBUTARIAS.-**

Para alcanzar los objetivos o fines asignados de acuerdo a los tributos, el derecho tributario establece atribuciones y facultades de las autoridades públicas encargadas de la administración de los tributos, siendo ellas: facultad de aplicación de la ley, ( Artículo 67 del C. Tributario.), facultad determinadora de la obligación tributaria (Artículo 68 del C. Tributario.), facultad recaudadora (Artículo 71 del C. Tributario.), facultad resolutoria (Artículo 69 del C. Tributario.)y facultad sancionadora (Artículo 70 del C. Tributario.) Todos del Código Tributario ecuatoriano.

**1. Facultad Reglamentaria:** En forma general se entiende por reglamento al conjunto de normas que permiten la debida aplicación de una ley o la organización de las estructuras administrativas.

En nuestra legislación tributaria esta facultad la encontramos en el Art. 7 del Código Tributario, que nos indica que solo el Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y Gerente General de la Corporación aduanera ecuatoriana actualmente denominado SENA, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley o crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

El ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

Según el tratadista Enrique Sayagués Laso<sup>44</sup>, donde el reglamento lo define “como el acto unilateral de la administración que crea normas jurídicas generales, del que destaca sus elementos esenciales que son: la unilateralidad porque nacen y se perfeccionan por la sola voluntad de los órganos públicos competentes; emana de la administración, sin referirse exclusivamente al poder ejecutivo por no ser el único que dicta reglamentos y, desde el punto de vista formal es el acto administrativo; crea normas jurídicas generales, a la inversa de los demás actos administrativos porque tienen efectos de carácter subjetivo, individual, concluyendo en esta parte que el reglamento por la generalidad de sus normas desde el punto de vista material no es acto regla, es un acto legislativo. Con respecto a la aceptación del criterio material manifiesta que “si bien atendiendo a la naturaleza de las normas que contienen la ley y el reglamento, pues ambos crean normas generales, objetivas, permanentes, los elementos formales y orgánicos los distinguen, proyectando consecuencias de suma importancia. De ahí la diferencia, eficacia normativa del reglamento respecto a la ley, se asemejan pero existe cierta similitud, pero no igualdad absoluta”.

Para ubicar debidamente las facultades para dictar reglamentos por parte de la administración y en concreto la tributaria, para tal efecto parte de la comprobación de que la actividad reglamentaria de la administración es muy variable, se ejerce de múltiples maneras en diversidad de ocasiones, lo que puede establecerse de acuerdo a su función:

---

<sup>44</sup> SAYAGUÉS LASO, Enrique, (1986), Tratado de Derecho Administrativo, Montevideo-Uruguay, Editorial Martin Blanche Altuna, Tomo I, pág. 120.

\*Función Orgánica.

\*Función Formal.

\*Función Material.

**2. Facultad Determinadora:** La finalidad natural y más importante asignada a los tributos es que el Estado obtenga recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, de allí que la administración tributaria tenga como función principal ejercer la potestad impositiva de aplicar la ley para recaudar los tributos, creados en ejercicio del poder de imperio del Estado.

Para la recaudación oportuna de los recursos tributarios, es necesario que se conozca primeramente el monto de la obligación que debe ser cubierta por los particulares, que se hace realidad en la práctica a través de la figura conocida en derecho tributario como la determinación de la obligación tributaria.

Según la definición del Código Tributario, en su Artículo 15, que la obligación tributaria es el vínculo jurídico existente entre el Estado o los entes acreedores de tributos y los contribuyentes o responsables, en virtud del cual debe realizarse una prestación en dinero, especies o servicios, por la verificación del hecho generador.

De esta definición se desprenden los tres elementos básicos de la obligación tributaria que son, el sujeto activo, representado o constituido por el Estado y otros entes acreedores de tributos de acuerdo con la ley; el sujeto pasivo, representado por los contribuyentes o responsables tributarios y; el hecho generador, constituido por el presupuesto señalado por la ley para configurar cada tributo, es decir dar nacimiento a la obligación tributaria.

La calidad de acreedores de los sujetos activos, significa que una vez generada y nacida la obligación tributaria, se convierte en deuda para los sujetos pasivos, que debe ser satisfecha en dinero, especies o servicios, en el tiempo y con las formalidades que se establezcan en la ley; las

formalidades son los procedimientos relacionados con la determinación de los siguientes elementos:

\*Sujeto Activo

\*Sujeto Pasivo

\*Hecho Generador

**3. Facultad Recaudadora:** Como consecuencia de los actos de determinación realizados por los particulares o por la administración, el paso inmediato siguiente es el cobro de la obligación determinada en la forma establecida por la ley. El monto de la obligación que se convierte en deuda tributaria, en términos generales, puede ser teóricamente satisfecho en dinero, especies o servicios, si bien de acuerdo con la normativa ecuatoriana, ordinariamente el pago se realiza en dinero, para llegar como consecuencia a la extinción de la obligación.

**En el Código Tributario, en su Artículo 71<sup>45</sup>,** dispone que la recaudación de los tributos se efectuara por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezca para cada tributo. En un segundo inciso manifiesta que el cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que permita, permitida por ella y que instituya la administración.

En concordancia con la disposición del Artículo 112 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que se refiere a la recaudación por instituciones financieras, expresando que se autoriza a la Administración Tributaria para que pueda celebrar convenios especiales con las instituciones financieras del país, tendientes a recibir la declaración y la recaudación de los impuestos, intereses, y multas por las obligaciones tributarias, actualmente toda declaración tributaria se la realiza por

---

<sup>45</sup> En el Código Tributario, Artículo 71

internet, quedando las instituciones financieras como agente de recaudación. De igual manera el Artículo 113 del mismo cuerpo de ley, establece sanciones pecuniarias de carácter civil o económico para las instituciones financieras, al decir que cuando realizada la recaudación respectiva, no se efectúe la consignación de las sumas recaudadas dentro de los plazos establecidos, se generaran a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses liquidados diariamente a la tasa de mora que rija para los efectos tributarios y cuando el valor informado sea inferior al que figure en la recaudación o comprobante de pago como suma pagada por el contribuyente o sujeto pasivo, los intereses de mora imputables a la recaudación no consignada, se liquidaran al doble de la tasa prevista.

De las respectivas acciones y consideraciones, a lo que se pueda generar por tales causas que son las siguientes:

\*Solemnidades Sustanciales.

\*Acción Coactiva o Procedimiento de Ejecución.

**4. Facultad Resolutoria:** Las autoridades competentes de acuerdo con la ley, están obligadas a atender mediante resolución motivada, dentro de los plazos señalados, las peticiones, reclamos, consultas y recursos que propongan los particulares, contribuyentes o responsables, en ejercicio del derecho de petición de lo dispuesto en el Artículo 115 y en concordancia con en el Artículo 69 ambos del Código Tributario.

**Artículo 115 del Código Tributario.-** <sup>46</sup>Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrá presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto dentro del plazo de veinte días , contado desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

---

<sup>46</sup> Código Tributario del Ecuador, Artículo 115 del Código Tributario.

Los reclamos por tributos que corresponda al Estado según el artículo 64 de este código, siempre que los reclamantes, tuvieren su domicilio en la provincia de Pichincha se presentarán en el Servicio de Rentas Internas. En los demás casos podrá presentarse ante la respectiva Dirección Regional o Provincial. El empleado receptor pondrá la fe de presentación en el escrito de reclamo y en cuarenta y ocho horas lo remitirá al Servicio de Rentas Internas.

Las reclamaciones aduaneras por aplicación errónea del arancel o de las leyes o reglamentos aduaneros, o de los convenios internacionales se presentarán ante el Gerente Distrital de Aduanas de la localidad respectiva.

Las peticiones por avalúos de la propiedad inmueble rústica, se presentarán y tramitarán ante la respectiva municipalidad, la que lo resolverá en al fase administrativa, sin perjuicio a la acción contenciosa a que hubiere lugar.

**Artículo 119 del Código tributario ecuatoriano** <sup>47</sup>, nos indica del contenido del reclamo administrativo, que contendrá: La designación de la autoridad administrativa ante quien se la formule, el nombre y apellido del compareciente; el derecho por lo que lo hace; el número de registro del contribuyente, o el de la cédula de identidad en su caso; la indicación de su domicilio permanente, y para notificaciones, el que señalaré; mención del acto administrativo objeto del reclamo y la expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en la que se apoya expuesto clara y sucintamente; la petición o pretensión concreta que formule; y , la firma del compareciente representante o procurador y la del Abogado que lo patrocina.

A la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto.

**El artículo 69 del Código Tributario, expresa:** Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución

---

<sup>47</sup> Código tributario del Ecuador, Artículo 119.



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 administrativo tributario.

Es importante relacionar con la Constitución de la República ecuatoriana que en su artículo 76 numeral 7 ) literal L), indica: 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 consideran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

Las resoluciones de las autoridades administrativas, al igual que todo acto administrativo, deben expedirse con las formalidades necesarias, siendo las fundamentales que se dicten por escrito y sean debidamente motivadas y completas, en el escrito de que deberán referirse a todas las cuestiones planteadas por los interesados y las que surjan en el trámite de los procedimientos administrativos. Se deberán tomar en consideración siempre, de cuando plantearse y ante quien, como se hace referencia lo siguiente:

\*Plazos

\*Autoridades

En el Servicio de Rentas Internas son autoridades competentes para atender peticiones y reclamos, dictando las correspondientes resoluciones, los Directores Regionales del Servicio de Rentas Internas del Domicilio del Reclamante; y de resolver el recurso extraordinario de revisión es el Director General del Servicio de Rentas Internas.

**5. Facultad Sancionadora:** Cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas administrativas sancionatorias, si se trata de contravenciones y faltas reglamentarias, o

iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo si considerarse la presunción de un delito tributario.

En materia fiscal, todo lo previsto, sea querido (dolo directo), o al menos aceptado (dolo eventual), o no querido (culpa), son formas suficientes para configurar una infracción tributaria. Por lo tanto, la finalidad última del legislador debido a la naturaleza de los bienes jurídicos que se tutelan a través de la ley penal tributaria, es protegerlos, castigando además de las conductas dolosas, las culposas, aun a riesgo de romper el principio de igualdad. En lo penal, la responsabilidad tiene connotaciones particulares respecto al derecho penal común, constituye una excepción al principio de personalización de la pena vigente en el derecho penal común; el régimen mediante el cual existe responsabilidad por los actos cometidos por los subordinados. Las personas naturales o jurídicas, responden solidariamente por las sanciones pecuniarias impuestas a sus representantes.

Se pueden definir a las circunstancias como aquellas situaciones, que sin ser elementos constitutivos del delito tributario, modifican la pena ya sean gravándola o atenuándola. Las circunstancias agravantes en el sistema penal tributario, se encuentra en el Artículo 318 del Código Tributario, e implican un aumento en la posibilidad de que la pena preestablecida al alcance de su límite máximo, por razón del móvil que origina la acción, los medios empleados para cometer la infracción, el lugar y tiempo en que se cometió el delito, el peligro derivado, la reincidencia, y las cualidades personales del autor en su relación con el Estado.

Puede considerarse por la ley penal como elemento constitutivo o como circunstancia de un delito, para establecer si se trata de uno u otro; es preciso atender la función que le atribuye y no a su naturaleza intrínseca; cuando el hecho sirve para distinguir un delito de otro, es elemento constitutivo, por el contrario, cuando lo agrava o atenúa, suponiendo una variación de la pena en una circunstancia.

Las autoridades penales competentes para la investigación, juzgamiento y sanción de delitos tributarios, previa denuncia de la administración tributaria es ante la Fiscalía que debe conocer y realizar los actos que corresponden a los delitos. Las autoridades administrativas competentes para sancionar contravenciones y faltas reglamentarias, son las máximas autoridades de la respectiva administración tributaria, mediante resoluciones impugnables ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Con el objeto de que por lo menos queden plasmadas algunas relacionadas con el tema importante y complejo del ilícito tributario entre las infracciones tributarias podemos mencionar entre ellas algunas conductas que vienen a constituir actos de defraudación como por ejemplo la destrucción, ocultación o alteración de sellos de clausura o de incautación, realizar actividades en un establecimiento que se encuentre clausurado, imprimir comprobantes de venta o de retención que no hayan sido autorizados por la administración pública tributaria, proporcionar a sabiendas a la administración tributaria información o declaración falsa o adulterada de mercaderías, cifras, datos, circunstancias o antecedentes que influyan en la determinación de la obligación tributaria, propia o de terceros, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministre a la administración tributaria de de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado, la alteración dolosa en libros de contabilidad, llevar doble contabilidad, la destrucción total o parcial de los libros de contabilidad , emitir o aceptar comprobantes de venta por operaciones inexistentes o cuyo monto no coincida con el correspondiente operación real de la negociación o servicio, simular uno o más actos o contratos para obtener o dar un beneficio de subsidio, rebaja, exención o estímulo fiscal, la apropiación de los dineros recaudados por agentes de retención y de percepción.

Para determinar la naturaleza del ilícito tributario, concretan las siguientes consideraciones: a) Que el ilícito tributario esté concretada en una ley; b) Que en el desarrollo de dicha labor creadora, el legislador suele dirigirse por consideraciones políticas puramente circunstanciales;

c) Que la sanción penal no solo incumbe una función represiva, sino también intimidadora.

**El Artículo 314** <sup>48</sup> del Código tributario define la infracción tributaria como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida con anterioridad a esa acción u omisión y el Artículo 342 del Código Tributario define a la defraudación como todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos en provecho propio o de un tercero.

En cuanto al procedimiento y competencia para el enjuiciamiento de los actos de defraudación, el Artículo 355 del Código Tributario, el cual dispone que el Juez Fiscal tendrá las mismas competencias que el Código de Procedimiento Penal que establece para el juez penal. La etapa del juicio será conocida por el Tribunal Distrital Fiscal competente quien será el que dictara sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Provincial de Justicia competente, tendrán en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimiento Penal para las Cortes Provinciales. Si unas de las Salas de los Tribunales Distritales de lo Fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso de que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los conjuces. La sala de lo penal de la Corte Nacional de Justicia será la competente para resolver los recursos de casación y de revisión para el juzgamiento de los delitos tributarios.

