



**UNIVERSIDAD DEL PACIFICO ESCUELA DE NEGOCIOS**

**“FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS RAMIRO  
BORJA Y BORJA”**

**Tesis previa a la obtención del Título de  
Abogado de los Tribunales y Juzgados de la República  
del Ecuador.**

**DETERMINACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU  
POSIBILIDAD ACTUAL DE APLICAR COEFICIENTES DE  
DETERMINACION PRESUNTIVA.**

**AUTORA:**

**CAROLINA PESÁNTEZ AVILÉS**

**DIRECTOR:**

**DR. MARCO AVILA RODAS**

**CUENCA-ECUADOR**

**DICIEMBRE-2011**

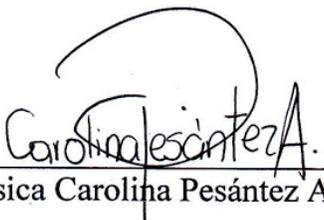
## DECLARACIÓN DE AUTORIA

Yo, Jessica Carolina Pesántez Avilés, declaro ser la autora exclusiva de la presente Tesis.

Todos los efectos académicos y legales que se desprendieren de la misma son de mi responsabilidad.

Por medio del presente documento cedo mis derechos de autor a la Universidad del Pacífico –Escuela de Negocios- para que pueda hacer uso del texto completo de la Tesis de Grado “La Determinación del Impuesto al Valor Agregado y su Posibilidad Actual de Aplicar Coeficientes de Determinación Presuntiva”, con fines académicos y/o de investigación.

Cuenca, 16 de enero de 2012.

  
Jessica Carolina Pesántez Avilés

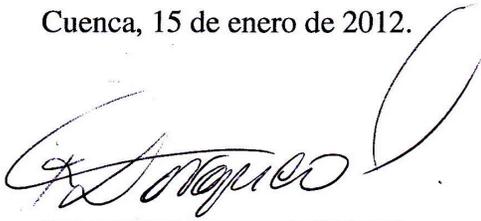
## **DOCUMENTO DE CONFIDENCIALIDAD**

La Universidad del Pacífico, se compromete a no difundir públicamente la información establecida en la presente Tesis de Grado, “La Determinación del Impuesto al Valor Agregado y su Posibilidad Actual de Aplicar Coeficientes de Determinación Presuntiva”, de autoría de la Srta. Jessica Carolina Pesántez Avilés, en razón que ésta ha sido elaborada con información confidencial.

Tres copias, escritas y digitales, de esta Tesis de Grado, quedan en custodia en la Universidad del Pacífico, las mismas que podrán ser utilizadas para fines académicos y de investigación.

Para constancia de este compromiso suscribe,

Cuenca, 15 de enero de 2012.



Dr. Ricardo Darquea Córdova.  
Decano de la Facultad Derecho

## CERTIFICACIÓN

Yo, Dr. Marco Andrés Avila Rodas, profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad del Pacífico, como Director de la presente Tesis de Grado, certifico que la Srta. Jessica Carolina Pesántez Avilés, egresada de esta Institución, es autora exclusiva del presente trabajo, el mismo que es auténtico, original e inédito.

Cuenca, 16 de enero de 2012.

  
Dr. Marco Andrés Ávila Rodas

***Dedicatoria:***

*Dedico este trabajo a mis padres quienes han sido el motor toda mi vida para alcanzar mis sueños, brindándome su apoyo y amor incondicional; a mis hermanos Isa y Sebas quienes supieron brindarme su apoyo y comprensión en todo momento, y de manera especial a mi abuelita Elvita quien con cariño y sabios consejos me ha impulsado a caminar hacia esta importante meta.*

### ***Agradecimientos:***

*Agradezco en primer lugar a Dios por bendecirme y estar conmigo en cada paso que doy, por fortalecer mi corazón e iluminar mi mente.*

*Al Dr. Marco Andrés Avila por dedicar su valioso tiempo y brindarme su conocimiento y experiencia para guiarme en este trabajo.*

*A mis padres quienes con su ejemplo y sacrificio han hecho posible la culminación de mi carrera universitaria.*

*A todas las personas que me ayudaron de una u otra forma en el desarrollo de esta tesis.*

*Los conceptos, ideas y criterios vertidos en el presente trabajo son de exclusiva responsabilidad de su autor.*

**“DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU  
POSIBILIDAD ACTUAL DE APLICAR COEFICIENTES DE  
DETERMINACIÓN PRESUNTIVA.”**

**INDICE**

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN

**CAPITULO I**

**FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN**

|  |    |
|--|----|
| 1.1 FACULTAD REGLAMENTARIA                         | 15 |
| 1.2 FACULTAD RESOLUTIVA                            | 17 |
| 1.3 FACULTAD SANCIONADORA                          | 22 |
| 1.4 FACULTAD RECAUDADORA                           | 27 |
| 1.5 FACULTAD DETERMINADORA                         | 29 |
| 1.5.1 DEFINICIÓN                                   | 29 |
| 1.5.2 IMPORTANCIA                                  | 31 |
| 1.5.3 SUJETOS DE LA DETERMINACIÓN                  | 32 |
| 1.5.4 SISTEMAS Y FORMAS DE DETERMINACIÓN           | 33 |
| 1.5.5 FORMAS DE DETERMINACIÓN POR EL SUJETO ACTIVO |    |

|                          |    |
|--------------------------|----|
| 1.5.5.1 FORMA DIRECTA    | 36 |
| 1.5.5.2 FORMA PRESUNTIVA | 39 |

## **CAPITULO II**

### **EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU FORMA DE CÁLCULO**

|  |    |
|--|----|
| 2.1 DEFINICIÓN                             | 50 |
| 2.2 EL IVA COMO IMPUESTO INDIRECTO         | 56 |
| 2.3 OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA         | 59 |
| 2.4 SUJETOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 62 |
| 2.4.1 SUJETO ACTIVO                        | 62 |
| 2.4.2 SUJETO PASIVO                        | 66 |
| 2.5 HECHO GENERADOR                        | 70 |
| 2.6 BASE IMPONIBLE                         | 74 |

## **CAPITULO III**

### **DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL IVA**

|   |    |
|---|----|
| 3.1 LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO | 77 |
| 3.2 DETERMINACIÓN DIRECTA                           | 81 |
| 3.2.1 PROCEDENCIA Y ANALISIS                        | 83 |
| 3.2.1.1 CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA      | 87 |
| 3.2.1.2 ANÁLISIS DE LEGISLACIÓN COMPARADA           | 91 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.3 DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL IVA                 | 94  |
| 3.3.1 PROCEDENCIA                                    | 96  |
| 3.3.2 REQUISITOS                                     | 106 |
| 3.3.3 SOBRE LA BASE DE HECHOS O INDICIOS             | 107 |
| 3.3.4 SOBRE LA BASE DE COEFICIENTES DE DETERMINACIÓN | 108 |
| <br>   |     |
| CONCLUSIONES   | 110 |
| RECOMENDACIONES                                      | 112 |
| BIBLIOGRAFÍA   | 113 |
| ANEXOS   | 117 |

## **RESUMEN**

El presente trabajo investigativo sobre Derecho Financiero pretende establecer los alcances de la determinación presuntiva en el IVA. La tesis se compone de tres capítulos en los que se analizan, primeramente, las facultades de la administración tributaria poniendo énfasis en la facultad determinadora, luego se estudia el IVA con sus características y problemáticas en cuanto a su cobro y determinación, y finalmente, se presenta un examen pormenorizado de la posibilidad significativa de utilizar coeficientes de Determinación Presuntiva en el IVA en base a lo establecido en la legislación vigente y tomando una resolución dictada por el Tribunal Distrital de lo Fiscal del Azuay como referente y fundamento de la argumentación. A lo largo del texto se podrá observar la utilización del Código Orgánico Tributario así como de la Ley de Régimen Tributario Interno que sustentarán cada uno de los aspectos tratados en el documento investigativo.

## ABSTRACT

This research about Financial Law pretends to establish the transcendence of the Presumptive Determination in the case of the Value Added Tax (VAT). The thesis is composed of three chapters that analyze, firstly, the faculties of the tributary administration, emphasizing the determination faculty, later, in the second chapter, it studies the VAT with its characteristics and problematic, and finally, in the last chapter, it presents a deep diagnosis of the significant possibility of using coefficients of Presumptive Determination in the VAT, based in the current law and taking as example a practical case. In the pages, the reader will be able to observe the use of the *Código Orgánico Tributario* and the *Ley de Régimen Tributario Interno* that sustain each aspect treated in this research paper.

## INTRODUCCIÓN

La recaudación de tributos se ha vuelto un tema realmente interesante en los últimos años en el Ecuador. La severidad con la que el Servicio de Rentas Internas (SRI) ha establecido sanciones y ha conseguido imponer y aplicar las normativas, resultó en un incremento real del cobro de los impuestos más importantes en el Ecuador: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto a la Renta. Solamente en el año dos mil diez se recaudaron alrededor de 7,864 millones de dólares lo que significó un incremento del 17,5% respecto al año anterior. Todos los avances en materia de recaudación facilitan en cierto modo que sigan sumándose recursos para que el Estado invierta en el bienestar de la sociedad.

Dentro de este contexto, lo que esencialmente es tema de la presente investigación es lo concerniente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) y un problema en esencial: la posibilidad de aplicar la determinación presuntiva en su cobro. La legislación actual solamente comprende la determinación presuntiva en el Impuesto a la Renta, incluyendo los correspondientes coeficientes de determinación, mientras que el IVA no cuenta con la suficiente regulación en la legislación vigente para poder ejecutarla. Consecuentemente, se plantean dos hipótesis básicas: 1.- Se puede establecer una determinación presuntiva del impuesto al valor agregado en la legislación actual; 2.- Es posible aplicar en la determinación del impuesto al valor agregado hechos o indicios o a través del empleo de coeficientes de determinación presuntiva.

Puntualmente, en cuanto a objetivos, lo que se pretende es esclarecer la posibilidad de que se pueda establecer la determinación presuntiva del Impuesto al Valor Agregado en la

legislación ecuatoriana actual, tomando en cuenta que, en la actualidad, es el Impuesto a la Renta el único que posee coeficientes de determinación presuntiva para su aplicación.

Para poder conseguir los objetivos que se plantean, el trabajo investigativo parte del análisis de las facultades con las que cuenta la Administración Tributaria, fijando especial atención en la facultad determinadora, diferenciando entre su forma directa y presuntiva. Por último, se analizará la posibilidad de aplicar la determinación presuntiva en el Impuesto al Valor Agregado.

Siendo así, es importante enunciar ciertos parámetros sobre los que se despliega la reflexión. Por un lado, la actividad recaudadora fiscal está determinada por las facultades que la ley le otorga para ejercer su administración, estas son las facultades reglamentaria, resolutoria, sancionadora y determinadora. Se realizará un recorrido por las características de cada una de las facultades, elaborando un análisis especial en la facultad determinadora, y el estudio de aquellos componentes que la conforman, es decir, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, sus tarifas.

Por otro lado, luego de esclarecer lo concerniente a la facultad determinadora, el estudio comienza una exploración del Impuesto al Valor Agregado que, como ya se mencionó, se ha convertido en una fuente importante de recursos, pero al mismo tiempo, continúa siendo evadido en muchas ocasiones por faltas de normativas.

Finalmente, es la determinación presuntiva y la posibilidad de aplicar coeficientes de este tipo en el Impuesto al Valor Agregado el aporte esencial de la presente investigación. Para demostrar lo dicho, se ha tomado un caso puntual que se analizará en el Capítulo III y en el

que se logra emitir fallos tomando como base la determinación presuntiva de la renta y aplicándola en el Impuesto al Valor Agregado.

Se realizó la consulta de fuentes académicas y legales para la reflexión, así como ejemplos claros de noticias, legislaciones internacionales, la Ley de Régimen Interno Tributario y el Código Orgánico Tributario.

El presente trabajo de graduación pretende convertirse en el inicio de la indagación sobre nuevas formas de profundizar facultades tributarias para lograr mayor efectividad en las leyes que regulan la administración tributaria, todo en beneficio del Estado, la sociedad, y la equidad.