En materia tributaria, la función principal de la administración es conseguir el ingreso oportuno de los tributos, para lo cual la ley le ha dotado de las facultades mencionadas; el ejercicio de esas facultades se realiza mediante actos que son puestos en conocimiento de los particulares y tienen las características asignadas al acto administrativo en general y pueden dar lugar a acciones administrativas contenciosas,

---

<sup>48</sup> Código tributario del Ecuador, el Artículo 314

tomando en cuenta de que los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y judicial.

**2.9.1. ATRIBUCIONES Y LIMITACIONES.-** Las atribuciones de la administración tributaria constan establecidas en el Código Tributario, las cuales conllevan implícitamente una serie de responsabilidades frente no solo de los contribuyentes, sino, lo que le genera más responsabilidad, y respecto de la colectividad en general.

La administración tributaria además de dar cumplimiento a su cometido de ejecutar la legislación tributaria con eficacia, debe incorporar como preocupaciones en su accionar, desempeñarse en forma ética, equitativa y eficiente. Ética significa la abolición de toda conducta interna, individual o institucional, que constituyan actos de corrupción de toda especie y que tengan por finalidad beneficiar ilegítimos intereses políticos o económicos.

De una manera equitativa en cuanto a un trato justo e imparcial, que no dé lugar a tratamientos arbitrarios en el uso de las atribuciones que le confiere la ley y que respete al mismo tiempo los derechos y garantías que ella otorga a los administrados.

Al igual de eficiente en la gestión de los tributos, tanto en lo que se refiera a la racionalidad de la magnitud de los recursos utilizados para el desarrollo de sus funciones, como así también de los costos impuestos a los administrados a través de las formalidades exigidas para cumplir con sus obligaciones tributarias.

La administración tributaria en el marco de un Estado Democrático, no dependerá únicamente de una correcta gestión tributaria o de una estricta aplicación del régimen jurídico tributario, sino fundamentalmente de una coparticipación equitativa entre la administración, los contribuyentes y demás actores de la relación jurídico-tributaria. Estos últimos tienen la obligación del conocimiento y cumplimiento preciso de sus deberes y derechos, lo que evitará excesos por parte de la administración tributaria y

sus funcionarios, originada en muchas ocasiones en las faltas propias de los contribuyentes.

En este sentido, el Centro Interamericano de Administradores Tributarios CIAT, en su Trigésima Novena Asamblea General, efectuada en el 2005, en Buenos Aires, Argentina, señaló que: “Junto con las comprensiones del origen y finalidad de la tributación, la transparencia en la gestión de la administración tributaria, constituye un elemento fundamental para una mejor aceptación de los impuestos y, además, un deber primario de toda gestión pública para con la sociedad a la que pertenece”<sup>49</sup>. Por consiguiente la coloca como un deber primario y fundamental el de transparentar la gestión de la administración tributaria para que la ciudadanía y más particularmente el obligado tributario declare y pague sus impuestos de manera oportuna y con conciencia tributaria que es lo fundamental.

En este sentido, si bien se puede ser muy crítico respecto de la actuación de la administración tributaria central dentro de la sustanciación del recurso de revisión, también concuerdo con la premisa de que tanto contribuyentes como funcionarios que participan en la gestión tributaria deben cumplir *sine qua non* con sus deberes formales y atribuciones que señala la ley.

## **2.10. ACCIÓN PUNIBLE.-**

**2.10.1. LA CONDUCTA COMO DELITO.-** Al delito se lo puede definir y se lo entiende como una conducta humana que está tipificada en la Ley y que va en contra de ella y del orden social que se la realiza con la intención dolosa, es decir con la firme intención de causar daño. Los delitos que van en contra de la hacienda pública y la seguridad social, son

---

<sup>49</sup> 39ª. Asamblea del CIAT, (2005), Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad, Buenos Aires, Argentina.

los que el legislador considera que lesionan con mayor gravedad a la sociedad, por cuanto la falta de pago de un tributo o hechos que afecten la integridad humana, ponen en riesgo la existencia misma del Estado.

Las características del delito son:

- a. Conducta humana
- b. Típica: se adecua a alguno de los tipos legales penales.
- c. Antijurídica: es contraria al orden jurídico funcionando como tal.

Se puede decir que los delitos tributarios son el resultado de las acciones comitivas u omisivas que se realizan con dolo y que son consideradas como delitos por la ley tributaria.

*“Las infracciones que constituyen faltas que derivan de hechos comisivos u omisivos contrarios a los intereses tributarios del Estado y que causan lesiones de menor gravedad a estos intereses y que aún siendo dolosos son excluidos por la ley penal en la categoría de los delitos y comprendidos en la de las contravenciones o faltas reglamentarias”<sup>50</sup>.*

La materia infraccional no delictual, suele ser aplicada por un órgano administrativo, dentro de su facultad sancionadora, sujeto eso si, a control judicial suficiente ulterior. En cambio en materia delictual el proceso se sustancia de inicio en sede judicial.

**2.10.2. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL DELITO TRIBUTARIO.-** La sociedad organizada ha establecido una serie de normas de convivencia las que defienden básicamente la vida, la libertad y la propiedad. El rompimiento de estas normas de conducta, debe ser

---

<sup>50</sup> SÁNCHEZ, Patricia P., COLL, Hernando., CORRALES, Alejandro M., (2005), Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario; Ilícitos Tributarios, Argentina, editorial la ley; pág. 2.

resarcido a la sociedad, para evitar así que cada individuo en ejercicio de su derecho a la defensa propia, tome la justicia en sus manos.

Hay delitos que se consideran más graves que otros, por la zozobra que causan en la comunidad, no es lo mismo aquellos que atacan a la propiedad privada que los que perjudican el bienestar común, entre los que considero deben estar los tributarios.

Es indudable que los actos voluntarios de los seres humanos son un conjunto de acciones positivas que realiza tal sujeto, que tienen un fin cumplir con los objetivos que se ha propuesto así sean estos contrarios a derecho, pero estas si causan perjuicio a las personas o a las Instituciones deben ser castigados, caso contrario su repetición podría causar la decepción de la propia sociedad.

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas de Torres, *“Delito.- proviene del latín delictum, expresión también de un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa crimen quebrantamiento de una ley imperativa”*<sup>51</sup>.

El Autor Alejandro Menéndez Moreno<sup>52</sup>, al tratar sobre los ilícitos tributarios manifiesta que; *“al darse la vulneración del ordenamiento jurídico este tiene implícito la reacción que es la reparación y salvaguarda, o que lo que se busca es el castigo del sujeto infractor esto va más allá de la reparación del daño y que estos serían los ilícitos penales. El delito constituye la violación del derecho tutelado por la Ley en cualquier rama, entendido como tal al esquema del ordenamiento jurídico que lo que pretende es ser una guía para el comportamiento de quienes impera en una sociedad organizada.”*

El delito es muy variado en el ámbito tributario, en la actualidad es tratado como un derecho autónomo, en donde adquiere especial trascendencia dañosa, toda vez que su tipicidad vulnera los intereses más

---

<sup>51</sup> CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, (2006), Diccionario jurídico elemental, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 18ª edición.

<sup>52</sup> MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, (2006), Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra; España, Edit. Lex Nova ,7ma Edición, Pág. 383.



elevados del conglomerado social, rebasando largamente los intereses individuales. Es sobre estas consideraciones en que estudiaré al delito tributario, tomando en cuenta la recaudación pública a favor del interés colectivo entendiendo a este ilícito como aquello que contraria la equidad en la distribución de la riqueza, como fin último del derecho tributario.

### **2.10.3. CAUSAS DEL DELITO.-**

**A. Causas Políticas.-** La violación de la ley tributaria puede ser el resultado de un rechazo a las políticas del gobierno de turno, por el mal uso de los recursos tributarios y ninguna acción para evitar el despilfarro de los dineros públicos y la corrupción administrativa. Resulta así apenas natural que el contribuyente se vea tentado a incumplir sus obligaciones tributarias, motivado si se quiere, por algún grado de desobediencia civil.

**B. Causas Económicas.-** *La violación de la Ley tributaria encuentra una causa en el ambiente económico. “Giuliani Fonrouge, en épocas de inseguridad social y económica, se apodera de los individuos un ansia de lucro que hace caer muchas barreras morales, sin hacer distinciones sobre la naturaleza de los delitos...”<sup>53</sup>.*

**Causas particulares.-** Se considera que la técnica de las declaraciones, generalizada en los sistemas fiscales modernos, para los impuestos directos e indirectos, nacionales y locales, sobre el ingreso sobre el gasto, etc. Acarrea el incumplimiento de las obligaciones tributarias, particularmente las sustanciales, pues es “una incitación a disimular” entre otras razones, porque “remitirse a la sinceridad del contribuyente, para conocer la materia gravable, es incitar el fraude”. Hace que el contribuyente se vea tentado a mentir. El ser humano, trata de conseguir mejores rendimientos en su provecho y no quiere por su

---

<sup>53</sup>RINTHÁ MARTÍNEZ, Salustiano, (1997), De la Infracción Tributaria y Sus Sanciones, Colombia, Editor Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Pág. 96.

naturaleza perder el dominio de toda su renta, es así que cuando el Estado pide que los contribuyentes obligados realicen las declaraciones se pueden ver tentados a omitir ciertos ingresos, o lo que es más común, inflar gastos o inventar rubros, o hacer registros contables ilegales, y así poseer mayores ganancias particulares que van en perjuicio para el Estado.

**2.10.4. LA ACCIÓN EN LOS DELITOS TRIBUTARIOS.-** Se pueden encontrar 3 formas de exteriorización de la conducta en el ilícito tributario en general:

1. El incumplimiento por comisión u omisión de la obligación tributaria formal.

2. El incumplimiento por comisión u omisión de una obligación sustancial.

3. El incumplimiento por comisión u omisión dolosa de la obligación sustancial y/o formal.

En el derecho tributario penal la acción, a la cual corresponde la última modalidad, solo puede ser realizada por una persona natural, ya que las personas jurídicas son incapaces de acción delictiva por el principio "*Societas Delinquere Non Potest*"<sup>54</sup>

**2.10.5. FORMAS BÁSICAS DE LOS DELITOS TRIBUTARIOS.-** Para los delitos tributarios tipificados en nuestro Código tributario Penal se requiere el ánimo subjetivo del agente, pudiéndose asumir de forma dolosa en sus 2 variables: Conmisiva (delitos, dolos por Comisión) y Omisiva (Delitos, dolosos por Omisión). En estas dos variables los delitos dolosos por Comisión y los Delitos dolosos por Omisión se presumen que se han realizados o dejados de hacer de manera conscientes y voluntarios, pero será admisible la prueba en contrario.

---

<sup>54</sup> OBRA CIT. OPINIÓN. PÁG. 139.

Esta conducta puede ser una acción (el ejercicio efectivo de actividad final), o la omisión de una acción (el no ejercicio de una actividad final posible). La finalidad o el carácter final de la acción se basa en que el hombre, gracias a su saber causal, puede prever, dentro de ciertos límites, las consecuencias posibles de su actividad, ponerse fines diversos y dirigir su actividad, conforme a su plan, a la consecución de estos fines.

La actividad final es un obrar orientado conscientemente desde el fin, mientras que el acontecer causal no está dirigido desde el fin, sino que es la resultante causal de los componentes causales existentes en nuestro Código Tributario Penal, que ha optado por la denominación genérica de infracciones y las clasifica en Delitos , Contravenciones y falta reglamentaria según la naturaleza de la pena peculiar. Así lo encontramos expresado en el Art. 315 del Código Tributario cuando se refiere a la infracción tributaria, a la cual divide en Delitos, Contravenciones y Faltas Reglamentarias.

**2.10.6. LA ACCIÓN ANTIJURÍDICA.-** Es toda manifestación, actitud o hecho contrario a los principios básicos del Derecho, es decir específicamente, elemento esencial de la infracción, cuya fórmula es el valor que se concede al fin perseguido por la acción contra el garantizado por el derecho.

La antijuridicidad precisamente radica en contrariar lo establecido en la norma jurídica, para que sea delictuosa, la conducta ha de ser típica, antijurídica y culpable. Se le puede considerar como un "elemento positivo" del delito, es decir, cuando una conducta es antijurídica, es considerada como delito. Para que la conducta de un ser humano sea delictiva, debe contravenir el Derecho, es decir, ha de ser antijurídica.

Se considera un concepto jurídico que supone la comparación entre el acto realizado y lo establecido por el ordenamiento y que denota como ésta es una conducta contraria a Derecho, "lo que no es Derecho",

aunque en realidad la conducta antijurídica no está fuera del Derecho, por cuanto éste le asigna una serie de consecuencias jurídicas.

**2.10.6.1. ANTIJURIDICIDAD FORMAL Y MATERIAL.-** Por tradición se ha venido distinguiendo entre la antijuridicidad formal, que es aquella que viola lo señalado por la Ley, y la material, cuando se trata de una conducta antisocial.

En realidad una antijuridicidad material sin la antijuridicidad formal no tiene ninguna relevancia para el Derecho. Por otro lado la antijuridicidad material sirve de fundamento para la formal, de tal modo que aquella conducta prohibida por la Ley debe serlo porque protege un bien jurídico (antijuridicidad material).

**a. Antijuridicidad formal.-** Se afirma de un acto que es "formalmente antijurídico", cuando a su condición de típica se une la de ser contrario al ordenamiento, es decir, no está especialmente justificado por la concurrencia de alguna causa de tal naturaleza. Por lo tanto, la antijuridicidad formal no es más que la oposición entre un acto y el ordenamiento jurídico positivo.

**b. Antijuridicidad material.-** Se dice que una acción es "materialmente antijurídica" cuando, habiendo transgredido una norma positiva (condición que exige el principio de legalidad), lesiona o pone en peligro un bien jurídico que el derecho quería proteger.