## CAPITULO I

### *FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*

El Estado es la organización social que se encarga de satisfacer las necesidades de los ciudadanos. Para lograr este objetivo necesita financiarse mediante la búsqueda de recursos que se produzcan de la producción, la venta de materias primas, servicios, y los tributos. Esta última forma de financiamiento del Estado es la más problemática, pues involucra directamente a todos los sectores de la población y si es que no es tratada adecuadamente puede producir grandes estragos de orden económico, social, y político. Un ejemplo de aquello es lo que aconteció en el año de 1998, cuando el entonces congresista, Jaime Nebot, propuso reemplazar el impuesto a la renta por el impuesto del uno por ciento que afectaba a todos los sectores de la población, y que era destinado a grabar directamente las cuentas de ahorro y corriente de las personas que realizasen alguna transacción bancaria; cuando esto fue aprobado, el proyecto afectó no solamente al sector bancario -la gente prefería cerrar sus cuentas a pagar el impuesto- sino al sector político ya que Jamil Mahuad sería destituido un año después producto de esta y otras decisiones.

*El líder del bloque socialcristiano del Congreso, Jaime Nebot, propuso ayer, al presidente de la República, Jamil Mahuad, suprimir el impuesto a la renta y sustituirlo por un impuesto del 1 por ciento a la circulación del capital, que lo pagará el beneficiario o destinatario de todo cheque o transacción monetaria. (Diario Hoy, párr. 1)*

Es así que la tributación debe ser un elemento de financiamiento de sumo cuidado, pero que al ser desarrollado adecuadamente se convierte en un instrumento eficaz para el desarrollo de una política social que permita una mejor distribución de la riqueza. Dentro de este contexto, el concepto de tributo que establece Mario Volman deja en claro lo que debe considerarse como tributo, es decir, como “...*las prestaciones en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.*” (*Regimen Tributario 57*). Sin embargo, hay que tener en cuenta que Volman deja de lado que los fines deben ser sociales como ya se apuntaba párrafos antes.

Al conceptualizar la Potestad Tributaria o poder de imposición o poder tributario, Antonio Berlini considera que esta significa “*el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, la obligación de pagar impuesto o de respetar un límite tributario.*” (*Principios de derecho tributario 168*). Por su parte, Giuliani Fonrouge no se despega de la definición de Berlini y señala que “*La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.*” (260). Otra autora, Eleonora Lozano Rodríguez, va más allá del hecho de la recaudación y establece que esta se realiza en miras de una financiación de gastos:

*El poder tributario forma parte del llamado poder financiero del Estado, mediante el cual se logra la consecución de los recursos necesarios para la financiación de los gastos; ese poder tributario se basa en la soberanía*

*política y se traduce en la competencia legislativa para establecer, modificar o suprimir tributos... (Fundamentos de la tributación 153-154).*

No obstante, estos autores no especifican que estos fondos deben ir en beneficio de la sociedad. Aclarando esta crítica se puede decir que la potestad tributaria es la facultad que ejerce el Estado para establecer, modificar o suprimir tributos por medio de la creación de leyes de naturaleza fiscal dentro del área de su jurisdicción, las cuales generan obligaciones de pagar impuestos a los contribuyentes, con el objeto de disponer de los mismos y financiar las actividades que el Estado realice para cumplir sus fines en beneficio de la sociedad.

Sin embargo, todos estos conceptos y fines de la tributación se encuentran regidos por una serie de principios elementales que controlan la tributación:

*Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables. (Constitución de la República del Ecuador 91)*

En este sentido, la Constitución y la Ley le han otorgado al Estado facultades que le permiten cumplir a cabalidad el ejercicio del poder tributario siendo estas la potestad

reglamentaria, potestad resolutive, potestad recaudadora, potestad sancionadora, y, por último, la potestad determinadora que será analizada de una manera más específica.

### **1.1 FACULTAD REGLAMENTARIA**

Por reglamento se entiende *“toda disposición de carácter general que, aprobada por el Ejecutivo, pasa a formar parte del ordenamiento jurídico, erigiéndose en fuente del Derecho”* (Queralt, Lozano y Tejerizo 150). Cuando se estudia la facultad reglamentaria siempre se debe tener en cuenta las diferencias entre reglamento y ley con el objetivo de establecer sus límites. De esta manera, *“... la ley es norma de orden primario condicionada exclusivamente por la Constitución, mientras que el reglamento está doblemente condicionado, por las leyes y por la Constitución”* (Queralt, Lozano y Tejerizo 151). En el caso del Ecuador la Ley de Régimen Tributario Interno y la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria se encuentran bajo la Constitución pero a su vez condicionan los reglamentos emitidos por organismos estatales.

De la misma manera, la Constitución del Ecuador enfatiza la necesidad de que los organismos pertinentes sean los encargados de crear estos reglamentos para las contribuciones, previa ley sancionada por la Asamblea Nacional y por iniciativa del Ejecutivo.

*Art. 301.- 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. (Constitución de la República del Ecuador 91)*

La Administración Tributaria tiene la obligación de expedir los reglamentos que sean necesarios para que las leyes puedan ser aplicadas con el fin de reglar la actividad tributaria o llenar vacíos de ley que se presenten en esta materia; esto se lo hará de acuerdo con las condiciones sociales, económicas y jurídicas de la sociedad. Bajo estos parámetros, el Código Orgánico Tributario establece la facultad reglamentaria de la siguiente manera:

*Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.*

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

*En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. (Código Orgánico Tributario 2)*

Es necesario recalcar que los reglamentos no pueden modificar, adicionar, suspender, ni contradecir una ley, así como tampoco podrá crear impuestos o exenciones que en la Ley no estén tipificadas. En esta materia el Ministerio de Finanzas, y el Servicio de Rentas Internas, son competentes para emitir regulaciones, circulares, o las disposiciones necesarias para lograr una correcta administración. Así también, con la existencia previa de un dictamen favorable del Ministerio de Economía y Finanzas, los Gobiernos Seccionales, las Municipalidades y otras entidades que sean acreedoras de tributos pueden ejercer esta facultad.

## **1.2 FACULTAD RESOLUTIVA**

Partiendo de la definición que hace el Código Tributario Ecuatoriano de la facultad resolutive podemos decir que el Estado en ejercicio de la potestad tributaria y de todos los actos financieros y administrativos que debe realizar, no solo debe preocuparse de la consecución de recursos económicos para cumplir sus actividades; su poder de imperio deber ser empleado también para atender las necesidades de justicia que requieren los miembros el Estado.

*Art. 69.- Facultad resolutive.- Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes*

*se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (Código Orgánico Tributario 14)*

Centrándonos en el aspecto tributario, decimos que dentro del poder de imposición que ejerce el Estado, este debe preocuparse también por aspectos del derecho y la justicia tributaria, es así como la facultad resolutoria le da al Estado la obligación de recibir cualquier petición o reclamo que venga de los sujetos pasivos los cuales tienen el derecho fundamental que la ley les confiere de ser atendidos por la administración tributaria con el fin de reparar derechos que se comprueben afectados, esto después de seguir el trámite legal correspondiente que establece la Ley y los reglamentos.

En apego a esta garantía la Ley ha establecido esta facultad que se concreta en atender a toda petición, recurso o reclamo, consultas u observaciones que el contribuyente presente a la Administración tributaria, la misma que está obligada a aceptarla y darle el trámite correspondiente con su respectiva resolución la misma que tendrá características similares a la sentencia. *“Toda resolución tiene que observar el principio de legalidad, es decir, debe ser expedida por el funcionario competente, en la forma y en los plazos señalados en la ley” (Manual Legal para el Empresario 14)*. De esta manera, resultan tres tipos de resoluciones, la resolución expresa, la denegación tácita o presunta, y la aceptación tácita que se especifican a continuación.

Por un lado, se encuentra la **resolución expresa** que se emite por escrito, y se la ejecuta en el transcurso de 120 días a partir del día siguiente a la presentación del reclamo

con las respectivas excepciones como se cita en el Artículo 132 del Código Orgánico Tributario.

*Art. 132.- Plazo para resolver.- Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos:*

*1. Los previstos en el artículo 127<sup>1</sup>, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos; 2. Los que se mencionan en los artículos 129<sup>2</sup> y 131<sup>3</sup> en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y, 3.- Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 30 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduanas (Código Orgánico Tributario 20-21).*

---

<sup>1</sup> **Art. 127.-** Falta de informes.- La falta de los datos o informes requeridos, no interrumpirá el plazo que la autoridad administrativa tiene para resolver el reclamo, a menos que aquellos hubieren sido solicitados por el reclamante, o se trate del caso previsto en el inciso segundo del artículo anterior.

Lo estatuido en este artículo, no excluye la responsabilidad en que incurra el funcionario culpable por falta de información o de datos, o por su demora en conferirlos.

<sup>2</sup> **Art. 129.-** Plazo de prueba.- Se concederá plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado o sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia del reclamo. Será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días.

<sup>3</sup> **Art. 131.-** Determinación complementaria.- Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación. La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente. Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria sólo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.

Esta resolución debe contener todos los requisitos legales y debe estar debidamente motivada, conteniendo los fundamentos de hecho y de derecho en los que ha apoyado su contenido. Esta se establece en el Código Orgánico Tributario de la siguiente forma:

*Art. 133.- Resolución expresa.- Las resoluciones serán motivadas en la forma que se establece en el artículo 81, con cita de la documentación y actuaciones que las fundamentan y de las disposiciones legales aplicadas. Decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente o de los expedientes acumulados (Código Orgánico Tributario 21).*

Cabe recordar que la motivación debe tener ciertas características básicas que permita que la resolución de reclamos y conflictos sean correctamente dirimidos. Primero, se debe tener en cuenta que *“Todo acto procesal es un acto consciente. Una resolución judicial es un acto procesal. Por tanto, su emisión debe basarse en la aplicación cuidadosa del conocimiento pertinente” (Mixán Mass 2)*; se requiere que la resolución esté basada en hechos objetivos y jurídicos. Luego, se debe realizar una argumentación que sea adecuada y profunda de acuerdo al reclamo o conflicto que se esté tratando; la lógica debe primar en la argumentación para conseguir coherencia con el fin de que *“...permite derivar con toda naturalidad y fluidez la conclusión: el sentido de la resolución” (Mixán Mass 3)*. Finalmente, *“Entre el caso materia de la resolución y la argumentación (motivación) debe existir una relación directa” (Mixán Mass 4)*; la pertinencia es imprescindible pues si no se la aplica puede llegar a corromper la argumentación y por tanto cualquier resolución.

Regresando a los tipos de resolución, por otro lado, doctrinariamente se encuentra la ***denegación tácita o presunta***, resolución que no existe en la práctica por lo que no se encuentra legislada en el Código Tributario, y se presenta cuando la resolución que se ha emitido no cumple con uno o cualquiera de los requisitos legales que debe contener la resolución expresa. Estos requisitos pueden ser, los fundamentos de hecho o de derecho o no estar suficientemente bien motivada. Si se produce este caso el reclamante también puede acudir al Tribunal Distrital de lo Fiscal y tomar la vía Contencioso Administrativa.

Y, por último, la ***aceptación tácita*** es aquella que se produce cuando la administración tributaria no se ha pronunciado dentro de los 120 días en los que se presentó el reclamo o recurso; si es que esto se produce se entenderá como si la administración aceptara la petición del reclamante en los términos como se estableció en el reclamo.

*Art. 134.- Aceptación tácita.- En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno (Código Orgánico Tributario 21).*

### **1.3 FACULTAD SANCIONADORA**

La facultad sancionadora permite a la administración tributaria imponer sanciones a los sujetos pasivos que han incumplido alguna obligación tributaria, esta sanción se la deberá hacer en una resolución expedida con sujeción a la Ley.

*Art. 70.- Facultad sancionadora.- En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley (Código Orgánico Tributario II).*

Esta facultad permite a la Administración Tributaria impartir sanciones a todos los sujetos pasivos que no cumplan con sus deberes tributarios. Si bien se debe buscar prevenir estos casos con mecanismos legales, en el momento que estos se den es necesario tener una vía para sancionarlos y por ello la existencia de la facultad sancionadora. Esta facultad es de mucha importancia en materia de coacción tributaria, ya que la naturaleza del tributo viene ligada con el empleo de la fuerza por parte del Estado para obligar al cumplimiento de las leyes tributarias. Cabe decir que el empleo de la coerción debe hacérselo con estricto apego a la Ley y a los reglamentos que existen en esta materia así hablamos de respetar el principio de legalidad implícito en todos los actos del derecho, que se establece en el Artículo 76, Numeral 3, de la Constitución Política del Ecuador:

*Nadie podrá ser juzgado por un acto u omisión que al momento de cometerse no está legalmente tipificado como infracción penal,*

*administrativa o de otra naturaleza, ni se le aplicará una sanción no prevista en la Constitución y la ley (Constitución de la República del Ecuador 26)*

La Administración Tributaria tiene la obligación de sancionar cualquier acción u omisión que lleve a la violación de alguna norma tributaria, es decir, "...consiste en penas principales, graduadas según la gravedad del acto u omisión y la peligrosidad del sujeto, y en penas accesorias establecidas conforme a la naturaleza de ciertas infracciones y a la condición personal de los causantes" (Fonrouge, Derecho financiero 629). Se debe recordar el caso que mencionara al comenzar este capítulo que hacía alusión a la Ley de Circulación de Capitales que si bien fue un fracaso por razones que se expusieron brevemente, sentó nuevos paradigmas en materia de sanción tributaria, ya no para los que depositaban y retiraban dinero de los bancos, sino para aquellos agentes de retención. En suma, si es que no depositaban los dineros recaudados en un plazo determinado podían ser objeto de sanción tributaria tal como sucedió en el caso del Banco del Progreso. Así recuerda Leonardo Moreno Aguilar la ley de ese entonces y el caso específico del nombrado Banco:

A su vez para la configuración del delito, la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, detalla con singular precisión que "La defraudación por apropiación de los impuestos recaudados por los agentes de retención o percepción, se configurará cuando éstos no se entreguen o depositen en las cuentas del sujeto activo los tributos recaudados dentro de los diez días siguientes a las fechas y plazos establecidos para el efecto.".... Esta clara violación a la norma jurídica que se produjo por parte del Banco del

Progreso, motivó que la Dirección del SRI, inicie una acción penal común ante la justicia ordinaria, en contra del máximo ejecutivo de dicha Institución.... (Moreno Aguilar 69)

Al evocar este caso se pretende realzar la importancia que han llegado a tener las acciones legales de sanción tributaria en nuestro país.

En nuestra ley, la infracción se divide en tres grupos:

**Delitos.-** El autor Guillermo Cabanellas define al delito como: "... un hecho antijurídico y doloso castigado con una pena. En general, culpa, crimen, quebrantamiento de una ley imperativa." (Cabanellas 126). Es decir son todas aquellas actuaciones en las que exista dolo, o que las acciones que constituyan el delito se presume que se las haya hecho con conciencia y voluntad, en estos casos se permite la prueba en contrario. En otras palabras, es cometer un hecho que la ley castiga con una pena determinada. Lo que se caracteriza como delito, es la existencia de una norma jurídica que se dicta con anterioridad que ejecuta cuando se produce un hecho. Generalmente, lo que se sanciona en materia tributaria es la defraudación, que puede llegar a ser agravada sin cuenta con la participación de funcionarios de la administración tributaria. De acuerdo a esto, la defraudación constituye, según el Artículo 342 del Código Orgánico Tributario,

*...todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos,*

*en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria (Código Orgánico Tributario 76).*

**Contravenciones.-** De acuerdo al Artículo 348 del Código Orgánico Tributario,

*“...son contravenciones tributarias, 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” (Código Orgánico Tributario 77).*

Algunos ejemplos de contravenciones pueden ser, que el sujeto pasivo no lleve correctamente los libros y registros contables, que no presente las declaraciones de sus impuestos, o se niegue a facilitar la documentación que le exigiere la administración tributaria.

**Faltas Reglamentarias,** de acuerdo al mismo Código Orgánico Tributario en su Artículo 351, *“...son faltas reglamentarias en materia tributaria, la inobservancia de normas reglamentarias y disposiciones administrativas de obligatoriedad general, que establezcan los procedimientos o requisitos necesarios para el cumplimiento de las*

*obligaciones tributarias y deberes formales de los sujetos pasivos*” (Código Orgánico Tributario 78).

De acuerdo con la definición que nos provee la ley, podemos añadir que las faltas reglamentarias son las violaciones a los reglamentos o de normas secundarias que sean de obligatorio cumplimiento, y que no se encuentren tipificados como delitos o contravenciones. Como ejemplo se puede mencionar la presentación de las declaraciones de impuestos de una manera tardía o que estas estén incompletas o que contengan algún tipo de error.

En cuanto a las sanciones, el Código Orgánico tributario posee una variedad de sanciones que dependen de la gravedad del acto o la omisión o la peligrosidad del sujeto como ya fue aludido anteriormente citando a Giuliani Fonrouge. En artículo 323 del Código se mencionan las siguientes sanciones:

- a) Multa;
- b) Clausura del establecimiento o negocio;
- c) Suspensión de actividades;
- d) Decomiso (prohibido en la Constitución);
- e) Incautación definitiva;
- f) Suspensión o cancelación de inscripciones en los registros públicos;
- g) Suspensión o cancelación de patentes y autorizaciones;
- h) Suspensión o destitución del desempeño de cargos públicos;
- i) Prisión; y,
- j) Reclusión menor ordinaria.

#### **1.4 FACULTAD RECAUDADORA:**

De acuerdo con el Artículo 71 del Código Orgánico Tributario, *“La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración”* (Código Orgánico Tributario 14)

En términos generales, el objetivo de la recaudación es tratar de cobrar deudas tributarias. Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado definen la recaudación como *“...la función pública que tiene por objeto procurar el ingreso en el Tesoro Público de los tributos previamente liquidados”* (Curso de Derecho Financiero y Tributario 433). Además estos autores plantean ciertas características de esta facultad:

- 1.- La recaudación constituye una función administrativa...sin perjuicio de la colaboración de las Entidades financieras para percibir los ingresos...
- 2.- El ámbito subjetivo de la función recaudatoria no se limita al estado sino que se extiende, en general, a los restantes entes públicos, tanto estatales como integrantes de otras Administraciones Territoriales
- 3.- Desde un punto de vista objetivo, la función recaudatoria no sólo abarca los tributos sino cualquier débito a la Hacienda pública por ingresos de Derecho Público... (Curso de Derecho Financiero y Tributario 434)

Respecto a esta facultad de la administración se podría llegar a decir que es la conclusión de todas las demás facultades, en el sentido que de una exitosa recaudación de los tributos dependerá que el Estado logre los propósitos de su gestión, es decir que si se logra ingresar a la economía del Estado los recursos económicos que le generan la tributación, este podrá cumplir con los fines y objetivos propuestos en su administración.

Esto solo se puede conseguir si se plantean sistemas adecuados, creando leyes y reglamentos que le permitan al Estado tener el control en la tributación, se necesita tener una correcta estimulación a la población obligada a tributar para que ellos hagan frente a su responsabilidad con el Estado, y de esta manera se pueda evitar que se cometan infracciones contra la administración tributaria, también es necesario tener un sistema de sanciones para que los que cometan este tipo de delitos en contra del estado hagan frente a su responsabilidad y sean sancionados por cometerlos.

Para que el Estado cumpla con la facultad recaudadora, este ha distribuido esta tarea de acuerdo a la jurisdicción y competencia legal, estos órganos serán los únicos facultados de forma para cumplir con esta gestión. A estos la ley les designa como agentes de retención y agentes de percepción.

Los agentes de retención son las personas naturales o jurídicas que por disposición de la ley estén facultados a retener un impuesto ya sea por la naturaleza de su trabajo o por la función que desempeñe, por ejemplo los agentes de retención de impuesto a la renta.

En el caso de los agentes de percepción son personas naturales o jurídicas que por la naturaleza de su actividad laboral están obligados a recaudar los tributos y entregarlo al sujeto activo o a la administración tributaria, en este caso podemos hablar de un impuesto indirecto como lo es el IVA o impuesto al valor agregado.

Por su parte teniendo la Administración Tributaria esta importante función, esta debe asegurarse de cobrar al sujeto pasivo lo justo sin colocar a este en casos de pago excesivo o indebido, es decir la administración debe respetar las garantías y derechos del contribuyente de pagar un tributo justo de acuerdo a lo que la ley le manda a cancelar.

## **1.5 FACULTAD DETERMINADORA**

### **1.5.1 DEFINICIÓN**

Tal como lo expresa la Ley, la facultad determinadora consiste en una serie de actos reglados que tienden a establecer la existencia del hecho generador, que no es más que determinar que existe el presupuesto que la Ley manda para que se configure la existencia de cada tributo, así como de determinar al sujeto pasivo, la base imponible y la cuantía del tributo.

*“Art. 68.- Facultad determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la*

*existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.*

*El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación” (Código Orgánico Tributario 14)*

De esta manera, se puede extraer de la definición legal los elementos que constituyen la determinación tributaria como son: el hecho generador, los sujetos de imposición, la base imponible y la cuantía del tributo a los cuales me referiré más adelante. Se puede decir que el establecimiento de estos elementos obedece a una serie de actos que están reglamentados por la administración tributaria y que la materialización misma de la obligación tributaria se efectuará cuando se cobre el tributo al sujeto pasivo y este ingrese a la caja fiscal de la administración. Es decir la administración, por medio de esta facultad determina, establece o declara la existencia de la obligación tributaria para que ésta previo conocimiento del sujeto pasivo sea satisfecha por el mismo.

Es interesante la propuesta de Washington Durango quien define a la determinación como “*El Acto por el cual estos organismos de la Administración declaran, reconocen, describen y liquidan el valor de una obligación tributaria...*” (Legislación tributaria Ecuatoriana 165), pues sirve para especificar que la determinación es una facultad de la administración que no es otra cosa que la gestión basada en el acto o actos reglados o

emanados por la Administración, que permite el establecimiento o la existencia del tributo en cada caso particular, bajo el principio de legalidad.

Según la doctrina aceptada por la bibliografía consultada, existen tres modos para establecer la obligación tributaria que consisten en la declaración por el sujeto pasivo, el segundo método es por la actuación directa de la administración, y el tercero es un sistema mixto que serán explicados más adelante.

### **1.5.2 IMPORTANCIA**

La facultad determinadora de la administración es muy importante para establecer la obligación tributaria, pues son aspectos que ayudan a materializar la obligación tributaria del contribuyente en el sentido de su cuantificación, como se explicó en el punto anterior. En otras palabras, por medio de los procedimientos y leyes tributarias, la administración puede establecer el monto del tributo que deba pagar el sujeto de imposición.

Es importante porque esta facultad brinda seguridad jurídica tanto al acreedor como al deudor, ya que mediante procesos de determinación se permite establecer con claridad la obligación tributaria. Así mismo, la susodicha facultad permite al contribuyente mejorar su comportamiento tributario en el sentido que, mediante la investigación y verificación, elementos claves de la facultad determinadora, es posible detectar ciertos errores en el movimiento económico de los contribuyentes de modo que se los pueda corregir y modificar para así tener como resultado lo justo a recaudar.

### 1.5.3 SUJETOS DE LA DETERMINACIÓN

De acuerdo con la doctrina generalmente aceptada, todos los impuestos deben ser determinados, ya sea que esta determinación venga de la Administración Tributaria o de los particulares. En todo caso siempre existirán dos partes, la una que recibe y la otra que genere el impuesto. Partiendo de esta explicación podemos decir que surgen los sujetos de la determinación tributaria a los que la Ley los denomina sujeto activo y sujeto pasivo.

#### Sujeto Activo:

El sujeto activo de la obligación tributaria se refiere al ente acreedor del tributo, tal y como lo señala la Ley de Régimen Tributario Interno en su artículo 23, es decir, el Estado es el sujeto que exige el pago de los tributos para dar cumplimiento a sus fines.