**c. La conciencia de antijuridicidad.-** Para que exista culpabilidad es necesario que el sujeto tenga conciencia y conocimiento de la antijuridicidad del acto; basta con que el autor tenga motivos suficientes para saber que el acto cometido está jurídicamente prohibido y es contrario a las normas más elementales que rigen la convivencia.

La conciencia (o conocimiento) de la antijuridicidad del hecho como elemento en la categoría de la culpabilidad está admitido comúnmente en la doctrina y la jurisprudencia que lo considera elemento indispensable

para la declaración de culpabilidad. El desconocimiento del carácter ilícito del hecho se trata como error de prohibición.

**2.10.7. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.-** El Acto ilícito es un hecho contrario al Derecho, cuando este hecho se encuentra tipificado, su consumación consciente y voluntaria constituye acción punible, es decir sujeta a sanción.

Según la norma se ordena o prohíbe una conducta y la ley penal se limita a describir el comportamiento particular que trasgrede la norma y establece la sanción consecuente. Tal parecería entonces, que es un Derecho sin individualidad, meramente sancionador de la violación de preceptos del derecho considerado en su globalidad en la esfera de lo Penal.

El Derecho Penal mediante la fórmula de tipos, es autónomo en su función de creador de ilicitudes, por la imposición de la sanción, característica fundamental de esta ciencia jurídica, es el tutelar de bienes jurídicos con la amenaza e imposición de una sanción; por tanto, la ilicitud penal proviene, de la ejecución antijurídica de un tipo penal.

En nuestro ordenamiento jurídico penal tributario o mejor llamado ordenamiento jurídico tributario penal lo encontramos en libro IV del Código Tributario ecuatoriano y en cuyo título primero nos describe el de las disposiciones fundamentales y en su capítulo primero nos indica las normas generales en cuyo contenido encontramos su ámbito de aplicación, la irretroactividad de la ley, la presunción de conocimiento y el juzgamiento de las infracciones, para así seguir en dicho título con el segundo capítulo donde se describe ya las infracciones tributarias, las circunstancias agravantes y atenuantes, las circunstancias eximentes de responsabilidad, en el capítulo tercero de las responsabilidades de las infracciones tributarias y en el capítulo cuarto y quinto de las sanciones y de las extinción de las acciones y penas; y, en el título II, señala de las infracciones tributarias en general en la cual nos define la defraudación, los casos de defraudación; y, en el título tercero señala del procedimiento

tributario penal, todo estos acápite de la ley estudiado en la tesis de manera descriptiva.

**2.10.8. LA SANCIÓN EN LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.-** La naturaleza jurídica de sanción de la infracción tributaria, parten de la comprensión de dos doctrinas fundamentales en donde la calidad del bien jurídico tutelado y el carácter de la pena se vinculan para sancionar<sup>55</sup>.

**a. Doctrina de Sanción Administrativa:** Esta doctrina que por ende considera al ilícito tributario como una contravención administrativa que impide al Estado la consecución del bien común, por tanto, la pena es la reacción contra ese impedimento en uso del poder punitivo administrativo, diferente del Derecho Penal común, se basa en los siguientes argumentos:

1. La ley penal es la última ratio del ordenamiento jurídico, esto es, se debe recurrir a ella, luego que todas las otras sanciones posibles, civiles o administrativas, que prevé el ordenamiento jurídico no funcione.

2. Los ciudadanos que infrinjan la obligación tributaria no tienen la consciencia de estar actuando contra el derecho (antijuridicidad), por ello, se puede establecer que no hay reprochabilidad por faltar la consciencia de la ilicitud. En definitiva, estos ciudadanos se encontrarán en un error de prohibición

3. La creciente complejidad (en las relaciones comerciales) producto de la modernidad ha llevado al órgano legislador a emplear con mayor frecuencia las sanciones penales. Con esto se produce una sobreutilización o abuso del derecho penal y, como consecuencia de ello, un efecto contrario.

---

<sup>55</sup> LOPEZ, Nelson, (2006), Responsabilidad Civil, Administrativa Y Penal De Los Servidores Públicos, Quito-Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas, pág. 97.

4. Castigar penalmente las infracciones tributarias podría significar una injusticia, pues un grupo de personas con poder económico suficiente puede contratar asesores en materias tributarias para protegerse, lo que no pueden hacer la gran mayoría de los ciudadanos, especialmente, los de escasos recursos, lo que llevaría un monopolio desigual en la sociedad.

**b. Doctrina de Sanción Penal:** En la infracción tributaria se puede observar que en la naturaleza criminal, sus elementos estructurales son idénticos a los de cualquier infracción tipificada en el Código Penal.

1. El Estado debe tener un rol e injerencia determinante en ciertos deberes (actuaciones) que debe llevar a cabo para la obtención del bien común, estos deberes tienen la más alta relevancia moral y jurídica. Los recursos para ello provienen de los tributos, por lo tanto, quien no paga el impuesto debido está atentando contra el sistema económico-jurídico, contra el bien común y, en consecuencia debiendo recibir por ello una sanción penal. Para que se entienda necesaria la aplicación de una sanción penal, el atentado debe ser de cierta magnitud.

2. La infracción tributaria atenta contra bienes fundamentales de la vida comunitaria, en cuya defensa debe estar el derecho penal

3. El hecho de que no exista una clara conciencia social, no significa que las infracciones tributarias no atenten contra valores importantes de la sociedad. Se debe entonces tipificar aquellas conductas que producen daño para que se tome conocimiento y se adquiera la conciencia necesaria.

**2.10.9. ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.-** En lo que respecta al ámbito tributario el dolo o la culpa como elementos constitutivos del delito y la acción u omisión en el no acatamiento de la norma para el caso de las contravenciones y de las faltas reglamentarias, se presumen conscientes y voluntarios, pero es admisible la prueba en contrario; como lo dispone el Artículo 316 del Código Tributario ecuatoriano.

**Artículo 316<sup>56</sup>.- Elementos constitutivos.-** Para la configuración del delito se requiere la existencia de dolo o culpa. Para la de las contravenciones y faltas reglamentarias, basta la transgresión de la norma. En los delitos, **los actos u omisiones que los constituyen se presumen conscientes y voluntarios**, pero será admisible la prueba en contrario.

Al hablar de la configuración del delito, se puede decir de la culpabilidad, que es la relación directa que existe entre la voluntad y el conocimiento del hecho con la conducta realizada, la exigencia de una relación psíquica entre el sujeto y su Acto, se relaciona dialécticamente con el detentador del ius puniendo; como se agrupan aquellas cuestiones relacionadas con las circunstancias específicas que concurrieron en la persona del autor en el momento de la comisión del hecho ya calificado como típico y antijurídico.

Es común definir la culpabilidad como la reprochabilidad de un acto típico y antijurídico, la culpabilidad, cualidad o condición de culpable. Así como la antijuridicidad es un juicio que atañe al lado externo del hecho perpetrado.

La culpabilidad se refiere al lado o aspecto interno o psicológico de él, de tal forma que se puede afirmar que no hay pena sin culpa (nullum crimen sine culpa), es el elemento subjetivo del delito y el eslabón que asocia lo material del acontecimiento típico y antijurídico con la subjetividad del autor de la conducta.

**2.10.10. CLASES DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.-** Esta se divide en Delitos, Contravención y Faltas Reglamentarias Tributarias.

---

<sup>56</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 316, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.



**2.10.10.1. INFRACCIÓN TRIBUTARIA:** La infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas sancionadas con pena establecida en la ley, con anterioridad al acto como lo dispone el Artículo 314 del Código Tributario ecuatoriano.

**2.10.10.2. DELITO TRIBUTARIO:** Delito como la defraudación, que es todo acto de simulación, ocultación, falsedad o engaño, que induce a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, así como aquellas conductas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria, como lo dispone el Artículo 342 del Código Tributario ecuatoriano.

**2.10.10.3. CONTRAVENCIÓN TRIBUTARIA:** Son 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, como lo dispone el Artículo 348 del Código Tributario ecuatoriano.

**2.10.10.4. FALTA REGLAMENTARIA TRIBUTARIA:** Es la inobservancia de normas reglamentarias, 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, como lo dispone el Artículo 351 del Código Tributario ecuatoriano.

En Delitos, Contravención y Faltas Reglamentarias Tributarias en materia Aduanera, como lo contempla el nuevo cuerpo de ley que es el Código Orgánica de la Producción, Comercio e Inversiones del Ecuador, en sus Artículos 175, 177, 178, 184, 190.

Considerando como delitos aduaneros el Contrabando, y la Defraudación aduanera, que contemplan los Artículos 177, 178, 184 del Código Orgánica de la Producción, Comercio e Inversiones del Ecuador.

Y como Contravenciones y faltas Reglamentarias, que contemplan los Artículos 190 y 193 del Código Orgánica de la Producción, Comercio e Inversiones del Ecuador.

**2.10.11. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.-** La responsabilidad, es la situación en que se encuentra el individuo imputable de dar cuenta a la sociedad por el hecho realizado; se usa el término responsabilidad para denotar la situación jurídica en que se coloca el autor de un acto típicamente contrario a derecho.

Al hablar de responsabilidad en materia de infracciones, es necesario señalar que está es una responsabilidad solidaria, por lo que las empresas o entidades colectivas o económicas, tengan o no personalidad jurídica, y los propietarios de empresas o negocios responderán solidariamente con sus directivos, gerentes, administradores, mandatarios, representantes por las sanciones pecuniarias que correspondan a infracciones cometidas por estos, en ejercicio de su cargo o a su nombre.

La responsabilidad puede ser personal y real; y se expresa de la siguiente manera:

**Responsabilidad personal:** es en calidad de autores, cómplices o encubridores.

**Responsabilidad real:** es respecto a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a nombre de quienes actuaron o a quienes sirvieron dichos agentes.

El Estado debe tener un rol e injerencia determinante en ciertos deberes (actuaciones) que debe llevar a cabo para la obtención del **bien común**. Estos deberes tienen la más alta relevancia moral y jurídica.

Los recursos del Estado como ya lo hemos estudiado provienen en su gran manera de los tributos, por lo tanto, quien no paga el impuesto debido está atentando contra el sistema económico-jurídico, contra el bien común y, en consecuencia, debiendo recibir por ello una sanción penal. Para que se entienda necesaria la aplicación de una sanción penal, el atentado debe ser de cierta magnitud.

Contrario a lo que ocurría antes, hoy existe una conciencia en cuanto al fraude fiscal. Hoy está claro que si no se cumple la obligación tributaria, se produce un desajuste en el Estado, desajuste que tiene una consecuencia de orden social principalmente que impide que el Estado cumpla con sus finalidades como son la salud, educación, infraestructura, justicia, de defensa nacional, etc.....

Si se defrauda al Estado, se sabe que se está perjudicando la redistribución. La infracción tributaria atenta contra bienes fundamentales de la vida comunitaria, en cuya defensa debe estar el derecho penal.

Se debe entonces tipificar aquellas conductas que producen daño para que se tome conocimiento y se adquiera la conciencia necesaria, de un deber o de una prohibición tributaria, sancionada por la ley.

**2.10.12. CIRCUNSTANCIAS EN LAS QUE SE PUEDE PRODUCIR LAS INFRACCIONES.-** Se dice que son circunstancias de la infracción en general, todas aquellas que influyen decisivamente en el cometimiento de la misma, así es como en los delitos comunes el Capítulo Segundo del Libro Primero del Código Penal, establece con claridad meridiana como estos hechos que rodean el a la infracción, determinan la peligrosidad o falta de ella en los infractores, justamente de lo cual dependerá la gradación de la pena, imponiendo la más dura a aquel que ha actuado con agravantes, el mínimo de la pena cuando sólo hay atenuantes o simplemente declarar inimputable al que lo ha hecho por las llamadas eximentes.

Tanto la doctrina como nuestro Código Penal, establece tres tipos de circunstancias que rodean a la infracción, las agravantes, las atenuantes y las eximentes, que por su importancia las revisaremos.

En lo que refiere en la legislación penal ecuatoriana lo encontramos en el artículo 318,319 y 320 del Código Tributario, y dentro de las circunstancias agravantes además de las señaladas en el código penal común, encontramos otros elementos como el de haber utilizado datos de la administración tributaria, haber actuado en contubernio con funcionarios de la administración, así como la reincidencia.

Como circunstancias atenuantes además del Código Penal común se agrega haber reconocido la comisión de la infracción y reparado el perjuicio ocasionado, presentarse voluntariamente a la administración tributaria respectiva pudiendo haber eludido su acción con la fuga o el ocultamiento o cualquier otra forma.

En circunstancias eximentes encontramos a parte de la establecida en el código penal común ecuatoriano nos menciona el Art. 320 del código tributario ecuatoriano cuando la transgresión a la norma es consecuencia de instrucciones expresa de funcionarios competentes de la administración tributaria, pero que en dicho accionar no proceda una acción u omisión dolosa.

### **2.10.13. CONCURRENCIA DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA.-**

Dentro de la norma tributaria se establece que cuando un hecho configure más de una infracción tributaria se aplicará la sanción que corresponda a la infracción más grave. En otras palabras nos podemos encontrar en un accionar de un contribuyente o responsable de la obligación tributaria de una conducta antijurídica y en la misma que sus elementos pueden configurar además de un delito tributario, una contravención tributaria o una falta reglamentaria, por lo que como lo estipula el Art. 325 del Código Tributario ecuatoriano la administración tributaria para su sanción presentará la denuncia ante la autoridad penal para que el contribuyente

sea sancionado por ese acto por la sanción más severa que es el delito tributario.

Al estudiar este capítulo de la concurrencia de las infracciones en materia tributaria es importante señalar lo que ocurre con una tentativa en materia tributaria y la propia legislación señala que quien practica actos idóneos, conducentes de modo inequívoco a la realización de un delito tributario, responderá por la tentativa, si la infracción no se consuma o el acontecimiento no se verifique, pero de existir circunstancias agravantes como por ejemplo el haber cometido la infracción en contubernio con funcionarios de la administración tributaria o utilizando las bases de datos o información que ésta posea, o ser reincidente en el sentido legal esto es, cuando hubiere sido sancionado por igual infracción dentro de los cinco años anteriores, se entiende que existe la tentativa, y la simple tentativa se sanciona con la mitad de la pena que corresponda al delito consumado.