*El sujeto activo o acreedor del tributo es, por regla general, el Fisco. Esta calidad de sujeto activo o titular del derecho de crédito que nace de la obligación tributaria se manifiesta tanto en el establecimiento del tributo, como en su aplicación, fiscalización y, también, en el beneficio o utilidad que reporta su pago (Figueroa 68).*

#### Sujeto Pasivo:

De acuerdo a Figueroa, el sujeto pasivo es “*es la persona obligada a cumplir la prestación consistente en pagar una suma de dinero a título de tributo*” (Figueroa 68). Son

las personas naturales o jurídicas que están obligadas por la ley a dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias, ya sea como contribuyente, como responsable por representación, o como adquirentes o sucesores o responsables de cualquier otro tipo como lo contempla el Código Tributario en sus artículos del 23 al 28.

#### **1.5.4 SISTEMAS Y FORMAS DE DETERMINACIÓN**

Partiendo que el acto o conjunto de actos tendientes a declarar o establecer la existencia de la obligación tributaria, es decir de la existencia del hecho generador, la base imponible, la cuantía del tributo, proviene primero del sujeto pasivo, que de acuerdo con la doctrina, este es un hecho voluntario y espontáneo de la persona que debe declarar, en segundo lugar debe haber la intervención de la administración tributaria en el sentido que esta debe aplicar concretamente la norma tributaria; y en un tercer lugar podemos hablar de un sistema mixto, en el que intervienen las dos partes, es decir el sujeto activo y el sujeto pasivo. Es así como podemos hablar de los sistemas de determinación tributaria que menciona el artículo 88 del Código Tributario como los siguientes:

**1.- Por declaración del sujeto pasivo.-** Como lo señala el artículo 89 del Código Tributario, la declaración que hace el sujeto pasivo,

*“...se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto*

*pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración” (Código Orgánico Tributario 25)*

Para cumplir con esta obligación el sujeto pasivo deberá llenar los formularios correspondientes que expresamente ha elaborado la Administración Fiscal, entregando los datos que se ajusten al tipo de impuesto que se esté declarando. El sujeto pasivo deberá llenar con exactitud todos los campos requeridos.

El momento que se haya presentado la declaración, esta será definitiva y vinculante para el declarante, sin embargo se podrán rectificar los errores de hecho o de cálculo que se hubieren producido en la misma. En caso de que el contribuyente haya declarado un error superior al que le tocaba pagar, este podrá presentar ante el órgano competente, un reclamo administrativo de pago en exceso, o también puede presentar una acción directa de pago indebido ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

**2.- Por actuación del sujeto activo.-** En este sistema es la administración tributaria la que realiza la determinación de la obligación, y para que la administración lleve a cabo esta facultad existen dos métodos, los cuales en esta parte del trabajo los analizaré de una manera general para posteriormente detallarlos a cada uno de ellos debido a su importancia en esta tesis.

**a.- Forma directa.-** Esta forma de determinación es la que se realiza por medio de la declaración del sujeto pasivo, es decir cuando existan indicios ciertos que permitan comprobar la existencia de la obligación tributaria, estos pueden ser, su contabilidad, registros u otros documentos que tenga en su poder el declarante o se encuentre en poder de terceros, siempre y cuando estos documentos tengan relación con la actividad gravada con el impuesto o con el hecho generador. Esta información tendrá el carácter de reservada y solamente será utilizada para los fines de la administración, salvo las disposiciones legales.

**b.- Forma presuntiva.-** Esta forma de determinación procede cuando no es posible hacer una determinación directa, debido a la falta de cualquiera de los elementos necesarios para realizarla, es decir cuando no exista una declaración del sujeto pasivo, o cuando no existan documentos que respalden su declaración, o estos no sean aceptados por la administración.

Esta determinación se fundamenta en hechos, indicios, circunstancias u otros elementos reales que permitan establecer la existencia de una obligación tributaria, o se puede establecer mediante la aplicación de coeficientes que la ley disponga para cada tributo. Estos coeficientes servirán para realizar el cálculo justo de lo que se deberá pagar por el contribuyente, y no se basará en criterios arbitrarios por parte de la Administración

**3. Determinación Mixta.-** El Artículo 93 del Código Orgánico Tributario contempla este método y lo especifica en la siguiente forma: *“Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos”* (Código

Orgánico Tributario 17). De esta manera, participan el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, y es el sujeto pasivo quien facilita los datos a la Administración, responsabilizándose por la veracidad de los mismos; la Administración o sujeto activo realiza la determinación remitiéndose a los datos que ha sido solicitada a los contribuyentes o responsables.

### **1.5.5 FORMAS DE DETERMINACIÓN POR EL SUJETO ACTIVO**

#### **1.5.5.1 FORMA DIRECTA.-**

En Artículo 91 del Código Orgánico Tributario se define a la forma directa de determinación de la siguiente forma:

*La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. (Código Orgánico Tributario17)*

Esta forma de determinación se basa en la información cierta y constante que proporciona el sujeto pasivo en su declaración, es decir esta forma de determinación opera cuando el sujeto activo conoce con seguridad la existencia de la obligación tributaria ya sea por que el sujeto pasivo presentó la declaración, por que se tiene una base cierta en su contabilidad o en registros y demás documentos que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador. Por su parte, la Ley de Régimen Tributario Interno en su Artículo 23 hace referencia a lo que se apunta en este párrafo:

*La determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo (14)*

Los elementos en los cuales se basa la administración tributaria pueden venir del propio sujeto pasivo o responsable, por terceros, o por acción de la propia administración tributaria, y estos deben proveer a la administración tributaria una apreciación directa y cierta de la existencia de la obligación, de lo contrario se convertiría en una determinación presuntiva.

Dentro del procedimiento de determinación directa existen varios pasos a cumplir para que el resultado de esta determinación sea el más claro y exacto posible y exista equidad tanto para la administración tributaria, como para el sujeto pasivo de la obligación. Entre ellos están la verificación, complementación y enmienda de las declaraciones.

La verificación comprende el control y revisión por parte de la administración a las declaraciones del sujeto pasivo, esto con el fin de aprobar la veracidad y exactitud de los datos que ha entregado el declarante que serán los que la administración se base para determinar la obligación tributaria, esto en cuanto a la verificación; por otro lado existe la complementación, y esta surge cuando el sujeto pasivo no ha proporcionado en su declaración todos los datos necesarios o a incurrido en omisiones. Si este caso llegara a darse, la administración tiene la plena facultad para complementar esta declaración, sin que esto cambie los resultados que tenga la declaración; y finalmente tenemos la enmienda de las declaraciones, esto se puede dar en los siguientes casos:

1. Rectificación de errores de hecho o de cálculo en los que incurra el declarante, pueden haber errores numéricos u omisión de datos que la administración conozca por otras fuentes; y,

2. Rectificaciones de liquidaciones, exenciones, deducciones, base imponible, por ejemplo en el caso de que se hayan hechos deducciones sobre algo que era no deducible, o si al contrario se ha considerado algo no punible a lo que en realidad tenía la característica de gravable; respecto a esto se debe dar una aplicación correcta a las leyes tributaria y a sus reglamentos.

### **1.5.5.2 FORMA PRESUNTIVA.-**

De la misma manera, el Código Orgánico Tributario establece lo siguiente sobre la determinación presuntiva:

*Art. 92.- Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva (Código Orgánico Tributario 17).*

Por otro lado, la Ley de Régimen Tributario Interno en su Artículo 24 también hace alusión a la determinación presuntiva pero sencillamente enuncia algunos criterios generales para su aplicación:

*...ésta se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos de juicio que, por su vinculación normal con la actividad generadora de la renta, permitan presumirlas, más o menos directamente, en cada caso particular. Además de la información directa que se hubiese podido obtener*

*a través de la contabilidad del sujeto pasivo o por otra forma, se considerarán los siguientes elementos de juicio:*

- 1. El capital invertido en la explotación o actividad económica;*
- 2. El volumen de las transacciones o de las ventas en un año y el coeficiente o coeficientes ponderados de utilidad bruta sobre el costo contable;*
- 3. Las utilidades obtenidas por el propio sujeto pasivo en años inmediatos anteriores dentro de los plazos de caducidad; así como las utilidades que obtengan otros sujetos pasivos que se encuentren en igual o análoga situación por la naturaleza del negocio o actividad económica, por el lugar de su ejercicio, capital empleado y otros elementos similares;*
- 4. Los gastos generales del sujeto pasivo;*
- 5. El volumen de importaciones y compras locales de mercaderías realizadas por el sujeto pasivo en el respectivo ejercicio económico;*
- 6. El alquiler o valor locativo de los locales utilizados por el sujeto pasivo para realizar sus actividades; y,*
- 7. Cualesquiera otros elementos de juicio relacionados con los ingresos del sujeto pasivo que pueda obtener el Servicio de Rentas Internas por medios permitidos por la ley (Ley de Régimen Tributario Interno 15).*

Enfatizando lo que señalan el Código Orgánico Tributario y la Ley de Régimen Tributario, la determinación presuntiva procede cuando no sea posible hacer una determinación directa debido a que la administración no tiene los antecedentes necesarios que le permitan tener una base cierta para determinar la obligación, ya sea por falta de

declaración del sujeto pasivo pese a que el sujeto activo le ha notificado debidamente, o por que los documentos que respaldan la declaración no sean aceptables por alguna razón fundamental, o estos no tengan mérito suficiente para aceptarla, es en estos casos es cuando procede lo que la Ley y la doctrina conocen como determinación presuntiva o con base presunta como lo señalan algunos textos.

*... si el contribuyente o responsable no hubiera presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta por falsedad o por error en los datos o por errónea aplicación de las normas fiscales o cuando... la autoridad de aplicación determinara de oficio la fiscal sobre la base cierta o presunta (Fonrouge, Derecho financiero 442).*

Tanto para la ley como la doctrina son motivos suficientes para aplicar la determinación presuntiva cuando el contribuyente no ha presentado su declaración luego de haber sido notificado; así como cuando el sujeto pasivo sí presentó la declaración pero los datos que la respaldan no son confiables o no tienen suficiente mérito para acreditarla; la ley hace un enfoque global de las causales para que proceda una determinación presuntiva, pero la doctrina nos amplía el tema, dándonos casos más específicos en los que también procede este tipo de declaración, los cuales se mencionan a continuación:

- Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, o posea elementos contables sin los suficiente datos que los hagan confiables.
- Cuando la administración fiscal intentó obtener registros contables o elementos de prueba pero no tuvo ningún resultado.

- Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y datos necesarios sobre su actividad comercial.
- Cuando el contribuyente no colabora con la administración a la verificación y al contrario imposibilita la misma.
- Cuando el contribuyente lleve libros contables pero sin embargo existan motivos suficientes para hacer reajustes en la declaración.
- Cuando la contabilidad no cuenta con la suficiente claridad en cuanto a las actividades realizadas por el contribuyente.
- Cuando la declaración no es clara y deja dudas sobre su veracidad o no tiene pruebas que la respalden o acrediten.
- Cuando exista discrepancia en cuanto a las normas tributarias.

En estos supuestos existen motivos fundamentales para proceder a realizar una determinación presuntiva, y es aquí cuando la administración tributaria debe recurrir a medios, indicios o circunstancias que se vinculen al presupuesto material del tributo y de este modo le sea posible determinar la existencia de la obligación y el monto de la misma.

A pesar que estos elementos deben guardar una clara relación con la situación que se está tratando, en algún caso se deja a discreción de la administración, la misma que sin duda debe aplicar un sano criterio para emitir cualquier resolución, ya que por supuesto esta deberá explicar y sustentar debidamente el procedimiento mediante el cual llevo a hacer la determinación.

## **CAPITULO II**

### ***EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y SU FORMA DE CÁLCULO***

Desde tiempos remotos la sociedad ha debido soportar cargas impuestas por sus gobernantes. A estos gravámenes se los ha denominado, de una manera general, como impuestos, los mismos que han sido creados con la finalidad de permitir el ingreso a las arcas fiscales de medios económicos que permitan al Estado proveerse de los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines propios así como para cubrir sus gastos presupuestarios y cumplir con su finalidad en beneficio de la sociedad.

Precisamente uno de los impuestos es el denominado Impuesto al Valor Agregado o IVA, sin embargo, antes de realizar un análisis más profundo y extenso del Impuesto al Valor Agregado sus características y forma de cálculo y, sabiendo que la doctrina y la Ley lo clasifican como una especie de tributo, es necesario conocer su definición, pues mal podríamos analizar sus clases sin antes definir lo que entendemos por tal.

A continuación, se citarán algunas breves definiciones que han hecho diversos autores sobre lo que se entiende por tributo, para luego concretar un análisis de las mismas. El autor Giuliani Fonrouge, por ejemplo, lo define como toda “Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público” (Derecho financiero 249). Mientras tanto,

Ángel Schindel los define como *“aquellas prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza para el caso de sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir sus fines”* (Tratado de Tributación 565). Por su parte, Héctor Villegas afirma que a los tributos los debemos entender como las *“...prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”* (Leicach y Volman 57).

En base a las definiciones citadas se puede concluir diciendo, que los tributos son una prestación pecuniaria o patrimonial exigible generalmente en dinero, que son de cumplimiento obligatorio ya que su prestación puede ser coercitiva y su pago puede ser perseguido por su acreedor, es decir por el Estado. Generalmente, los tributos son de carácter unilateral puesto que para su pago no es necesaria la actividad estatal como contraprestación, (con excepción de las tasas y contribuciones especiales por mejoras), también podemos decir que los tributos se rigen al principio de legalidad por el cual se determina que para la existencia de un tributo se necesita una ley tipificada con anterioridad a la creación del mismo, y por último se debe entender como finalidad de los tributos el cumplimiento de los objetivos o funciones propias de un Estado para cubrir las necesidades de la sociedad.

Luego de haber determinado la definición de tributo, es necesario conocer que este se divide en tres grandes grupos que son: los impuestos, las tasas, y las contribuciones especiales; las dos últimas demandan para su pago, una contraprestación del sujeto activo (Estado), con la diferencia de que las tasas dan un servicio al contribuyente, el cual puede

ser usado o no por él (tasa aeroportuaria), mientras que las contribuciones especiales generalmente tienen que ver con un beneficio que se da al contribuyente que generalmente aumenta el valor de un bien con la ejecución de una obra pública o determinada actividad del Estado (Aumento de la Plusvalía de un inmueble).

Habiendo señalado la principal característica de las tasas y de las contribuciones especiales, podemos diferenciarlos de los impuestos, ya que estos son exigibles, independientemente de las actividades que pueda desarrollar el Estado de forma directa en beneficio del contribuyente. La prestación de determinado impuesto es obligatoria así no exista la contraprestación estatal directa de por medio, tal y como lo señala Giuliani Fonrouge *“son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud de poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos”* (Fonrouge, Derecho financiero 255).

Con respecto al caso específico del Impuesto al Valor Agregado (IVA), los antecedentes resultan verdaderamente antiguos y se remontan a las civilizaciones de Egipto, Grecia y Roma. *“Se menciona la centesima rerum venalium, aplicada en Roma por Augusto. En Francia, durante la Edad Media rigió un tributo semejante, llamado “maltote”, que fue antecedente de la “alcabala” española, implementada por Alfonso XI en 1342”* (Díaz Valdez párr 1). Sin embargo, la historia dice que el Impuesto al Valor Agregado tiene su origen en una reunión de seis países que discutían la mejor forma de crear un impuesto que garantice un mercado común que mantenga la libre circulación de mercancías; este convenio fue, a fin de cuentas, el Tratado de Roma de la Comunidad

Económica Europea conformada por Alemania, Luxemburgo, Bélgica, Holanda, Italia y Francia. Luego de muchas reuniones y cavilaciones al respecto...

...se crea en el año 1962, un Comité de Expertos integrados por los seis países que formaban el Mercado Común (Francia, Holanda, Bélgica, Luxemburgo, Italia y Alemania); cinco años más tarde (1967), elaboran lo que se dio en llamar el Informe *Newmark*, punto de referencia para todos los que estudiamos el tema del IVA (Díaz Valdez párr 3).

El informe *Newmark* dio paso a lo que hoy por hoy se denomina Impuesto al Valor agregado o IVA. El IVA llegó a Latinoamérica apenas tres años más tarde y comenzó a ser aplicado casi inmediatamente por todos los gobiernos de la región, sancionando para ello leyes y fórmulas de cobro. Hay que saber también que existió una tendencia generalizada a que impuestos directos, como el Impuesto a la Renta, dejen de ser cobrados o que inclusive no existan, con el objetivo de que las personas tengan mayor capacidad de ahorro y consumo, por lo que para contrarrestar las posibles pérdidas de estas decisiones se tomaron como medidas darle más preponderancia a impuestos indirectos tales como el IVA:

*...se pretende disminuir las tasas del impuesto sobre la renta y aumentar las tasas reales de los impuestos indirectos, especialmente del IVA, existente en la mayoría de los países europeos y americanos, así como el impuesto sobre ventas y servicios que se mantiene en los Estados Unidos de América y Canadá. Con esta nueva tendencia se propone aumentar el ingreso neto de las personas, permitiéndoles una mayor capacidad para el*

*ahorro y el consumo. Para ello se requiere que los países que mantienen relaciones comerciales importantes para su economía, firmen convenios y tratados de tipo comercial y fiscal (Pastrana y Rodriguez Asociados párr 6).*

Estas medidas permitieron que un impuesto como el IVA llegue al Ecuador, doctrinariamente catalogado como un impuesto al consumo, puesto que lo paga el consumidor final, ya que es a este a quien se le traslada el valor final del IVA pagado en cada fase de comercialización. El deficiente sistema tributario ecuatoriano que durante muchos años se mantuvo condujo a que el IVA no genere los recursos que debía haber producido tal y como sucedió en otros países, es decir, que desde su aplicación en los años 70 fue muy poco lo que se hizo en materia de recaudación y casi todos los ingresos estatales dependían del precio del petróleo.

*La política fiscal estuvo marcada por un constante aumento del gasto, mientras que los ingresos públicos quedaban sometidos a la volatilidad de los precios del petróleo, principal ingreso de un Estado con un sistema tributario pobre e incipiente. De hecho, la política tributaria fue errática, tal como demuestra la supresión del impuesto a la renta en 1998 y su reemplazo por el impuesto a la circulación de capitales (Martín-Mayoral 129).*

No obstante, en el año de 1998 se produce un cambio importante en la política tributaria ecuatoriana con el nacimiento del SRI, que tenía como principal herramienta de

dinero para el Estado al IVA ya que es el impuesto de más fácil recaudación y mayormente controlable en términos de evasión.

*Ecuador en los últimos diez años ha transformado su sistema impositivo. Con la eliminación de la antigua Dirección General de Rentas (DGR) y la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI) en el año 1998, la política tributaria ganó eficiencia, equidad y transparencia, permitiendo incrementar la recaudación y ampliar el número de contribuyentes que aportan al Estado (Oliva 30).*

A pesar de que durante cincuenta años, desde que apareció como Impuesto a las Transacciones Mercantiles, se ha aplicado el Impuesto al Valor Agregado, apenas desde el 2000, período pos-dolarización, se lo comenzó a tomar con la importancia que ameritaba su correcta aplicación y recaudación. Durante aquel período, *“Los ingresos fiscales aumentaron como consecuencia de una mejora en la recaudación de impuestos, sobre todo del impuesto al valor agregado (IVA), aunque la evasión siguió siendo elevada”* (Martín-Mayoral 131). Por último, las políticas económicas de gasto del actual gobierno, que tratan de aumentar el gasto social para atender a una gran cantidad de población, se han dado precisamente a través del endurecimiento de las políticas de recaudación fiscal que conjuntamente con el petróleo se han convertido en las principales fuentes de financiamiento del país.

*Para llevar a cabo estas políticas, que en muchos casos implicaron una expansión fiscal vía gasto, el gobierno debió aumentar los ingresos públicos. Estos han provenido de los ingresos por exportación de crudo*

*propiciados por el alza de los precios internacionales durante 2008 y de la mejora en los ingresos tributarios gracias a la buena gestión del Servicio de Rentas Internas (Martín-Mayoral 133).*

Un ejemplo de lo que se afirma en el último párrafo es la tendencia al incremento de los rubros que produce la recaudación fiscal del Impuesto al Valor Agregado tal y como lo señala Nicolás Oliva:

*El IVA en Ecuador representó el 58.4 por ciento de la recaudación total registrada por el SRI para el año 2007. Con un crecimiento respecto al 2006 de 13.4 por ciento. De Enero a Junio de 2008, la recaudación del IVA ha alcanzado el valor de 1.575 millones de dólares, superando la meta del período en un 3 por ciento (SRI 2007). Además, comparando con las estimaciones de evasión, de los dos impuestos más grandes (Renta e IVA), el IVA presenta una cifra de 30.2 por ciento de evasión, inferior a la registrada en el Impuesto a la Renta de Sociedades que asciende al 60 por ciento según datos del 2004 para ambos (El Impuesto al Valor Agregado como un Instrumento de Equidad Social 30).*

Ya para el 2009, según el informe del SRI, la recaudación se elevó en un 8,1% respecto al año anterior, lo que significó 6,693.2 millones de dólares, y el 2010 el incremento fue de un 17,5%, lo que representó 7,864 millones de dólares (Servicio de Rentas Internas).

Dejando un poco la historia de lado, y volviendo a los elementos generales, se habla del IVA como el impuesto que se paga por la transferencia de bienes y por la

prestación de servicios. El pago se lo realiza en cada etapa de comercialización, pero únicamente del valor añadido que se ha generado en cada fase, desde la producción del bien o servicio, hasta la adquisición de ese bien o servicio para su uso final, y es en esta última etapa precisamente en donde se traslada todo el impuesto, llegando a ser el consumidor final quien soporta toda la carga impositiva que se generó en las demás etapas. Con estos datos elementales es posible detenerse un tanto en la definición de lo que denominamos tributo y dentro de este marco lo que llamamos IVA.

## ***2.1 DEFINICIÓN***

En el Ecuador el IVA es el impuesto de mayor recaudación para el Estado. Sin embargo, el legislador ha creído conveniente instaurar muchas exoneraciones en bienes y servicios, así como ha visto la necesidad de crear dos tipos de tarifas, la tarifa del 12% para la mayoría de bienes y servicios gravados, y la tarifa del 0% por la cual a pesar de causarse el impuesto, éste no se cuantifica o se cuantifica en cero, lo cual ha traído mucha discusión ya que no es lógico fijar una tarifa cero a determinados bienes y servicios, debido a que se asimilan en ausencia de cantidad, y simplemente a los productos o servicios que tenga esta tarifa se los debe considerar exentos o no gravados de IVA. El Impuesto al Valor Agregado (IVA), que en nuestra legislación se encuentra tipificado en el cuerpo legal denominado Ley de Régimen Tributario Interno; el mismo que en su artículo 52 dice:

*Establécese el Impuesto al Valor Agregado (IVA), que grava al 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 (Ley de Régimen Tributario Interno 31).*

En este sentido Fonrouge dice lo siguiente: “... *afecta paulatinamente a cada una de las etapas del proceso de elaboración, comercialización, con lo cual libera al primer productor de la carga del impuesto...*” (Derecho financiero 821). Es decir, que como ya se advertía en párrafos anteriores, se brindan prerrogativas al productor para que este se desafecte del pago de los impuestos que tienen que ver con el producto en sí, y es el consumidor final el que se encarga de pagar este impuesto. En este sentido, Dino Jarach realiza la siguiente observación:

*Es característica esencial del impuesto al valor agregado la fragmentación del valor de los bienes y servicios que se enajenan o prestan, respectivamente, para someterlos a impuesto en cada una de las etapas de negociación de dichos bienes y servicios, en forma tal que en la etapa final quede gravado el valor total de los bienes y servicios y nada más que dicho valor, sin duplicaciones o superposiciones y en cada etapa sólo el valor agregado en la misma al valor acumulado en las etapas anteriores (Jarach 831).*

Rigiéndonos de la definición que hace la Ley, así como los autores que han sido citados, podemos decir que el Impuesto al Valor Agregado es un gravamen que afecta a todas las etapas de comercialización de un bien, pero como su nombre lo indica, grava exclusivamente la parte generada o agregada en cada etapa, es decir todo el que añade valor

al bien, es quien traslada el tributo a quien lo adquiere en la siguiente etapa, pasa lo mismo con los servicios, el impuesto se traslada de quien presta el servicio a quien lo recibe, siendo este quien soporta la carga tributaria. También cabe recalcar que, “...desde el punto de vista jurídico, el IVA, además de ser un impuesto indirecto, es un impuesto real (su hecho imponible se determina sin referencia a sujeto alguno), objetivo (es decir, sin tener en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo) e instantáneo” (Queralt, Lozano y Tejerizo 659).