#### **2.10.14. JUZGAMIENTO DE INFRACCIONES TRIBUTARIAS.-**

Es toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República del Ecuador, hecha por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las de la materia y leyes ecuatorianas. Así lo dispone el Artículo 313 del Código Tributario ecuatoriano, sin dejar de anotar como punto importante la presunción de derecho que tiene la norma que indica que se entenderá también cometida la infracción en el Ecuador si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en nuestro país, por sobrellevar de algún modo un tipo de evasión total o parcial.

#### **Artículo 313<sup>57</sup>.- Juzgamiento de infracciones.-**

Toda infracción tributaria cometida dentro del territorio de la República, por ecuatorianos o extranjeros, será juzgada y reprimida conforme a las leyes ecuatorianas. Se entenderá también cometida

---

<sup>57</sup> CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 313, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.

la infracción en el Ecuador, si la acción u omisión que la constituye, aun cuando realizada en el exterior, produzca efectos en el país.

En doctrina encontramos varias definiciones que es menester nombrarlas para un conocimiento del estudio en particular y que a continuación la detallamos:

**a. Evasión Legal o Lícita:** Es aquella en que el contribuyente afectado se sustrae de la obligación tributaria, mediante actos y conductas que implican no configurar el “hecho gravado”; **(total)** o coloquen al acto generador en una situación tal, que implique una disminución real del gravamen establecido por el legislador como una norma general **(parcial)**. En la que la denominamos también como elusión fiscal.

**b. La Evasión Ilegal:** En contradicción con la ley, y que toma el nombre de infracción tributaria que podría también considerarse como defraudación tributario, según la magnitud de la conducta del infractor, del obligado tributario<sup>58</sup>

**Involuntaria:**

- a) Por desconocimiento de la normativa tributaria;
- b) Por errores de tipo aritmético;
- c) Por errores contables que escapan de su control, etc.;
- d) Por errores de los servicios fiscalizadores y recaudadores;

**Voluntaria:** Burla maliciosa o intencional de la ley, con el propósito de liberarse del todo o parte de la carga tributaria a que legalmente se está obligado, la evasión ilícita voluntaria es el fenómeno que la acción penal tributaria trata de reprimir y sancionar.

---

<sup>58</sup> RAMÍREZ, A., DERECHO PENAL TRIBUTARIO, pág. 429, Buenos Aires-Argentina

**c. Los factores de incidencia:** La doctrina menciona que pueden existir tres tipos de argumentos que tratan de explicar la acción de evasión, desde el punto de vista de los factores y particulares que la provocan:

**a)** La evasión es una repuesta económica y calculada de la conducta de los contribuyentes que buscan incrementar sus riquezas y responden a los incentivos y castigos que ofrece el sistema y gestión tributaria.

**b)** La evasión es más bien un problema de elusión puesto que los contribuyentes usan los resquicios de la ley evitando la comisión flagrante de delitos.

**c)** La evasión fiscal solo es una consecuencia y no el motivo fundamental.

El perfil con que el contribuyente, o agente económico en un mercado, se da mediante las relaciones mercantiles con sus respectivos pagos de aranceles e impuestos, siempre que no contravenga al bien común, en este caso sería a la recaudación de impuestos del Estado.

**2.10.15. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA EN MATERIA PENAL TRIBUTARIA.-** El concepto de jurisdicción debe atender a la naturaleza substancial de esa función que la caracteriza, debiendo eliminarse de su concepto cualquier elemento distractor que impida establecer y determinar la categoría conceptual de lo que es y representa la jurisdicción, no sólo como función inherente a la acción y al acto. La jurisdicción dentro del sistema de legalidad imperante en el Estado de derecho como la función del Estado encaminada a crear, por el órgano correspondiente, una norma jurídica individualizada y concreta para interpretar la voluntad de la Ley al aplicar el derecho, el principio de legalidad, es entonces, la solución portadora del valor de la seguridad jurídica; entonces la jurisdicción penal tributaria, es la potestad pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. Así los describe el Art. 354 del Código Tributario ecuatoriano, indicando expresamente que la jurisdicción penal tributaria es la potestad

pública de juzgar privativamente las infracciones tributarias y hacer ejecutar lo juzgado. El procedimiento se sujetará a las normas de este código, y sólo supletoriamente a las del código penal y código de procedimiento penal.

En cuanto a la competencia tendrá las mismas competencias que el código de procedimiento penal establece para un Juez penal. La etapa del juicio, será conocida por el Tribunal Distrital Fiscal competente, quien dictará sentencia. La sala que conozca de la materia penal de la Corte Provincial de Justicia competente, tendrá en materia de recursos, las mismas competencias que establece el Código de Procedimiento Penal para las Cortes Provinciales. Si una de las salas de los tribunales distritales de lo fiscal hubiese conocido, en el ámbito contencioso tributario, el caso de que se desprende la presunción de responsabilidad penal, la etapa del juicio será conocida y resuelta por los Conjuces. Y para los efectos de los Recursos de Casación y Revisión será competente la de lo Penal de la Corte Nacional de Justicia.

#### **VARIABLE ÚNICA:**

Reforma de carácter legal que implique la reducción de la evasión Fiscal y de manera particular la evasión del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador.

#### **INDICADORES O EJES DE INVESTIGACIÓN:**

1. desarrollo el aparato productivo.

Con un sistema de tributación directa e indirecta como elemento de redistribución, lo que significa mientras estamos planteando una reducción de la tarifa del IVA del 12% al 10%, del Impuesto al Valor Agregado al mismo tiempo se programe un impuesto a la renta agresivo que impida la evasión tributaria cuyo objetivo es lograr mayor captación del impuesto a la renta que vaya a la par de una verdadera política tributaria interna y arancelaria con el objeto de mayor redistribución y reordenamiento económico.



## 2. Aumento de inversión y empleos

Garantizando una estructura legal estable, donde el inversionista tenga la certeza que el esquema jurídico tributario va operar en un período determinado y que asimismo va establecerse una política tributaria de gestión, inversión la misma que conlleve a una generación de empleos.

## 3. Bancarización y profundización financiera.

Esto implica comprometer a la Banca con la política Tributaria de la Nación que sean parte del sistema tributario, para que cualquier contribuyente se acerque a cualquier institución Bancaria a pagar sus impuestos, convirtiendo a la Banca como agente de percepción, que en la actualidad si lo hacen pero algunas instituciones financieras Bancarias están excluida y aquello dificulta a ciertos clientes de dichas instituciones financieras Bancarias emplear su red, por lo que es indispensable ampliar el servicio.

## 4. Falta de transparencia en el manejo presupuestario y Finanzas públicas.

Partiendo del eslogan cuentas claras gobiernos sólidos, pero muy por lo contrario este elemento de la falta de transparencia es nocivo ya que el ciudadano no alcanza a conocer como se emplea los recursos del Estado y de manera particular el Impuesto al Valor Agregado que es objeto de nuestro estudio, que son recaudados por el Estado, debilitando la conciencia tributaria en general.

- La Constitución de la República del Ecuador, que obliga al Presidente de la República a dirigir una vez por año a la Asamblea Nacional un mensaje sobre el Estado de la Nación;
- así como establece que el Gobierno debe dar a la Asamblea Nacional todas las explicaciones pedidas sobre su gestión y sobre sus actividades;
- las interpelaciones, las preguntas escritas u orales dirigidas al Gobierno y las comisiones parlamentarias de investigación gracias

a las cuales los representantes del pueblo obtienen alguna información por parte de los Ministros de gobierno sobre su gestión o sobre alguna cuestión de interés nacional en particular.

Estas fundamentaciones y motivaciones Constitucionales la encontramos plasmadas en el Art. 147 de la Constitución de la República del Ecuador que señala: Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la Ley los siguientes Cumplir y hacer cumplir la Constitución, las Leyes, los tratados internacionales y las demás normas jurídicas dentro del ámbito de su competencia, presentar al momento de su posesión ante la Asamblea Nacional los lineamientos fundamentales de las Políticas y acciones que desarrollan durante su ejercicio, definir y dirigir la política pública de la función ejecutiva, presentar al consejo nacional de planificación la propuesta del plan nacional de desarrollo para su aprobación, dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control, crear , modificar y suprimir los ministerios , entidades e instancias de coordinación, presentar anualmente a la Asamblea Nacional el informe sobre el cumplimiento del plan nacional de desarrollo y los objetivos que el gobierno se propone alcanzar durante el año siguiente, enviar la proforma del presupuesto general del Estado a la Asamblea Nacional, para su aprobación, nombrar y remover a las Ministras y Ministros de Estado y a las demás servidoras y servidores públicos cuya nominación le corresponda, definir la política exterior, suscribir y ratificar los tratados internacionales, nombrar y remover a embajadores y jefes de misión, participar con iniciativa legislativa en el proceso de formación de las leyes, sancionar los proyectos de ley aprobados por la Asamblea Nacional y ordenar su promulgación en el registro oficial, expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convenga a la buena marcha de la administración, convocar a

consulta popular en los casos y con los requisitos previstos en la Constitución, convocar a la Asamblea Nacional a períodos extraordinarios de sesiones, con determinación de los asuntos específicos que se conocerán, ejercer la máxima autoridad de las fuerzas armadas y de la policía nacional y designar a los integrantes de los altos mandos militar y policial, velar por el mantenimiento de la soberanía, de la independencia del Estado, del orden interno y de la seguridad pública, y ejercer la dirección de la defensa nacional, indultar, rebajar o conmutar las penas, de acuerdo con la ley.

El Art. 135 de la Constitución de la República del Ecuador, nos señala la iniciativa exclusiva del Presidente de la República, que indica que solo el Presidente o Presidenta de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen, o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división política administrativa del país.

Como podemos observar en este artículo Constitucional el Presidente o Presidenta de la República necesita la anuencia de la Asamblea Nacional para la creación, modificación o eliminación de los impuestos, refiriéndose a los impuestos internos porque al hablar de los impuestos externos a lo que lo denominamos de manera constitucional y legal aranceles, el Presidente de la República no requiere la anuencia de la Asamblea Nacional y así lo estipula el Artículo 305 de la Constitución de la República del Ecuador: La creación de aranceles y la fijación de sus niveles son competencia exclusiva de la Función Ejecutiva.

5. Reforma del Art. 65 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

La reducción del porcentaje impositivo del 12% al 10% del Impuesto al Valor Agregado y esto irlo bajando paulatinamente de conformidad al comportamiento económico del País hasta llegar a

rangos como lo existe en los países de los Estados Unidos de Norteamérica o en los Estados Unidos de Canadá que bordean el impuesto a las ventas del cinco por ciento al siete por ciento , argumento válido ya que al momento nuestra economía tiene como moneda de circulación el dólar de los Estados Unidos de América y esto estimularía al consumo e incrementara el aparato productivo así como incrementar las arcas del Estado de manera proporcional, claro está que esto viene de la mano con una política agresiva de la recaudación del impuesto a la renta , que del estudio se ha analizada que la clave que no es el objetivo principal enfocarse en la recaudación como tal sino en que todo ciudadano presente sus declaraciones a tiempo que vendría a constituirse en el mapa tributario para posterior verificación de lo realmente declarado o pagado por el contribuyente.

6. Fortalecimiento de la gestión Tributaria y administración de justicia en la materia.

Es que una justicia ágil, eficiente, con verdaderos juristas especialista en la materia que administren la justicia tributaria oportuna sin menoscabo a los derechos garantistas que tiene todo ciudadano, entramos a un verdadero reconocimientos de los derechos tributarios tanto del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria como del Sujeto Activo del Impuesto al Valor Agregado que es representado por el Servicio de Rentas Internas porque el fin del conglomerado se satisface con una justicia oportuna aplicando el derecho correctamente. Para ello es necesario crear nuevas judicaturas en la materia, como se ha dicho con especialista en la materia, con la tecnología que actualmente nos brinda la informática, mayor número de personal capacitado y con la ética y voluntad de servicio y lo más importante comprometido con la causa del servicio colectivo.

## CAPÍTULO III

### METODOLOGÍA

#### 3.1 METODOLOGIA DE LA ELABORACIÓN DE LA PROPUESTA:

Los métodos son los pasos que da dirección a toda investigación siendo esta la premisa, la investigación se basa en el método crítico conceptual para el efecto comenzamos desde la formulación del problema y de la hipótesis, buscamos la información teórica y aplicamos los instrumentos necesarios para obtener los resultados por medio del cuestionario y encuestas, aplicando el método analítico y también aplicamos el método deductivo, inductivo y vivencial para conocer el problema en los diversos factores existentes sobre el no pago a los impuestos correspondientes.

Analítico - Inductivo - Deductivo – Vivencial

**3.1.1 MÉTODO ANALÍTICO.-** Modalidad del método científico que consiste en partir de la información recogida por medio de sucesivas observaciones para mediante el tiempo de investigación se pueda verificar con exactitud el problema por la no tributación ya que tiene la finalidad fundamental de examinar en profundidad las características internas de la problemática que estamos estudiando. Para lograr este propósito, se necesita definir y escribir adecuadamente los problemas que van a ser analizados.

**3.1.2 MÉTODO INDUCTIVO.-** Se caracteriza por utilizar la inducción como procedimiento metodológico fundamental y centrarnos en el problema como el punto de partida para la búsqueda de solución sobre el no pago al servicio de rentas internas ya que nuestro estudio va dirigido a los tributos internos y no externos.

La introducción en términos generales, parte de hechos particulares para llegar a la formulación de las leyes generales y relativas a los hechos suscitados.

**3.1.3 MÉTODO DEDUCTIVO.-** El método deductivo va de lo general a lo particular aplicamos a los encuestados y afirmamos los enunciados, en los cuales se obtienen conclusiones, en este caso el grave problema que significa someter a las personas al experimento, se utiliza la deducción como el procedimiento metodológico fundamental.

**3.1.4 MÉTODO VIVENCIAL.-** Esto significa experiencia vital es decir algo más profundo que el mero apreciamiento sensorial o intelectual. Este proceso de vivencia es muy complejo y requiere de mecanismo psicodinámico para poder lograr el objetivo que queremos alcanzar dentro de este método observamos más de cerca la realidad del porque del problema de la evasión al Fisco y la no declaración del impuesto al valor agregado en el sector comercial.

## **3.2 AGREGADOS MACROECONÓMICOS UTILIZADOS EN LA ACTUALIDAD PARA OBTENER DETERMINACIONES TRIBUTARIAS**

**3.2.1 EL MÉTODO MONETARIO.-** El método monetario estima la magnitud de la economía subterránea bajo el supuesto de que la relación entre la demanda de dinero y la producción nacional no se mantiene constante. Las innovaciones tecnológicas generan una disminución en la preferencia por efectivo. Si se observa lo contrario, el exceso de efectivo debe estar relacionado con la presencia de la economía subterránea, bajo el supuesto de estar utilizando el dinero más intensivamente que la economía formal. Este método posee limitaciones, ya que la demanda de dinero no es un agregado económico directamente observable y la economía subterránea realiza parte de sus actividades en la economía formal. Entendiendo como economía subterránea aquellas actividades que no están registrada por el Estado y afecta al producto interno bruto del País, ya que al no quedar registrada dichas actividades, el Estado no

percibe los impuestos y en las calles se maneja más efectivo que el Estado no ve.

**3.2.2 EL MÉTODO DEL INSUMO FÍSICO.-** El método del insumo físico asume una relación estable entre un insumo físico ampliamente utilizado en la economía y la producción nacional. En base a esta relación, se estima el tamaño de la actividad económica, el cual luego se coteja con la producción registrada en el Sistema de Cuentas Nacionales. La diferencia entre ambas cifras se considera como actividad económica no reportada y se asocia con el monto evadido de los ingresos fiscales.

**3.2.3 EL MÉTODO DE LA DIFERENCIA.-** El método de la diferencia compara el ingreso registrado en el Sistema de Cuentas Nacionales con el ingreso reportado en las declaraciones de impuestos. La diferencia de ambas cifras constituye la brecha de ingreso evadido. Para que este método tenga sentido, las estadísticas del ingreso nacional deben proceder de fuentes diferentes a la Administración Tributaria.

**3.2.4 EL MÉTODO DEL POTENCIAL TRIBUTARIO LEGAL.-** El método del potencial tributario legal parte del supuesto que las cifras del Sistema de Cuentas Nacionales son correctas y constituyen una buena base para el cálculo del impuesto sobre la renta e IVA. El impuesto evadido se define como la diferencia entre el impuesto potencial legal y el impuesto efectivo recaudado; esto es, la diferencia entre los ingresos tributarios que se habrían obtenido si todas las obligaciones impositivas legales hubieran sido pagadas, y los impuestos realmente recaudados.

La base imponible teórica para el potencial tributario legal, se estima según el impuesto:

- Impuesto al Valor Agregado: El consumo gravado final de hogares del Sistema de Cuenta Nacionales, más el consumo intermedio gravado del sector empresarial que produce bienes exentos.
- Impuesto a la Renta: El Excedente Bruto de Explotación, ajustado por corrección monetaria, menos el excedente de las

actividades exentas y excluidas, el excedente de las empresas sujetas a renta presuntiva, las pérdidas de ejercicios anteriores que puedan disminuir la renta gravable corriente, entre otras deducciones, descuentos y exenciones.

Este método depende de la confiabilidad de las estadísticas utilizadas, el registro del valor agregado informal en el Sistema de Cuentas Nacionales y en la posible subestimación de los agregados macroeconómicos.

**3.2.5 EL MÉTODO DEL COEFICIENTE TRIBUTARIO CONSTANTE.-** En este método, se escoge la presión fiscal de un año en el cual la evasión fiscal fue mínima y se la utiliza para estimar el impuesto potencial para el año en estudio. La diferencia entre el impuesto estimado y el impuesto real es el impuesto evadido.

### **3.4 TÉCNICAS MICROECONÓMICAS UTILIZADOS EN LA ACTUALIDAD PARA OBTENER DETERMINACIONES TRIBUTARIAS.**

**3.4.1 EL MÉTODO DEL MERCADO LABORAL.-** El método del mercado laboral compara las tasas de participación laboral, de acuerdo a estadísticas oficiales, con las mismas tasas obtenidas a partir de encuestas realizadas a empresas y trabajadores. A partir de la diferencias encontradas y con base en la productividad promedio de la mano de obra, se estima el ingreso laboral no reportado, y por ende, de los ingresos fiscales que por este concepto se dejaron de percibir.

**3.4.2 EL MÉTODO MUESTRAL DE PUNTO FIJO.-** El método de punto fijo consiste en la visita de un fiscalizador a una empresa, permaneciendo durante toda la jornada laboral para observar el desarrollo de la actividad. A partir de allí, se mide el nivel teórico de ventas, considerando que cuando el contribuyente está sometido a control sus transacciones reflejan el verdadero nivel de sus ventas. Sin embargo, la



presencia del funcionario fiscalizador en el lugar inspeccionado puede interferir con el comportamiento del contribuyente y de los compradores. En ese caso, la cifra medida bajo el control no es comparable con la que se registra en otros períodos.

**3.4.3 EL MÉTODO DE VERIFICACIÓN ESPECIAL DE CUENTAS.-** El método de verificación especial de cuentas consiste en realizar auditorías "línea por línea" sobre una muestra estratificada de contribuyentes, para determinar el monto de impuestos que se dejan de pagar al no acatar las leyes. La ventaja de este método es que resulta menos costoso y complejo que otros métodos de encuestas, y permite estimaciones confiables de evasión fiscal para diferentes impuestos, por distintas variables de segmentación (actividad económica, ubicación geográfica, etc). Por otro lado, la limitación está en considerar muestras provenientes del universo de declarantes, dejando por fuera la economía informal.

**3.4.4 EL MÉTODO DE EVASIÓN RELATIVA.-** El método de evasión relativa opera sobre un nuevo concepto de evasión, al considerarla no como la reducción de recaudación sino como la reducción de la equidad en el cumplimiento del impuesto. En este sentido, el método se centra en estimar la inequidad horizontal en la evasión del impuesto, es decir, cuantificar en qué medida no se cumplen las obligaciones tributarias entre los que si lo hacen. El procedimiento consiste en determinar el nivel que debería pagar cada contribuyente de acuerdo a su actividad y algunas variables como capital invertido y el nivel de ventas. El impuesto estimado de cada contribuyente es comparado con el nivel de tributación promedio en que todos cumplen, para luego estimar el coeficiente de evasión relativa sobre la desviación estándar de los porcentajes de cumplimiento.

### **3.5 MÉTODOS APLICADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA EMITIR INFORMENES**

**3.5.1 EL MÉTODO DE MUESTRA SELECTIVA.-** El método de muestra selectiva consiste en comparar la información presentada en las declaraciones por un grupo seleccionado de contribuyentes, mediante acciones de fiscalización de la Administración tributaria. La limitación de este método radica en que debe ser complementado por otras herramientas estadísticas como encuestas, pues al no ser realizado de manera aleatoria su estimación se encuentra altamente sesgada.

**3.5.2 EL MÉTODO DE AMNISTÍAS ESPECIALES.-** El método de amnistías especiales consiste en cuantificar la evasión fiscal utilizando información de las declaraciones de renta al amparo de amnistías transitorias. Este método funciona bajo el supuesto que los contribuyentes se ven inducidos a declarar su renta efectiva a cambio de la suspensión de las multas u otras sanciones que puedan estar sujetos. La limitación de este método es que puede sesgar hacia abajo la estimación de evasión en el caso de amnistías bastante frecuentes, ya que a pesar de sus condiciones favorables, algunos contribuyentes pueden seguir prefiriendo no acogerse a ellas para no reportar su ingreso real y por ende tener que pagar un impuesto mayor.

### **3.6 LOS TIPOS DE EVASIÓN PUEDEN RESUMIRSE EN**

- Falta de Inscripción en los registro fiscales
- Falta de presentación de declaraciones
- Falta de pago de Impuesto declarado o Líquido (omisión de pago, morosidad).
- Declaración incorrecta (ocultamiento base imposible, defraudación, contrabando).

En cuanto a las formas específicas que puede adoptar la evasión, dentro de los distintos tipos antes identificados, seguidamente nos referimos a las más comunes.

### **3.6.1 CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN O DEJAN DE DECLARAR**

Esta es una de las formas más comunes de evasión. No declarante de impuesto se encuentran en todas las actividades económicas y en todos los tramos de ingresos. Algunas de las personas que no presentan declaraciones mienten durante la mayor parte de su vida activa fuera del sistema tributario, mientras que otros dejan repentinamente de declarar después de haber declarado durante muchos años.

Las Administraciones tributarias tradicionalmente no le han prestado la debida atención a este problema. Sin embargo en los últimos años se han aplicado Sistema de Control a los Contribuyentes, donde la identificación de este incumplimiento es totalmente automática, los resultados han sido sorprendentes, tanto por la magnitud del problema identificado como por la respuesta positiva de los contribuyentes a este control.

Limitaciones en los Sistema de Riesgo de Contribuyentes y Sistema Automatizado de procesamiento de declaraciones y control tributario, fundamentales para identificar este incumplimiento, son unas de las causas fundamentales para la dificultad de identificar los no declarantes y de estimar las consiguientes pérdidas de ingresos para la administración del Servicios de Rentas Internas por esta forma de evasión.

Un grave problema en muchos de los casos es la falta de presentación / pago de declaraciones por los agentes de retención de impuestos, retenidos en los salarios pagados a sus empleados o impuestos devengados sobre sus ventas. En épocas de rápido incrementos de precios y tasas de interés elevadas, las empresas tienen grandes alicientes para usar con propio fines los recursos obtenidos por concepto de retención de impuesto sobre la renta y de la seguridad social de sus

empleados o por Impuestos sobre las Ventas que es principal objeto de nuestro estudio.

**3.6.2 CONTRIBUYENTES QUE NO DECLARAN CORRECTAMENTE.-** Esta es otra de las formas de evasión comúnmente utilizada por los contribuyentes. La presentación de informaciones inexactas en la declaración por los contribuyentes, dando por resultado la incorrecta determinación del impuesto, puede tener las siguientes formas:

1. Disminución de la Base Imponible
2. Aumento Indebido de las deducciones
3. Exenciones y los Créditos por Impuestos Pagados, y Traslación de la Base Imponible

**3.6.3 DISMINUCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.-** La declaración de una base imponible inferior a la real es uno de los métodos más utilizados por los contribuyentes para reducir o eliminar sus obligaciones tributarias.

Esta forma de incumplimiento generalmente se materializa según la forma de ocultamiento de ingresos brutos para los efectos de los impuestos sobre la renta y ventas, aunque la misma ley estable las respectivas sanciones para le contribuyente al ocultar los respectivos ingresos.

Al ocultar los ingresos brutos, los contribuyentes reducen la Base Imponible del Impuesto sobre las Ventas y la del Impuesto sobre la Renta. Las empresas suelen deducir considerablemente sus impuestos mediante el procedimiento de ocultar tanto compras como ventas. De esta forma no solo se reduce el IVA, sino que también disminuye la base imponible del Impuesto sobre la Renta, permitiendo a los contribuyentes evadir tasas marginales altas.

### **3.6.4 AUMENTO INDEBIDO DE LAS DEDUCCIONES, EXENCIONES Y CREDITOS POR IMPUESTOS PAGADOS.-**

Esta es otra forma de evasión muy utilizada. Los contribuyentes suelen disminuir su carga tributaria implementando indebidamente sus deducciones, exenciones y créditos por impuestos pagados. Como estos hechos normalmente deben ser declarados por el contribuyente, y en muchos casos deben presentarse los comprobantes correspondientes, la Administración está en condiciones de poder verificar dichas rebajas, aunque desde luego la efectividad de tal verificación dependerá de los recursos de auditoría de que se dispongan.

Los créditos del IVA producto de exportaciones dan lugar a muchos problemas y en los últimos años ha sido una fuente importante de evasión, pues, los contribuyentes recurren a una gran variedad de técnicas con el fin de obtener reembolsos por impuestos que nunca se han pagado o exportaciones que nunca han salido del país.

**3.6.5 TRASLACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.-** Mediante el traslado de las utilidades de una empresa a otra, los contribuyentes logran someter, al menos una parte de su base imponible, a una tasa menor. Con este fin las empresas trasladan parte o el total de la base imponible a una empresa afiliada que está exenta de tributación o está sujeta a tasas relativamente bajas. La traslación de base imponible se la tiene que estudiar desde la óptica de la tributación internacional como dentro del mismo país, "traslación interna".

El método más utilizado para trasladar utilidades entre empresas afiliadas se basa en la manipulación de los precios de transferencia, es decir, el establecimiento de precios artificiales para los bienes y servicios que se compran y venden entre empresas afiliadas; los precios se manipulan a fin de minimizar los impuestos totales pagaderos por la empresa. La evasión basada en la manipulación de los precios de transferencia constituye un problema cada vez más serio, tanto en los países desarrollados como en desarrollo.

**3.6.6 MOROSIDAD EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS.-** Por definición, la morosidad en el pago de los impuestos tiene lugar cuando los contribuyentes no pagan un impuesto determinado, en el plazo establecido por ley.