Es decir cada sujeto que interviene en la cadena de comercialización paga a su antecesor (persona quien le transfiere el bien o servicio) el IVA, y así mismo este cobra a su sucesor (persona a quien transfiere el bien o servicio) el valor por el impuesto al bien o servicio que facturó; y a su vez estos son responsables frente a la autoridad tributaria de liquidar los valores por el impuesto, haciendo una liquidación entre el IVA pagado y el IVA cobrado, y la diferencia entre estos es lo que se debería pagar. El Estado ecuatoriano a través de la Ley de Régimen Tributario establece además ciertas especificaciones especiales con respecto a lo que debe considerarse como *transferencia* a efectos del IVA, en el Artículo 53 de esta Ley:

1. Todo acto o contrato realizado por personas naturales o sociedades que tenga por objeto transferir el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando la transferencia se efectúe a título gratuito, independientemente de su designación o de las condiciones que pacten las partes;
2. La venta de bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido

recibidos en consignación y el arrendamiento de éstos con opción de compraventa, incluido el arrendamiento mercantil, bajo todas sus modalidades; y,

3. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto, de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta (Ley de Régimen Tributario Interno 10).

### **Exenciones**

En ciertos términos el IVA es un impuesto inequitativo pues existen varios tipos de excepciones para su cobro, llegando al extremo de que en la transferencia de algunos productos el IVA tiene tarifa cero. En este punto cabe una aclaración, pues al decir que el impuesto es inequitativo nos referimos exclusivamente a la diferencia de tarifas en el cobro del impuesto de algunos productos, más no nos referimos a que es cobrado en ciertos niveles económicos de población y en otros no, más bien todo lo contrario, su reducción o alza provocaría iguales efectos en la población, así lo demuestran las conclusiones de un ejercicio de micro-simulación realizado por Nicolás Oliva:

*La proporcionalidad del sistema tributario provoca que al momento de reducir la tarifa del impuesto se beneficien por igual ricos y pobres por el hecho que ambos pagan igual proporción de IVA sobre su consumo. Incluso, los hogares ricos al tener mayor capacidad de incrementar su consumo, aprovechan proporcionalmente más esta reducción de la cargas al que los hogares de ingresos bajos, lo cual afecta a la progresividad del sistema,*

*volviéndolo más regresivo* (El Impuesto al Valor Agregado como un Instrumento de Equidad Social 56).

Luego de haber realizado esta aclaración, se puede ver que la Ley de Régimen Tributario admite que ciertas transferencias no sean objeto del impuesto, es decir, permite ciertas exenciones que son distintos a aquellas transferencias con tarifa cero. Estos casos están esclarecidos en el Artículo 54 de la Ley y son los siguientes:

1. *Aportes en especie a sociedades;*
2. *Adjudicaciones por herencia o por liquidación de sociedades, inclusive de la sociedad conyugal;*
3. *Ventas de negocios en las que se transfiera el activo y el pasivo;*
4. *Fusiones, escisiones y transformaciones de sociedades;*
5. *Donaciones a entidades del sector público y a instituciones y asociaciones de carácter privado de beneficencia, cultura, educación, investigación, salud o deportivas, legalmente constituidas; y,*
6. *Cesión de acciones, participaciones sociales y demás títulos valores.*
7. *Las cuotas o aportes que realicen los condóminos para el mantenimiento de los condominios dentro del régimen de propiedad horizontal, así como las cuotas para el financiamiento de gastos comunes en urbanizaciones (Ley de Régimen Tributario Interno 25).*

## **Tarifa Cero**

Por último, las transferencias e importaciones que están gravadas con tarifa cero son muy variadas y se encuentran de acuerdo a la importancia y necesidad de la población. Estas transferencias e importaciones tienen que ver con todos aquellos productos alimenticios que se encuentran en estado natural, es decir, que no hayan sido elaborados, productos que son de primera necesidad como el pan, la leche, etc., enlatados de atún nacionales, medicinas, productos necesarios para el desarrollo agrícola, distintos tipos de papel, entre otros muchos productos que se encuentran en la Ley de Régimen Tributario en el Artículo 55.

## **Servicios**

Además el Artículo 56 de la misma Ley contempla que los servicios también deben ser gravados:

*El impuesto al valor agregado IVA, grava a todos los servicios, 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 pagadero en dinero, especie, otros servicios o cualquier otra contraprestación (Ley de Régimen Tributario Interno 26).*

Sin embargo, también en cuanto a servicios existen varias excepciones y no se gravan los servicios que tienen relación con un sinnúmero de cosas relacionadas con la educación, la salud, servicios religiosos, funerarios, espectáculos públicos, alquiler y arriendo, impresión de libros, entre otros.

## **2.2 EL IVA COMO IMPUESTO INDIRECTO**

Para completar el análisis del IVA y antes de reflexionar sobre sus características primordiales, que permitirán posteriormente en el último capítulo analizar la posibilidad de utilizar coeficientes de determinación presuntiva en su cálculo, es necesario enmarcar al impuesto dentro de la Ley como un impuesto indirecto y diferenciarlos de los denominados impuestos directos. El autor Ugo Papi, a quien cita Valdés Costa en su obra, realiza la siguiente diferenciación entre impuesto directo e indirecto:

*Impuesto directo es el que grava la renta determinada en su manifestación inmediata, e impuesto indirecto es el que grava la renta determinada por índices, tales como el gasto o la transferencia de la parte ahorrada (Valdés Costa 127).*

Ya se había determinado anteriormente que el IVA era producido principalmente por una serie de transferencias cuyo gravado total iba a parar al consumidor del producto o el servicio, mientras que un impuesto directo era cobrado en forma inmediata. Por otro

lado, y con una definición más precisa el autor B. Griziotti, a quien igualmente cita Valdés Costa, define a los impuestos directos e indirectos de la siguiente forma:

*...los impuestos son directos cuando extraen el tributo de forma inmediata del patrimonio o del rédito, tomados como expresión de la capacidad contributiva favorecida en su formación por la contraprestación de los servicios públicos. Son indirectos, cuando gravan el gasto o el consumo o bien la transferencia de riqueza, tomados como índice o presunción de la existencia de la capacidad contributiva, indirectamente relacionada...con la prestación de los servicios públicos (Valdés Costa 127).*

De la misma manera, Sainz de Bujanda, citado por Queralt, recalca la diferenciación, pero realiza cierta puntualización sobre el tema y difiere de los autores anteriormente nombrados al señalar que resulta más factible hablar de una diferencia entre métodos impositivos directos e indirectos que hablar sobre impuestos directos e indirectos, explicando en este sentido lo siguiente:

*Nos encontramos ante los primeros cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona, sin considerar a esta el derecho a resarcirse, a cargo de otra persona que no forme parte del círculo de obligados en la relación jurídico tributaria..., en estos casos el tributo es satisfecho por la persona a la que el legislador quiere efectivamente someter a gravamen. Por el*

*contrario, cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo de un impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídico-tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella, estaremos en presencia de métodos de imposición indirecta (Queralt, Lozano y Tejerizo 84).*

En este sentido, Bujanda considera que el impuesto ya sea directo o indirecto establece de antemano un poder coercitivo que obliga al sujeto pasivo o aquel que debe pagar el impuesto a cumplir con la obligación so pena de aplicación de la norma jurídica, y es en esta norma jurídica donde se realiza la diferencia entre impuesto directo o indirecto. Finalmente, se podría establecer que esta es la clasificación más común y más discutida de los impuestos directos e indirectos, y que existen varios criterios para definirlos y distinguirlos unos de otros.

Tomando en consideración las definiciones citadas se puede concluir diciendo que impuestos directos son aquellos que para su determinación, son relacionados directamente con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, es decir, se establece un impuesto sobre una manifestación de riqueza inmediata, y se paga sobre algo que se puede determinar por el sujeto pasivo, y además se les denomina impuestos directos porque su pago no obliga a una contraprestación directa por parte de la administración tributaria. Como ejemplo de impuesto directo se puede citar al impuesto a la renta.

Por otra parte se les denomina impuestos indirectos a aquellos que son aplicados sobre una manifestación mediata de la capacidad contributiva, es decir, esta clase de

impuestos afectan a los bienes o servicios que se transfieran independientemente de la capacidad de pago que tenga el sujeto pasivo; se podría considerar como un impuesto al consumo más no necesariamente a la riqueza o patrimonio que tenga el contribuyente.

El Impuesto al Valor Agregado, al gravar el consumo o la adquisición de bienes y servicios, está clasificado como un impuesto indirecto, ya que como se pudo observar en el análisis anterior, da la posibilidad de trasladar el impuesto a las personas que lo adquieran según la cadena de comercialización, siendo el último sujeto de esta cadena, en otras palabras, el consumidor final a quien se le traslade todo el gravamen, para que sea quien soporte la carga tributaria. Además se puede considerar que a diferencia de los impuestos directos, el IVA no grava directamente la renta del contribuyente, sino que este impuesto está relacionado con la capacidad contributiva que tenga el sujeto pasivo.

### ***2.3 OBLIGACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA***

La obligación tributaria nace como consecuencia de cumplirse con el presupuesto o hecho generador que manda la Ley; consiste en el vínculo jurídico que nace entre el Estado como sujeto activo quien es el titular de la prestación del tributo, y el contribuyente como sujeto pasivo obligado a realizar la prestación del tributo (Figuroa 65). Se puede decir que la obligación tributaria es la esencia de la relación jurídico-tributaria, y que sin esta no podríamos hablar de la existencia de los tributos, y sin duda podríamos considerar a la obligación tributaria el objetivo principal que tiene un Estado en el campo tributario.

*A partir entonces de la creación e imposición de los tributos por parte del Estado surgirá un vínculo jurídico entre el Fisco, como sujeto activo o acreedor de la obligación tributaria, y un sujeto pasivo, genéricamente denominado contribuyente, que se encuentra obligado a una prestación pecuniaria a título de tributo (Figuroa 4-5).*

Según lo previsto en el Art. 15 de la Codificación del Código Tributario Ecuatoriano, la Obligación Tributaria debe ser entendida como,

*...el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley (Código Orgánico Tributario 3).*

Por su parte, Giuliani Founrouge, citando una aclaración de Hensel, recalca la aseveración de que el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo es precisamente la obligación tributaria:

*... la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la Ley, de modo tal que*

*esta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria* (Fonrouge, Derecho financiero 337).

Fonrouge, por otro lado, enfatiza el hecho de que la obligación tributaria tiene como característica primordial el *dar*, es decir, que “... *el contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial; constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos....*” (Derecho financiero 340), además dice: “... *la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo.*” (Derecho financiero 340). En otras palabras, si es que la obligación tributaria no es cumplida no se estaría dando paso al objetivo principal de la relación jurídico-tributaria, sin embargo, la acción coercitiva que generalmente se encuentra pegada a la misma norma deberá encargarse de que este círculo se cierre. Así, Founrouge considera lo siguiente como obligación tributaria:

*“... podemos concretar el concepto de obligación tributaria, diciendo que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley”* (Derecho financiero 343).

En la definición dada por Fonrouge es imposible dejar de notar que la obligación tributaria se encuentra caracterizada por tres elementos, los mismos que de no existir, evitarían la obligación jurídica y a su vez esta no surtiría efecto alguno. Los elementos de la

obligación jurídica, trasladando las palabras de Fonrouge al lenguaje jurídico tributario ecuatoriano, son: el hecho generador, sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria. A continuación en este trabajo procederé a analizar a cada uno de los elementos de la obligación tributaria, específicamente en relación al Impuesto al Valor Agregado que es lo que nos concierne en este estudio.