La falta de las Administraciones sobre el control de las cuentas morosas se debe normalmente a la ineficiencia de los Sistemas de Procesamiento de Datos y deficiencias de los Sistemas de Cuenta Corriente incapaces de producir información correcta y oportuna para actuar sobre la deuda morosa. Aquí es importante resaltar el inconveniente que tenía el Servicio de Rentas Internas al pedir información de las cuentas que mantenían contribuyentes o no en el sistema financiero nacional, las diversas disputas que se dieron con el superintendente de Bancos Pedro Solines al negarle la información correspondiente, solución que se superó con una reforma tributaria que se envió a la Asamblea nacional el 25 de Octubre del 2012, donde se incluyó un artículo donde se obliga a los Bancos proveer información personalizada sobre depósitos en el sistema financiero imponiendo multa en caso de no hacerlo, esto ya facilita al organismo rector a cotejar sobre operaciones mercantiles y lo declarado por el contribuyente, como que el nivel de gasto concuerda con sus ingresos.

### **3.7 MEDICIÓN DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA**

La preocupación por la evasión ha traído consigo el interés de medir su dimensión o alcance. Conocer el grado y características de la misma es fundamental para aplicar correctivos y establecer programas para reducirla y constituye un antecedente igualmente valioso para proyectar reformas tributarias y cambios legislativos. La evasión distorsiona sin duda las cifras relacionadas con el denominado esfuerzo tributario de un país. En efecto, una determinada relación de presión tributaria debe, necesariamente, ser depurada, a los fines de determinar si dicha relación es por ejemplo, consecuencia de impuestos bajos o si está influida por la evasión. Asimismo, conocer cifras de evasión puede ser un factor estratégico para solicitar recursos con la finalidad de compartirla y evaluar

racionalmente la efectividad de la administración de los impuestos. Es obvio que existe una relación directa entre la evasión y el grado de eficiencia y efectividad de la administración tributaria.

Por ello, también se ha puesto mucho énfasis en los últimos años a la creación de procedimiento y métodos para medir dicha eficiencia y efectividad.

La literatura especializada en la materia clasifica a los métodos empleados en la medición de la evasión en dos tipos principales: macroeconómicos y microeconómicos.

Los métodos macroeconómicos se basan y utilizan datos de los grandes agregados económicos, como pueden ser las cuentas nacionales, variables monetarias, correlaciones de la recaudación con ciertos insumos utilizados en la producción, etc. Estos métodos son de naturaleza global, pues se refieren al total del universo de contribuyente de un impuesto y normalmente son utilizados por economista fiscales responsables del diseño de las políticas fiscales de un país.

Por su parte; los métodos microeconómicos se refieren a programas especiales que tratan de medir la evasión para una muestra de contribuyentes considerada representativa. Los resultados obtenidos son luego extrapolados con fin de generalizar acerca de los tipos y montos de evasión. Esto métodos son los normalmente utilizados por las administraciones Tributarias.

Un ejemplo de un método macroeconómico puede verse en el trabajo de Silvani y Medina que aparece publicado "La Administración Tributaria en los países del CIAT"(Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1992). Esta metodología está diseñada para medir la evasión de IVA y la misma puede resumirse en los siguientes:

- a) Se estiman las ventas gravadas y las compras netas que generan crédito de impuesto (incluyendo las inversiones). Con los datos anteriores se estima la base imponible y la recaudación potencial aplicando la tasa general sobre la base imponible (si

existen varias tasas, la base imponible se desglosa según las tasas).

b) Las ventas gravadas se estiman según el valor de la oferta total (producción bruta + importaciones), menos las exoneraciones, exportaciones y la variación de existencias.

c) Las compra totales se definen como el consumo intermedio computado en las cuentas nacionales. Las compras de insumos gravados destinados a la producción de bienes y servicios exentos (ya que al no estar gravado el bien o el servicio producido, el contribuyente no puede recuperar el IVA pagado por sus insumos). Las inversiones netas en capital fijo que generan crédito del IVA, se estiman a partir de los valores de la formación bruta de capital fijo de las cuentas nacionales menos las inversiones exentas y las inversiones gravadas destinadas a la producción de bienes y servicios exentos.

d) La base imponible teórica se obtiene restando de las ventas gravadas las compras netas y las inversiones netas.

e) La recaudación potencial o teórica se calcula aplicando la tasa general a la base imponible teórica.

f) La pérdida de recaudación (evasión) resulta de restar de la recaudación potencial la recaudación real. la recaudación real se obtiene restando a lo efectivamente recaudado la devolución a los exportadores.

Recientemente, la Subdirección de Estudios del Servicio de Rentas Internas, utilizando una metodología similar; elaboró un interesante trabajo para medir la evasión del IVA. Tomando en cuenta los ingresos efectivos y las proyecciones de las cuentas Nacionales, determinó que la evasión de dicho impuesto ha venido disminuyendo desde un 21 % en 1998 hasta un 16,5% estimado en 2008.



Otros métodos utilizados en países como Estados Unidos es el de las encuestas de aptitud a fin de identificar los factores que influyen en el cumplimiento voluntario. Entre los factores identificados, según un trabajo presentado en la Asamblea, se cuentan el ambiente legal, la complejidad de las leyes tributarias, la comprensión y aceptación por parte de los contribuyentes de las obligaciones legales y la efectividad de aplicación de la ley. En el referido trabajo se citan algunos factores circunstanciales que influyen en la conducta del contribuyente, tales como el nivel de ingresos, la eficiencia de la Administración Tributaria, la extensión de los Sistemas de retención y la inflación.

Entre los llamados métodos microeconómicos, puede citarse de manera especial utilizada por el servicio de rentas Internas desde 1969, llamada función discriminante. Se trata de una técnica matemática que consta de técnicas diseñadas para identificar declaraciones con alta probabilidad de error. Estas fórmulas se desarrollan en base a una muestra al azar de declaraciones examinadas. Las declaraciones de las muestras son sometidas a una auditoria detallada y el resultado global indica desviaciones o la evasión del grupo seleccionado, lo que puede ser extendido con carácter general al universo de declaraciones. El procedimiento constituye, asimismo, un instrumento idóneo para la selección de casos para auditoria.

Otro ejemplo de aplicación de métodos microeconómicos para la medición de la evasión son el Sistema ARCO (Análisis Referencial del Contribuyente) utilizado en Chile, el Sistema SAF (Sistema de Apoyo a Fiscalización), utilizado en Honduras y el Sistema ARCOE desarrollado en Ecuador. Estos dos últimos sistemas están inspirados y son en realidad una adaptación y complementación del Sistema ARCO de Chile a las realidades de Honduras y Ecuador. Estos métodos permiten medir la evasión relativa y también inferir, la evasión absoluta por sectores económicos.

Me referiré muy breve al Sistema ARCOE, desarrollado en Ecuador BID/CIAT. El sistema ARCOE permite tener una fuerte presunción de la

evasión a nivel individual, al validar los datos de todas y cada una de las declaraciones de los impuestos de IVA, Renta, Retenciones en la fuente y Específicos al Consumo, mediante más de 90 cruces de información tanto interna como de terceros.

Los cruces corresponden a un proceso de confrontación contable y económica entre todos los tipos de declaraciones correspondientes a un contribuyente por un periodo de 5 años. De cada uno de estos cruces se puede determinar individualmente un nivel de evasión pues el universo de diferencias aritméticas, lógicas tributarias se ha dividido según su cuantía en 10 percentiles de magnitudes de gravedad. Basta entonces sumar las “gravedades de cada cruce” para obtener una buena aproximación de los montos evadidos por cada contribuyente.

Por otra parte a cada contribuyente se le calcula dinámicamente 6 indicadores relacionados con la calidad de su comportamiento económico, 3 de los cuales son absolutos y los restantes relativos. En todos los casos es perfectamente estimable la presunta evasión asociada a cada comportamiento, siendo los indicadores relativos comparables con los promedios estadísticos, o al nivel de actividad, a fin de objetivar la cuantificación.

Para estimar las Evasiones Regionales y Sectoriales, el Sistema ARCOE provee de un Modelo de Selección Estadística que permite analizar el comportamiento de los contribuyentes de cualquier actividad o tamaño, en diferentes sectores de la economía y/o regiones del país, de suerte que es perfectamente inferible a partir de la casuística grupal de cumplimientos formales y adecuados revisables, el comportamiento potencial de los contribuyentes a nivel sectorial.

El Sistema ARCOE utiliza los mecanismos de detención de evasión para seleccionar científicamente los casos más rentables de acción fiscal y a su vez permite cuantificar detalladamente la esperanza de producción de auditorías, buscando controlar el trabajo de los auditores.

**3.7.1 CRECIMIENTO DE LAS RECAUDACIONES TRIBUTARIAS  
ACTUALIZADAS A LA FECHA.-<sup>59</sup>**

<b>Conceptos</b>	<b>2006*</b>	<b>2007*</b>	<b>2008*</b>	<b>2009*</b>	<b>2010*</b>
<b>TOTAL NETO</b>	<b>15%</b>	<b>11%</b>	<b>22%</b>	<b>8%</b>	<b>16,4%</b>
Devoluciones	6%	49%	52%	-56%	201%
<b>Impuesto a la Renta Global</b>	<b>23%</b>	<b>12%</b>	<b>41%</b>	<b>7%</b>	<b>3%</b>
<b>Impuesto a los Vehículos Motorizados</b>	<b>10%</b>	<b>8%</b>	<b>29%</b>	<b>20%</b>	<b>44%</b>
<b>Otros Impuestos Indirectos</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>628%</b>	<b>207%</b>
<b>SUBTOTAL IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>22%</b>	<b>12%</b>	<b>42%</b>	<b>14%</b>	<b>20%</b>
<b>Impuesto al Valor Agregado</b>	<b>12%</b>	<b>13%</b>	<b>16%</b>	<b>-2%</b>	<b>22%</b>
IVA de Operaciones Internas	8%	11%	16%	20%	19%
IVA de Importaciones	16%	15%	17%	-25%	28%
<b>Impuesto a los Consumos Especiales</b>	<b>9%</b>	<b>8%</b>	<b>4%</b>	<b>-7%</b>	<b>18%</b>

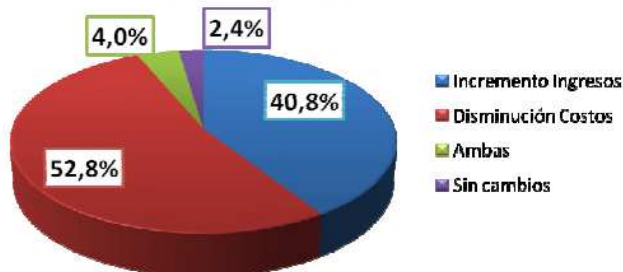
<sup>59</sup> \* SRI, Recaudaciones de Impuestos, [en línea] Cifras Enero a diciembre 2012  
<[http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas\\_ECMFIL20130108\\_0002.pdf](http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_ECMFIL20130108_0002.pdf)>

ICE de Operaciones Internas	8%	9%	-13%	3%	14%
ICE de Importaciones	14%	3%	99%	-30%	31%
<b>SUBTOTAL IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>11%</b>	<b>12%</b>	<b>15%</b>	<b>-3%</b>	<b>22%</b>
Intereses por Mora Tributaria	11%	96%	8%	72%	6%
Multas Tributarias Fiscales	-5%	11%	3%	6%	8%
Otros Ingresos	-26%	47%	-54%	-40%	-78%
<b>SUBTOTAL OTROS IMPUESTOS</b>	<b>-12%</b>	<b>37%</b>	<b>-18%</b>	<b>16%</b>	<b>-2%</b>

## Reducción de evasión se traduce en mayor recaudación

Periodo Fiscal (En porcentaje)	Resultado Contable	
	Ganancia	Pérdida
2006	39%	61%
2007	51%	49%
2010	81%	19%
2011	80%	20%

De los contribuyentes que presentaron pérdida en el año 2006 y ganancia en el 2011, existió un cambio de comportamiento de los contribuyentes:

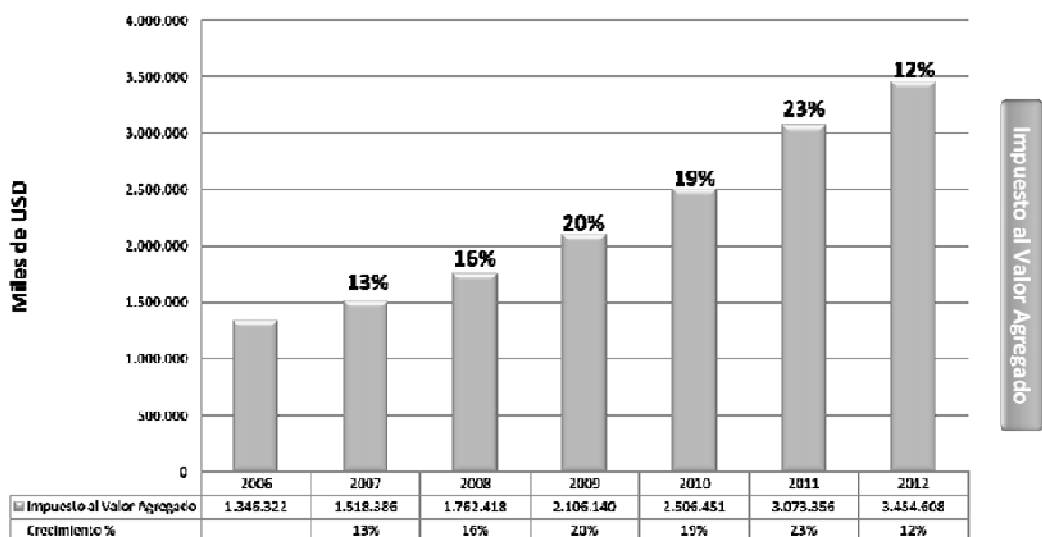


### Tipo Impositivo Efectivo -Grandes Contribuyentes-

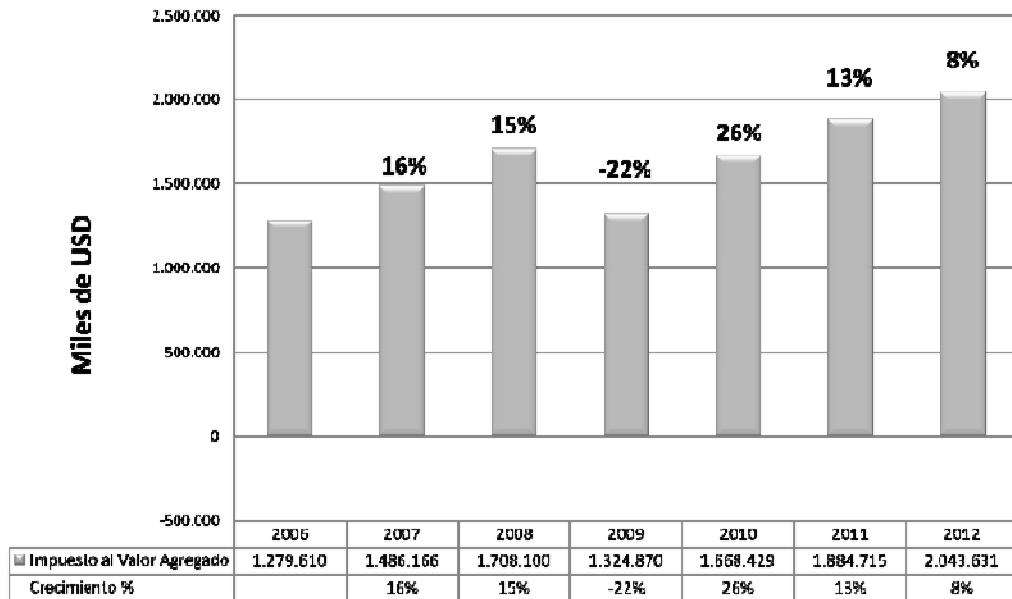
TIE 2006	TIE 2011
1,7%	2,3%

### Recaudación Efectiva IVA de Operaciones Internas Periodo 2006-2012 (t1)

(En USD miles de dólares y Porcentaje)



**Recaudación Efectiva IVA de Importaciones**  
**Periodo 2006-2012 (t1)**  
 (En USD miles de dólares y Porcentaje)



Impuesto al Valor Agregado

**3.7.2 POBLACIÓN Y MUESTRA.-** El trabajo de la muestra constituye el número de personas que se debe seleccionar de una población.