## ***2.4 SUJETOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO***

De forma general, el puente que significa la obligación tributaria establece a dos clases de sujeto que intervienen en la relación tributaria. Por un lado, se encuentra el sujeto activo de la obligación que es aquel que persigue que el tributo sea cumplido, y por el otro el sujeto pasivo que es aquel responsable de la deuda. Existen algunas características de cada uno de los sujetos que serán expuestas a continuación.

### **2.4.1 Sujeto Activo**

La legislación ecuatoriana no tiene mucho inconveniente en lo que tiene que ver con el sujeto activo al considerarlo en el Artículo 23 del Código Orgánico Tributario como “...*el ente público acreedor del tributo*” (Código Orgánico Tributario 4). Cuando es aplicado un tributo, siempre ante el sujeto que se encuentra obligado a pagarlo, está un ente público encargado de aplicar los procedimientos correspondientes para que se efectivice el tributo. En otras palabras, el sujeto activo es aquel ente público que se encuentra encomendado de ser el acreedor del tributo. Sin embargo, existe la opinión de algunos autores (Queralt, 2005) que esta conceptualización es poco exacta y consideran que el

concepto de sujeto activo debe ser ampliado pues no siempre únicamente se responsabiliza por el cobro del tributo sino además por todo tipo de procedimientos y relaciones que no siempre tienen que ver con el simple cobro, por lo que según algunos autores, el concepto de sujeto activo,

*...debe ensancharse para aprehender todos aquellos supuestos y relaciones que por su contenido y su régimen jurídico escapan de ese marco obligacional. En este último sentido, se ha podido definir el sujeto activo como el ente público titular de la potestad administrativa para la gestión y exigencia del tributo (Queralt, Lozano y Tejerizo 276).*

A partir de este concepto ampliado de lo que debe considerarse sujeto activo caben realizar algunas observaciones al respecto. Por un lado se debe mencionar que una institución en especial es siempre la encargada de hacerse responsable por el tributo en todo sentido, es así que como sujeto activo *“...o titular del derecho de crédito que nace de la obligación tributaria se manifiesta tanto en el establecimiento del tributo, como en su aplicación, fiscalización y, también, en el beneficio o utilidad que reporta su pago”* (Figuroa 68). En otras palabras, al ampliarse todos aquellos supuestos y relaciones que efectivamente escapan al marco obligacional, el sujeto activo se ve en la necesidad de crear una institución que se haga cargo de la potestad administrativa del Estado y haga cumplir la obligación. Sin embargo, Queralt enfatiza que se pueden establecer otras divisiones dentro del mismo sujeto activo, a pesar de que es solamente una parte -en el caso del Ecuador el Servicio de Rentas Internas- la establece el nexo con el sujeto pasivo a partir de la obligación.

*Es posible distinguir entre el ente público que establece el tributo, el ente titular del mismo, el ente destinatario de sus rendimientos y, finalmente, el ente que desarrolla su gestión y recaudación, siendo sólo este último el que cabe definir como sujeto activo del tributo, en cuanto ocupante del lado o la posición activa en las distintas relaciones jurídicas y en los procedimientos que para su aplicación se desplieguen (Queralt, Lozano y Tejerizo 276).*

No obstante, no únicamente el Fisco como representante del Estado es los encargados de reclamar el pago de los tributos, las municipalidades también tienen ciertas prerrogativas del poder tributario que se encuentran amparadas por la ley para hacerse cargo del cobro de ciertos tributos pasando a ser este otro tipo de sujeto activo; por ejemplo, en el Artículo 264, Numeral 5 de la Constitución Política del Ecuador se explicita respecto a los Municipios que estos tienen la potestad de *“Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras”* (Constitución Política del Ecuador 81).

Por último, Fonrouge considera que también deben considerarse sujetos activos organismos especiales y entes supranacionales. En el primer caso, el Estado dota a ciertas instituciones de la facultad de exigir directamente en su beneficio ciertas contribuciones – Colegios de Abogados, Ingenieros-, y en el segundo caso, organismos tales como las Naciones Unidas también *“...son sujetos de obligaciones fiscales nacidas como consecuencia del ejercicio de tales poderes...”* (Derecho financiero 352). En la actualidad,

por ejemplo se debate en las Naciones Unidas las propuestas de Bolivia y Perú sobre la creación de un impuesto para ayudar a la lucha a favor del medio ambiente.

El impuesto estaría asociado a las transacciones internacionales y, acogiéndose todos los países, traspasaría el 0,01 por ciento de *“todo el dinero que ingresa al país”* a un fondo internacional de apoyo a países en desarrollo, indicó en conferencia de prensa Pablo Solón, principal negociador boliviano en una conferencia climática de la ONU en Bonn (Reuters párr 2).

*Perú planteará en la Convención Marco de las Naciones Unidas (ONU) sobre el Cambio Climático, la creación de un impuesto de 0.5 centavos de dólar a la venta por barril de petróleo o gas, a fin de generar un fondo que permita financiar proyectos de reforestación y conservación de bosques* (Gestión. Diario de Economía y Negocios del Perú párr 1).

Volviendo al tema del sujeto activo en el marco del Ecuador, es lógico considerar que al ser el IVA un impuesto nacional, sea el Estado el ente público encargado de todo lo que tiene que ver con aquel impuesto pero al mismo tiempo se considera de plano que es el Servicio de Rentas Internas el que estará encargado de la potestad administrativa de aquel gravamen, aunque sea el mismo Estado el que terminará distribuyéndolo de acuerdo a las necesidades del país. Las especificaciones se establecen en el Artículo 62 de la Ley de Régimen Tributario:

*El sujeto activo del impuesto al valor agregado es el Estado. Lo administrará el Servicio de Rentas Internas (SRI).*

*El producto de las recaudaciones por el impuesto al valor agregado se depositará en la cuenta del Servicio de Rentas Internas que, para el efecto, se abrirá en el Banco Central del Ecuador. Luego de efectuados los respectivos registros contables, los valores se transferirán en el plazo máximo de 24 horas a la Cuenta Corriente Única del Tesoro Nacional para su distribución a los partícipes (Ley de Régimen Tributario Interno 28).*

#### **2.4.2 Sujeto Pasivo**

Debido a su variedad y complejidad en ciertas circunstancias, el sujeto pasivo es la parte más complicada de entender dentro de la obligación tributaria. Tradicionalmente se considera sujeto pasivo de la obligación tributaria a “...la persona obligada a cumplir la prestación consistente en pagar una suma de dinero a título de tributo.” (Figueroa 68). El Artículo 24 del Código Orgánico Tributario no varía mucho esta definición al enunciar de la siguiente manera el concepto de sujeto pasivo: “*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.*” (Código Orgánico Tributario 4). Sin embargo, nuestra ley añade amplía un poco el concepto al considerar en el mismo Artículo que también son sujetos pasivos “...las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las

*demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva.”* (Código Orgánico Tributario 4). Además la Ley de Régimen Tributario Interno considera una diferenciación específica entre aquellos denominados *agentes de percepción* y aquellos llamados *agentes de retención*. Se considerarán dentro del primer grupo de acuerdo al Artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario:

1. *Las personas naturales y las sociedades que habitualmente efectúen transferencias de bienes gravados con una tarifa;*
2. *Quienes realicen importaciones gravadas con una tarifa, ya sea por cuenta propia o ajena; y,*
3. *Las personas naturales y las sociedades que habitualmente presten servicios gravados con una tarifa. (28).*

Por otro lado, los agentes de retención, de acuerdo al mismo Artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son las entidades públicas, aquellas entidades privadas que son consideradas contribuyentes especiales, las empresas emisoras de tarjetas de crédito y las empresas de seguros y reaseguros, y los exportadores. Respecto a lo dicho hasta ahora se debe aclarar la relación existente entre lo que Fonrouge denomina *sujeto pasivo del tributo* y *sujeto pasivo de la obligación tributaria*, ya que el primero tiene que ver con “la persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado” mientras que el segundo es “...*la persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por la ley.*” (Derecho financiero 353). El autor analiza algunas teorías que realizan una

división entre estas dos formas de ver al sujeto pasivo, es decir, entre aquellos que piensan que el sujeto pasivo es el obligado tributario o aquellos que consideran que el sujeto pasivo es el deudor del tributo. Fonrouge estima que esta discusión resulta árida, por lo que subestima esta especificidad y mantiene que el sujeto pasivo “...es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.” (Derecho financiero 355). Siguiendo esta línea el Código Orgánico Tributario contempla la existencia del contribuyente o deudor en el Artículo 25:

*Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas (4).*

Pero de la misma manera, el Código Orgánico Tributario en su Artículo 26 también considera como *responsable* al sujeto pasivo:

*Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario (4).*

Existen algunos autores (Oré Chavez párr 7) que consideran que el único sujeto pasivo es el contribuyente ya que este soporta la carga del impuesto y ya que a partir de él se estructura la base imponible como se verá más adelante. Asimismo, cabe distinguir el momento preciso en el que el contribuyente pasa a convertirse en deudor ya que no ha cumplido con el pago del tributo y tiene que sujetarse al poder coercitivo del Estado; por ejemplo, en el Artículo 63 de la Ley de Régimen Tributario Interno se dice claramente que *“El incumplimiento de estas disposiciones será considerado como defraudación y será sancionado de acuerdo a lo que dispone el Código Tributario. Art. 64”*. Además se debe considerar que en lo que concierne a la legislación tributaria, *“esta es múltiple y viene de los tres órdenes de entes públicos, es decir, de la Nación, las Provincias y los Municipios”* (Fonrouge, Derecho financiero 376).

El *responsable*, por otro lado, es aquel que está relacionado con el *contribuyente*, no tiene su carácter, pero debe cumplir con las obligaciones que se le atribuyen al *contribuyente*. Realmente al respecto existen varias voces disonantes sobre la verdadera calidad del *responsable* ya que la amplitud de su definición da lugar a que las especificaciones sean realmente amplias. El tributarista español González Sánchez señala que la condición del *responsable* no se encuentra clara debido a que la doctrina no se muestra unánime al respecto sino además porque la legislación *“no ofrece una sistemática y terminología adecuada en esta materia.”* (Oré Chavez párr 16). Igualmente, la doctrina ofrece tres tipos de *responsable*: “a) el responsable solidario, b) el sustituto, y c) los agentes de retención o percepción” (Oré Chavez párr 16). El Código Orgánico Tributario contempla desde el Artículo 27 hasta su Artículo 29 una gran variedad de subdivisiones de lo que se denomina *responsable* pero que se agrupan elementalmente en *responsables por*

*representación, por adquisición o sucesión y agentes de retención y percepción.* Las diferencias generales son mínimas ya que lo que se denomina *sustitución* en la doctrina, es especificado como *agentes de retención y percepción* en nuestra ley a pesar de que el término *sustitución* es un tanto más amplio.

## **2.5 HECHO GENERADOR**

El hecho generador es como “*el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización va a dar origen el nacimiento de la obligación tributaria*” (Figuroa 66). De acuerdo a las leyes ecuatorianas, especialmente la Ley de Régimen Tributario Interno, el hecho generador se crea en el momento en que acontece la transferencia del dominio de los bienes o de la prestación de servicios.