La población es el campo donde se aplica la investigación o al grupo seleccionando que se realiza para determinar a las personas naturales, en cierta parte el problema que tienen con los tributos y para tener una mayor noción de la problemática que se está investigando.

La población en estudio son las personas Naturales que se encuentran ejerciendo negocios compra-venta de servicios, ventas, ubicados al azar en distintos lugares de Quito y Guayaquil.

La muestra para nuestra investigación ha sido tomada en Quito y Guayaquil de un total de 500 personas.

**3.7.2.1 CÓMO CALCULAR EL TAMAÑO DE UNA MUESTRA DE ACUERDO A LA NECESIDAD.-** El cálculo del tamaño de la muestra es uno de los aspectos a concretar en las fases previas de la investigación

y determina el grado de credibilidad que concederemos a los resultados obtenidos.

Una fórmula muy extendida que orienta sobre el cálculo del tamaño de la muestra para datos globales es la siguiente:

$$n = \frac{k^2 * p * q * N}{(e^2 * (N-1)) + k^2 * p * q}$$

**N:** es el tamaño de la población o universo (número total de posibles encuestados).

**k:** es una constante que depende del nivel de confianza que asignemos. El nivel de confianza indica la probabilidad de que los resultados de nuestra investigación sean ciertos: un 95,5 % de confianza es lo mismo que decir que nos podemos equivocar con una probabilidad del 4,5%.

**Los valores k más utilizados y sus niveles de confianza son:**

<b>K</b>	1,	1,	1,	1,	1,	2	2,
	15	28	44	65	96		58
<b>Nivel</b>	7	8	8	9	9	95,	9
<b>confianza</b>	5%	0%	5%	0%	5%	5%	9%

**e:** es el error de muestra deseado. El error de muestra es la diferencia que puede haber entre el resultado que obtenemos preguntando a una muestra de la población y el que obtendríamos si preguntáramos al total de ella. Ejemplos:

**p:** es la proporción de individuos que poseen en la población la característica de estudio. Este dato es generalmente desconocido y se suele suponer que  $p=q=0.5$  que es la opción más segura.

**q:** es la proporción de individuos que no poseen esa característica, es decir, es  $1-p$ .

**n**: es el tamaño de la muestra (número de encuestas que vamos a hacer).

En caso de hacer un muestreo estratificado debemos asegurarnos de que escogemos un número de elementos suficiente de cada grupo. Este tipo de muestreo no toma la población como un todo sino en varios grupos con características distintas entre ellos (por ejemplo, edad entre 20-35, 35-50, 50-65 y más de 65).

De todos modos para calcular el tamaño de la muestra habitualmente se usan criterios prácticos basados en la experiencia o la simple lógica. Algunos de los métodos más usados son los siguientes:

1. El presupuesto de que dispongamos para la investigación.

2. La experiencia en estudios similares.

La representatividad de cada grupo considerado: escoger de cada uno de ellos un número suficiente de encuestados para que los resultados sean indicativos de la opinión de ese grupo.

### **3.8 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS**

A la investigación realizada se utiliza los siguientes recursos o instrumentos; encuesta, cuestionarios, observación.

Se aplican estos recursos para lograr obtener los resultados que necesitamos para poder llegar al problema con exactitud realizando preguntas abiertas y de tipo explicativo porque se indica las causas que originan el problema.

### **3.9 CUESTIONARIO PARA ENCUESTA SENCILLO Y DIRECTO PARA OBTENER INFORMACIÓN EN UN MUESTREO**

Preguntas formuladas para establecer un resultado muestra basada en un conglomerado de 500 personas:



1- ) ¿Tiene conocimiento sobre tributación?

Si                      No                      No Sabe

2- ) ¿Declara UD. Sus impuestos personalmente ?

Si                      No

3- ) ¿Tributa UD. A tiempo?

Si                      No

4- ) ¿Asistiría a talleres de actualización sobre tributación?

Si                      No                      No Sabe

5- ) ¿Le gustaría a UD. Tributar vía electrónica para ahorrarse tiempo?

Si                      No                      No Sabe

6- ) ¿Le gustaría a UD. Tributar en forma bimensual o trimestral?

Si                      No                      No Sabe

7- ) ¿Ha escuchado por algún medio publicitario refiriéndose a los beneficios de estar al día con su tributación?

Si                      No                      No Sabe

## **CAPÍTULO IV**

### **DESCRIPCIÓN DE LA PROPUESTA**

#### **4.1 CONTENIDO DE LA PROPUESTA.-**

De la investigación realizada a través de las diferentes bibliografías relativas al problema objeto de esta investigación, esto es la no declaración del Impuesto al Valor Agregado y consecuente no pago del mismo tributo, hemos visto tomar como punto de partida una reforma de carácter legal esto es, reformar el artículo 65 del Código Orgánico del Régimen Tributario Interno, bajando el porcentaje del 12% de actual vigencia al 10% y que de manera gradual descienda alcanzando dicho tributo un porcentaje del 7% al 5% tal como ocurre en países donde se tiene en circulación una moneda dura como el dólar estadounidense o el dólar canadiense o como ocurre en Panamá, por mencionar algunos países y por la cual presentamos los siguientes resultados. Si bien es cierto el Servicio de Rentas Internas en su defensa de mantener la actual tarifa del 12% al Impuesto del Valor Agregado, la cual particularmente lo consideramos una tarifa elevada que viene a constituir un obstáculo para que la economía se dinamice, nos pone como ejemplo que en países de Sudamérica como es el caso del Brasil la tarifa es del 25%, Argentina 21%, Uruguay 23%, Chile y Perú 19%, Colombia 16%, a excepción del Paraguay que tiene una tarifa muy inferior a la nuestra del 10%, pero recordemos que estos señalamiento que nos trae la administración central proviene de Países que si bien es cierto vecinos pero que se maneja con una moneda local propia en la cual cada uno de esos países pueden hacer a través de su moneda ajustes de tipo monetario caso que no lo

podemos hacer en nuestro País por no constar con el señorío de manejar una moneda singular o propia, por la cual presentamos las siguientes sugerencias.<sup>60</sup>

## **4.2. SUGERENCIAS METODOLÓGICAS PARA SU APLICACIÓN**

### **ETAPAS DE CONTROL**

La administración tributaria dentro de sus funciones legales tiene las siguientes facultades: de la aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria la resolución de reclamos y recursos de los sujetos pasivos, la potestad sancionadora por infracción de la ley tributaria o su reglamento y recaudación de los tributos.

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 producto.

En este 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 imposables, y la adopción de las medidas legales que se tienen convenientes para esa determinación.

Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resoluciones motivadas, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta o petición, reclamo o recurso que en el ejercicio de sus derechos presenten los sujetos pasivos de la obligación tributaria de quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.

---

<sup>60</sup> SRI, PITA GARY, PINARGOTE JIMMY. (2012), Mi Guía Tributaria folleto número 2, Quito- Ecuador, Editorial Sesos Creación Visual, Tercera Edición.

En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las acciones pertinentes, en los casos y medidas previstas en la ley, las mismas que deben guardar todas las garantías que goza el contribuyente, esto es, las legales y Constitucionales, las misma que tienen que ser motivadas, por así determinarlo el Art. 76 numeral 7) literal l) de la Constitución de la República del Ecuador, y en dicha motivación establecer las normas y principios jurídicos que se fundan, caso contrario se considerarán nulos dichos actos y los funcionarios sancionados de conformidad la ley.

La recaudación de los tributos se efectuara por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan por cada tributo.

El cobro de los tributos también podrán efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que permitida por ella instituya la administración tributaria.

### **4.3. FACTIBILIDAD Y VALIDACIÓN**

Dentro de los deberes sustanciales de la administración tributaria tenemos:

1. Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones del código tributario y demás normas tributarias aplicables.
2. Expedir los actos administrativos de obligación tributaria debidamente motivados, con expedición de la documentación que los respalde y consignar por escritos los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice.
3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el pago indebido que presenten los contribuyentes responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos respectivos.

4. Recibir e investigar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción, tramitarla y ponerla ante el fiscal respectivo.

5. Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda en las peticiones o reclamos recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración tributaria.

6. Notificar los actos y resoluciones en el tiempo y formalidades establecidas por la ley a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella.

7. Fundamentar y defender ante el tribunal distrital de lo fiscal la legalidad y valides de las resoluciones y aportar a este órgano jurisdiccional todo elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes.

8. Revisar de oficio sus propios actos dentro del tiempo y en los casos que el código tributario lo determine.

9. Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas

10. Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos los decretos, actos y sentencias expedidos por el tribunal distrital de lo fiscal.

## **CAPÍTULO V**

### **CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

#### **5.1. CONCLUSIONES.-** Son las siguientes:

Los principios tributarios de suficiencia recaudatoria y capacidad contributiva, son los de mayor importancia en la concreción de la justicia tributaria en el Ecuador; cada uno de ellos depende para su verificación del cumplimiento de otros principios de naturaleza dogmática y práctica; así, el principio de suficiencia recaudatoria depende de principios como

legalidad, eficiencia, celeridad, eficacia, simplicidad administrativa y transparencia entre otros; por su parte el principio de capacidad contributiva, se construye a través de una relación de causalidad entre todos los demás principios, donde la equidad, igualdad, progresividad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, entre muchos otros, deben estar indeleblemente presentes; así estas dos caras de una misma moneda, permiten alcanzar lo máxima en eficiencia tributaria con un valor de la justicia impositiva.

También es necesario diferenciar a la suficiencia recaudatoria como meta económica del principio tributario como tal, pero para que este se manifieste plenamente, requiere de niveles óptimos de recaudación, en concordancia con las finalidades fiscales y parafiscales del régimen en general y de cada tributo como tal; depende además de una administración inteligente y pericial. Por su parte la capacidad contributiva es importante diferenciarla de la capacidad económica; toda vez que, la satisfacción de necesidades básicas precede en importancia a la contribución fiscal; es así que las grandes empresas que están dentro de los grandes contribuyentes aportan con el 80% o más de la recaudación. Hay una concentración en estos pequeños grupos y por ende la carga tributaria se ve reflejada. Pero el objetivo del Servicio de Rentas Internas (SRI) es que más allá de enfocarse a grandes o pequeños contribuyentes es que todos paguen en la justa medida, por eso se incorporaron mecanismos no solo para obtener una gran recaudación sino también en el estudio de formalizar a los comerciantes informales y que así paguen 1, 2, 5 o 10 dólares al mes, más que todo para ingresarlo al mapa de contribuyente, es decir, tenerlo identificado.

El principio de capacidad contributiva, se basa en una contribución justa, acorde a las circunstancias propias de cada contribuyente, es que el Servicio de Rentas Internas SRI, ha dado pasos firmes en la creación de nuevos modelo de recaudación y análisis capaces de incorporar todas estas variables como se puede observar en el Modelo de Equilibrio General Aplicado Tributario MEGAT; sin embargo, es indispensable que

los demás sectores de administración tributaria visualicen estudios técnicos y no solamente de la necesidad de mejorar la recaudación y de incrementar la presión fiscal, en un sistema de análisis tributario en relación a los factores de incidencia y comportamiento de los tributos, de tal forma que toda reforma sea el fruto de una necesidad como la planteada en esta tesis la reducción del 12% al 10% del impuesto al valor agregado, orientado a bajar el índice de la evasión tributaria, a extender el desarrollo económico de la Nación y a partir de este porcentual ir descendiendo al modelo Norteamericano o al modelo Canadiense que están a niveles del 7%, 6% y 5%, o al modelo Panameño cuya moneda el Balboa está a la par al dólar Norteamericano, obviamente esto tiene que tener un comportamiento más agresivo al incremento del impuesto a la Renta, porque conocedores de la ley y doctrina tributaria y del extenso estudio realizado es imprescindible aplicarnos a una mayor recaudación de tributos pero de los que denominamos impuestos directos y progresivos y no como el IVA que es un impuesto indirecto y regresivo y en este concepto según nuestro criterio es ineludible por propio mandato Constitucional , legal, doctrinario ya que esta corriente vertida en esta tesis no es única ya en su momento fue una promesa de campaña del Presidente de la República del Ecuador Economista Rafael Correa Delgado como parte del aliento productivo necesario para el Estado ecuatoriano y que por propio mandato Constitucional que en su Art. 300 nos indica que el Estado priorizarán los impuestos directos y progresivos.

## **5.2. RECOMENDACIONES.-** Son las siguientes:

Conforme a los principios y derechos de los administrados, vale decir de manera restrictiva que la efectividad de la recaudación tributaria llegó a \$ 4.189 millones de dólares por impuestos de Enero a Noviembre del 2006, un 11,20% más de lo proyectado para ese período que era de 3.768, según informe del mismo Servicio de Rentas Interna, el Organismo Estatal agregó que el Impuesto al Valor Agregado del 12% aportó 2.280

millones de dólares durante Enero y Noviembre del 2.006, siendo un record frente a la recaudación de 3.929 millones de dólares en el año 2.005, el Servicio de rentas Internas se había proyectado una recaudación de 4.080 millones de dólares para todo el año 2.006. En cuanto al año del 2.012 la recaudación total por impuestos fue \$ 5.745,2 millones de dólares entre enero y junio del 2.012, según el Servicio de Rentas Internas (SRI). La cifra es 18% mayor que la meta que se había fijado esa entidad para este periodo y que era de \$ 5.284,3 millones. Así mismo, la cifra revela un crecimiento del 17,3% de la recaudación con respecto al 2011. En el mismo período, pero del año anterior, la recaudación efectiva fue de \$ 4.895,9 millones, en cuanto a la recaudación neta, que es la recaudación efectiva menos las devoluciones que por ley debe realizar el SRI, entre enero y junio del 2012 fue de \$ 5.668 millones, mientras que en el mismo periodo del 2011 fue de \$ 4.405,4 millones. En este rubro el crecimiento con respecto a la meta fue de 8%. Según las cifras del Banco Central del Ecuador, de enero a marzo pasado, el crecimiento del país, medido por el Producto Interno Bruto (PIB) se ubicó en 4,84%, mientras que en similar periodo del 2011 fue 8,80%, por ejemplo, que la recaudación del impuesto que se obtiene de la retención a la fuente creció en el primer semestre del 2012 en el caso del IVA fue del 11% en ese mismo periodo.

La cultura tributaria está mejorando en nuestro país, ya durante los últimos años como podemos observar ha existido un incremento bastante representativo comparado con los períodos anteriores. Actualmente los contribuyentes ya no rehúyen al pago de sus obligaciones fiscales, ya que saben que es el único mecanismo para crear una sociedad justa y de progreso; y aún más con las facilidades que el Servicio de Rentas Internas presta trabajando incansablemente en su compromiso para reducir las brechas de evasión, elusión y fraude fiscal, por lo que sugerimos al S.R.I, seguir con las reformas de carácter normativo, métodos, procedimientos, herramientas modernas en la gestión tributaria y administrativa, y; un talento humano capacitado y eficiente; factores claves para mejorar la eficacia y equidad del sistema tributario ecuatoriano, por lo que recomendamos seguir día a día con el mensaje a



los ciudadanos de que el pago del tributo contribuye a una Nación más prospera, y publicitar las obras realizadas como hospitales , escuelas,, colegios, infraestructura en general para el servicio de la comunidad, carreteras y más vías de comunicación todo puesto al servicio de la comunidad, esto va a crecentar el espíritu cívico para que el contribuyente cumpla oportunamente con sus obligaciones fiscales.

Por lo que recomendamos al Estado ecuatoriano, a la Función Ejecutiva ya que sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer o modificar Impuestos de manera clara la reducción del 12% al 10% el Impuesto al Valor Agregado, esto alentará el aparato productivo que tanto reclama nuestra economía aún en recesión, con lo que contribuiríamos en una mayor demanda de productos, mayor consumo, por ende mayor recaudación ya que este impuesto al Valor Agregado incide en los precios de los productos, al consumidor final y cumpliríamos con la norma constitucional que nos guía hacer proclive a los impuestos directos y progresivos como es el impuesto a la Renta y evitar que recaiga el mayor peso de la carga tributaria a los impuestos indirecto como es el caso del Impuesto en estudio el Impuesto al Valor Agregado IVA, por ser un impuesto regresivo, que afecta al de menor capacidad contributiva, en dicho impuesto no se toma a consideración la capacidad económica del contribuyente, por lo que con un equilibrio fiscal ir reduciéndolo, equiparándolo a la economía norteamericana, a la canadiense , a la panameña año a año a un nivel del 7% o al 5%, ya que en una economía dolarizada es de gran impacto el ser drástico en este tipo de impuesto que lo denominamos indirecto y regresivo, que lo paga el consumidor final sin tomar en cuenta su capacidad contributiva, el principio de equidad, progresividad, por lo que recomendamos es seguir con los incentivos tributarios como lo siguientes:

Realizar constante estudio y análisis técnicos por parte del Sujeto Activo del Impuesto que es el Estado que como la propia ley Orgánica de Régimen Tributario Interno lo señala y las demás leyes conexas el

organismo rector es el Servicio de Rentas Internas (S.R.I), para que nos permitan establecer niveles de evasión sectorial a fin de diseñar, planificar y aplicar programas específicos para grupos de contribuyentes de alto riesgo que en definitiva son los sectores informales.

La lotería tributaria esto implica que cada contribuyente exija sus facturas, consecuentemente con esta política tributaria evitamos la evasión de las facturas por ventas y la evasión el impuesto al valor agregado, transparentando así la transacción comercial, el consumidor final motivado al sorteo de la lotería tributaria reunirá cinco facturas como lo ordena los acuerdos del Servicio de Rentas Internas y lo guardará en un sobre, identificándose al comprador , el mismo que nos servirá para también en doble vía propender a la conciencia tributaria al cruce de cuentas.

Devolución a las personas mayores adultas de IVA, así como a los turistas, esto de la misma manera nos permitirá conocer las transacciones realizadas en dicho sector comercial , y con el cruce de información detectar alguna evasión por parte de algún contribuyente o agente de percepción, que según resoluciones del Servicio de Rentas Internas, procede la devolución con un monto máximo de devolución que está en función del salario mínimo unificado y de la tarifa del impuesto, se devuelve hasta el doce por ciento del resultado que se obtenga de multiplicar cinco veces al valor del salario básico unificado, este valor se devuelve por mes. En cuanto a lo concerniente a los turistas aplica para bienes producidos en el país y servicios de alojamiento en montos superiores a cincuenta dólares por facturas.

Uno de los factores fundamentales que recomendamos en esta tesis es el fortalecimiento constante de la administración tributaria para prevenir la evasión de los impuestos y de manera particular del Impuesto al Valor Agregado IVA, es impresionante el desarrollo y disponibilidad de la tecnología y que viene a constituir una de las extraordinarias posibilidades

que se ofrecen a la administración Tributaria y justicia Tributaria para mejorar sus eficiencia y efectividad y de esta manera bajar el índice de evasión en el país. Este concepto de tecnología, lo hemos entendido no solo referido a la informática, sino también a la aplicación de principios reconocidos de administración y al desarrollo de un marco jurídico realista para facilitar la gestión de la administración tributaria. El sistema tecnológico aporta a la estructuración de un registro de Contribuyente y de una base de datos, que proporcionan la información necesaria para controlar con precisión las antes mencionadas y principales obligaciones de los contribuyentes, inscripciones de registros fiscales, presentación de declaraciones, pago puntual de las deudas declaradas o líquidas, etc., lo que nos facilitará la investigación y análisis relevante en los procesos de control.

La experiencia de los últimos años, nos muestra que prácticamente todos los países americanos están empeñados en importantes procesos de reformas dirigidas a mejorar la eficiencia y efectividad de la administración tributarias y como consecuencia reducir la evasión. En la Asamblea del CIAT llevada a cabo en Chile, año 2.012 hubo amplia oportunidad para conocer este proceso de reformas y evaluar sus positivos resultados, proponiendo entre ellas el alcanzar un mayor nivel de excelencia, de eficacia y de efectividad en el control y recaudación tributario.

## BIBLIOGRAFÍA

- 1) 39ª. Asamblea del CIAT, (2005), Rol de la Administración Tributaria en la Sociedad, Buenos Aires, Argentina.
- 2) ANDRADE Rubén Darío, Legislación Económica del Ecuador,(2003), Quito, Editorial Abya Yala, Pg. 79.
- 3) Art. 26 de la Ley General Tributaria de España (LGTE)
- 4) CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, (2006), Diccionario jurídico elemental, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 18ª edición.
- 5) Código Civil, El artículo 588
- 6) CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES, (2010), Artículo 103, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 7) CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 316, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 8) CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 1, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 9) CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 310, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 10)CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 311, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 11)CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 312, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 12)CÓDIGO ORGÁNICO TRIBUTARIO ECUATORIANO, (2005), Artículo 313, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 13)CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009) Artículo 3, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 14)CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009), Artículo 10, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 15)CÓDIGO PENAL ECUATORIANO, (2009), Artículo 2, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 16)Código Tributario del Ecuador, Artículo 115 del Código Tributario.
- 17)Código tributario del Ecuador, Artículo 119.
- 18)Código tributario del Ecuador, el Artículo 314
- 19)Constitución de la República del Ecuador del 2008.

- 20) CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, (2008), Artículo 76, Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas.
- 21) Creación del Servicio de Rentas Internas, Artículo 2
- 22) Derogada Constitución Política de la República del Ecuador, (1998). Asamblea Constituyente. Quito.
- 23) EL UNIVERSO (30 de diciembre del 2006). SRI anuncia record de recaudación de impuestos en Ecuador, Quito-Ecuador.
- 24) En el Código Tributario, Artículo 71
- 25) GARCIA BELSUNCE, (1982), Temas de Derecho Tributario, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, pág. 77.
- 26) GIULIANI FONROUGE, Carlos M, (1975), Derecho Financiero, Buenos Aires-Argentina, Ediciones Depalma, Volumen I, pág. 187.
- 27) H. CONGRESO NACIONAL, (12 de mayo de 1970) Disposiciones sobre el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios, Registro Oficial No. 429.
- 28) IV jornadas latinoamericanas De Derecho Tributario, (1964), Buenos Aires, edic. contabilidad moderna, pg.543.
- 29) JARASH, (enero- marzo de 1947), las multas fiscales y la teoría del derecho penal administrativo, en revista jurídica de córdoba ,pg. 146.
- 30) ley orgánica de régimen tributario interno El artículo 53
- 31) ley orgánica de régimen tributario interno El artículo 54
- 32) Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno, (2012), Tomo I, Quito-Ecuador, Editora corporación de estudio y publicaciones.
- 33) Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: Objeto del Impuesto, Artículo 52
- 34) ley orgánica del régimen tributario interno, EL artículo 55
- 35) LOPEZ, Nelson, (2006), Responsabilidad Civil, Administrativa Y Penal De Los Servidores Públicos, Quito-Ecuador, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones Jurídicas, pág. 97.
- 36) MEMORIAS VI JORNADAS ECUATORIANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005.
- 37) MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, (2006), Derecho Financiero y Tributario; Lecciones de Cátedra; España, Edit. Lex Nova, 7ma Edición.
- 38) OBRA CIT. OPINIÓN.

- 39) RAMÍREZ, A., DERECHO PENAL TRIBUTARIO, pág. 429, Buenos Aires-Argentina
- 40) RINTHÁ MARTÍNEZ, Salustiano, (1997), De la Infracción Tributaria y Sus Sanciones, Colombia, Editor Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Pág. 96.
- 41) RODRÍGUEZ, Federico, (1986), Desarrollo Organizacional y Medios de la Administración Tributaria, Instituto de Estudios Fiscales de España.
- 42) SÁNCHEZ, Patricia P., COLL, Hernando., CORRALES, Alejandro M., (2005), Teoría y Práctica de Procedimiento Tributario; Ilícitos Tributarios, Argentina, editorial la ley; pág. 2.
- 43) SAYAGUÉS LASO, Enrique, (1986), Tratado de Derecho Administrativo, Montevideo-Uruguay, Editorial Martin Blanche Altuna, Tomo I, pág. 120.
- 44) SOLER, Osvaldo H, (2002), Derecho Tributario, Buenos Aires- Argentina, Parte II, Editorial: La Ley, Pág. 103.
- 45) SPISSO, Rodolfo, (1991), “Derecho Constitucional Tributario”, Buenos Aires Argentina, Ediciones De Palma.
- 46) SRI, Recaudaciones de Impuestos, [en línea] Cifras Enero a diciembre 2012  
[http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas\\_ECMFIL20130108\\_0002.pdf](http://www.elcomercio.ec/negocios/Recaudacion-periodo-fiscal-SRI-impuestos-rentas-internas_ECMFIL20130108_0002.pdf)
- 47) SRI, PITA GARY, PINARGOTE JIMMY. (2012), Mi Guía Tributaria folleto número 2, Quito- Ecuador, Editorial Sesos Creación Visual, Tercera Edición.
- 48) TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2006) , Manuales de Estudio de Cátedra en Maestría en Derecho Tributario, Quito – Ecuador
- 49) TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2006), Control de las leyes tributarias y los efectos de su declaración de invalidez, Seminario de Derecho Constitucional Tributario en Iberoamérica, México D.F., Pg. 1.
- 50) TROYA JARAMILLO, José Vicente, (2008), Estudios de Derecho Internacional Tributario, Guayaquil-Ecuador, Editorial PUDELECO.
- 51) TROYA, José Vicente, (1987), “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”. Guayaquil-Ecuador, Editorial PUDELECO, pág. 178.
- 52) ZENTENO VARGAS, Julio, (1982), Derecho Penal; Actualizada del Tratado de Derecho Penal de Gustavo LABATUT GLENA, Santiago-Chile Editorial Jurídica de Chile, Tomo I, Octava Edición.