Sin embargo, hay una pequeña aclaración que será clave en el momento de analizar la Determinación Presuntiva en este trabajo. Se necesita que se emita exclusivamente un documento que contenga la información sobre la celebración del contrato ya que de otro modo no se podría comprobar que efectivamente se realizó y consecuentemente no será posible cobrar el IVA en la cadena de comercialización del producto o del servicio. El hecho generador no debería tener esta aclaración pues estaría reduciendo el IVA a la emisión o no de un comprobante por más que la Ley establezca sanciones a los que no emitan estos documentos. El sujeto activo debe establecer mecanismos auxiliares de cobro del impuesto en el caso de que no existieran estos documentos, que de hecho los hay pero todavía muy incipientes, y más bien se basan en el endurecimiento de sanciones para

aquellos que no cumplan con la emisión de facturas. Desde el 2008 noticias como la siguiente inundaron el país:

### ***18 locales clausurados por no emitir facturas***

*En este mes el Servicio de Rentas Internas, SRI, ha clausurado 18 establecimientos comerciales en las ciudades de Portoviejo y Manta, porque no emitir facturas, como lo comprobaron los fedatarios. Días atrás, en Portoviejo, fueron sancionados varios locales de expendio de carne ubicados en la calle Alajuela y avenida Manabí, así como también las gasolineras: Universitaria en la vía a Crucita, Repsol en el redondel hacia la parroquia Picoazá, Puma adyacente al terminal terrestre y Reina del Camino en la vía a Manta... (El Diario párr 1-2).*

Esto hizo que muchos minoristas comenzaran a emitir este tipo de documentos so pena de que sus negocios sean clausurados pero la informalidad es incontrolable en varias franjas poblacionales que inclusive no son solamente minoristas sino hasta grandes emporios empresariales. Llegado el punto inclusive muchas notarías no eran capaces de cumplir con la ley y en el año 2004 fueron clausuradas algunas por no emitir facturas:

### ***Algunos notarios no exhiben costos y tampoco expiden facturas***

*En Cuenca, el año pasado la Dirección Provincial del SRI realizó un operativo de control en las notarías. El resultado fue la clausura de cuatro*

*de las 12 que hay en este cantón por incumplimientos en la facturación. Adicionalmente, el Consejo impuso sanciones. Luego de este operativo, la mayoría de notarías ya factura, aunque hay casos como el de Gloria Cevallos, quien no recibió el documento del SRI (Diario Hoy párr 4).*

El debate sobre el hecho generador no es nuevo y está implicado desde hace varios años atrás en la imposibilidad de verificación, es decir, que muchas veces es imposible saber el momento en el que se produjo el hecho generador. Algunos autores consideran que el hecho generador, al ser un instrumento de cobro y recaudación de tributos, “*coincide con el de la obligación tributaria sustancial*” (Lozano Rodríguez 219). Es decir, el vínculo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo inicia precisamente con el hecho generador, pero se vuelve a lo que se mencionaba al comienzo de este sub-capítulo, pues se necesita del elemento fundamental que significa la posesión del documento que certifique que se realizó el contrato o transacción de allí que la evasión siga teniendo niveles altos en el Ecuador. Al respecto se debe recordar que el concepto mismo de Obligación Tributaria contemplado en el Código Orgánico Tributario realiza esta aclaración al mencionar en el Artículo 15 que

*...es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley<sup>4</sup> (Código Orgánico Tributario 3).*

---

<sup>4</sup> El subrayado me pertenece

En otras palabras, se necesita verificar el hecho generador pero no se dice necesario poseer un documento especial como facturas para comprobar que efectivamente el IVA debe ser cobrado. Por otro lado, la Ley de Régimen Tributario Interno sí concibe en la definición de Hecho Generador que es obligatorio emitir facturas, aunque como elemento de verificación más no como hecho generador. De esta manera el Artículo 61 de la mencionada Ley, con respecto al IVA, reza lo siguiente:

*El IVA se causa en el momento en que se realiza el acto o se celebra el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta (Ley de Régimen Tributario Interno 28).*

Estas pequeñas claves sobre el Hecho Generador, que en otros países se denomina Hecho Gravado o Hecho Imponible, darán luces a lo que posteriormente se elaborará en el próximo capítulo sobre la Determinación Presuntiva y su cobro. Pero por ahora es posible emitir las siguientes características sobre el Hecho Generador:

- a) consiste en un acto o hecho, actividad o conducta que constituye un indicio de capacidad contributiva.*
- b) tiene un contenido esencialmente económico, lo que permitirá su valoración pecuniaria y la determinación del tributo que recaerá sobre él.*
- c) debe estar descrito en forma completa y objetiva por la ley.*

*d) debe ser atribuible a una persona determinada y su realización dará origen al nacimiento de la obligación tributaria (Figuroa 66).*

Finalmente, la Ley de Régimen Tributario Interno en el Artículo 61 establece que cada una de las fases en las que se realice la transferencia de los bienes o servicios tendrá sus propios condicionamientos en lo que el IVA será cobrado. Fonrouge está de acuerdo con esta posición al interpretar que si bien el impuesto es un gravamen al consumo general, desde el punto de vista jurídico, *“el contribuyente es cada uno de los que realizan los actos imponibles. Es decir, que hay tantos contribuyentes como operadores económicos en las distintas etapas del proceso”* (Derecho financiero 823).

## **2.6 BASE IMPONIBLE Y FORMA DE CÁLCULO**

En cuanto a lo que significa la base imponible, la Ley de Régimen Tributario Interno contempla tres posiciones que se especifican desde el Artículo 53 al 60. La primera posición fue ampliamente explicada en el punto 2.1 sobre la definición del Impuesto al Valor Agregado, en el que se caracterizaron las diferentes formas en las que se transformaba el impuesto, ya que recordemos que hay productos y servicios en los que se cobra el 12% y productos y servicios en los que la tarifa es 0%. En resumen, la base imponible de la primera posición consiste en lo siguiente y se calcula siguiendo estos lineamientos:

*La base imponible de este impuesto corresponde al valor total de los bienes muebles de naturaleza corporal que se transfieren o de los servicios que se presten, calculado sobre la base de sus precios de venta o de prestación del servicio, que incluyen impuestos, tasas por servicios y demás gastos legalmente imputables al precio. Del precio así establecido sólo podrán deducirse los valores correspondientes a descuentos y bonificaciones, al valor de los bienes y envases devueltos por el comprador y a los intereses y las primas de seguros en las ventas a plazos (Servicio de Rentas Internas párr 2).*

La segunda posición tiene que ver con las importaciones y se detalla en el Artículo 59, en donde se dice que es el resultado de sumar al valor CIF (Cost, Insurance and Freight o Costo, Seguro y Flete), los impuestos, tasas, recargos, derecho, aranceles y demás gastos que se encuentren en la declaración de importación y en otros documentos pertinentes.

Para culminar, la tercera posición, puntualizada en el Artículo 60, prevé los casos de permuta, de retiro de bienes para uso o consumo personal y de donaciones, que en este caso tendrán como base imponible el valor de los bienes, el que se determinará en relación a los precios establecidos en el mercado.

La Base Imponible del IVA y su forma de cálculo no presenta mayores inconvenientes en el país pues está claramente expresada en las leyes y reglamentado de acuerdo a cada producto y servicio que se encuentre bajo las normativas correspondientes. Ahora bien, ya se consideraba en párrafos anteriores que la dificultad del cobro del

impuesto cuando no existen papeles que justifiquen que efectivamente se realizó la transferencia de dominio del bien o el servicio. Precisamente en estas circunstancias es cuando se necesita establecer ciertos parámetros de cobro que sean netamente presuntivos. Hay que destacar que la Ley de Régimen Tributario Interno contiene un Artículo en el que se habla de Determinación Presuntiva al explicar la Base Imponible del Impuesto a la Renta y que menciona lo siguiente:

*Art. 18. Base imponible en caso de determinación presuntiva.  
Cuando las rentas se determinen presuntivamente, se entenderá que constituyen la base imponible y no estarán, por tanto, sujetas a ninguna deducción para el cálculo del impuesto. Esta norma no afecta al derecho de los trabajadores por concepto de su participación en las utilidades.*

No obstante, en lo que tiene que ver con el Impuesto al Valor Agregado no se realiza ninguna mención al respecto por lo que existe un vacío legal, al no contemplar la existencia de casos en los que es posible aplicarse la determinación presuntiva con el IVA. Países como México mantienen una relación muy estrecha con lo que denominan *presuntivas* y se incluye el IVA en su cálculo y posterior cobro; por ejemplo en el Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 90 Fr. 1 se menciona el IVA, dentro de la determinación presuntiva, en lo que tiene que ver con el cálculo del importe de las adquisiciones al decir que el IVA debe ser tomado en cuenta dentro del precio pactado y las contribuciones (Servicio de Administración Tributaria de México 13). En el siguiente capítulo se profundizará todo lo relacionado con la Determinación Directa, la

Determinación Presuntiva, y la posibilidad de utilizar coeficientes de este tipo para el cálculo del IVA.

## **CAPITULO III**

### ***DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL IVA***

#### **3.1. LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

El IVA es un impuesto que grava cada una de las fases de la comercialización del bien o servicio hasta que llegue al consumidor final. Sin embargo, no grava el importe total de cada venta en forma independiente, sino como su nombre lo indica, exclusivamente lo hace sobre el valor añadido en cada etapa, por cada agente económico. Por ello es que su efecto se realiza sobre las siguientes operaciones:

- La enajenación de bienes, entiéndase a título oneroso o en forma gratuita. Los bienes muebles de naturaleza corporal que hayan sido recibidos en consignación, y el arrendamiento mercantil de estos en todas sus modalidades. El uso o consumo personal, por parte del sujeto pasivo del impuesto de los bienes muebles de naturaleza corporal que sean objeto de su producción o venta.
- La prestación de servicios, excluidos los de carácter personal que se presten en relación de dependencia.

- Servicios independientes o también llamados servicios personales, como el ejercicio de profesiones universitarias y artes; y las actividades de comisionistas, corretajes e intermediaciones en general.

A ello se añade las importaciones de bienes muebles de naturaleza corporal, de conformidad al artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la misma que manifiesta *“Establécese el impuesto al valor agregado (IVA), que grava al 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.”* (El subrayado me pertenece).

A decir de algunos expertos en materia de tributación, el IVA es un impuesto que tiene un presupuesto de hecho múltiple, en modo tal que somete a gravamen un gran número de hechos, actos o negocios. *“Con todo, se pueden distinguir tres grupos de operaciones sometidas al impuesto, distinción que, incluso desde el punto de vista formal, ha quedado mucho más clara en la ley actual. Los tres grupos son las operaciones interiores, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.”* (Martín, Lozano, Tejerizo, & Casado, 2005, pág. 658). Estos autores, desde una perspectiva doctrinaria, no hacen más que confirmar aquello que la Ley General Tributaria Española explicita en los tres agentes económicos que todavía se encuentran en vigencia en el país ibérico. Agentes que coinciden especialmente respecto a las importaciones con lo señalado en el artículo 52 de la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

En este sentido, para Bustos (2005) el IVA esencialmente sería un tributo cuyo mecanismo permite utilizar como crédito el impuesto pagado por los insumos adquiridos para descontar del impuesto cobrado. Es decir, si bien se exige a los vendedores que

carguen el impuesto sobre sus ventas, se puede deducir los impuestos cargados sobre los insumos adquiridos *“El IVA grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas las etapas de su comercialización, y el valor de los servicios prestados; excluyendo implícitamente de este impuesto la transferencia de inmuebles, a diferencia de Chile y España, que gravan con este impuesto a este tipo de bienes”* (Bustos, 2005, págs. 25 - 26). La transferencia se refiere a todo acto o contrato que tiene por objeto traspasar el dominio de bienes muebles de naturaleza corporal, aun cuando se realice a título gratuito. Por otro lado, ello incluye el autoconsumo de bienes objeto de producción o venta; el arrendamiento, subarrendamiento y usufructo de bienes corporales muebles, inmuebles amoblados e inmuebles con instalaciones y maquinarias para actividad comercial.

A nivel general, se conoce que el IVA se debe calcular y presentar la declaración cada mes o cada semestre de acuerdo a la tarifa del impuesto si es de 0% o 12%. Si el IVA se gravare con 0%, el cálculo del impuesto al valor agregado se lo realizará cada semestre dando como resultado 2 declaraciones al año del respectivo impuesto. Si el IVA se gravare con la tarifa del 12%, este impuesto se lo declara en forma mensual dando como resultado 12 declaraciones al año del IVA.

Según dispone el artículo 87 del Código Tributario vigente, la determinación *“es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”* (Art. 87).

Para este efecto, se establecen tres sistemas de determinación obligatoria, los mismos que son: 1) por declaración del sujeto pasivo; 2) por actuación de la administración; y, 3) de modo mixto.

1) Por declaración del sujeto pasivo, es el primer sistema. Según el Art. 89 del Código Tributario Ecuatoriano, se explica que *“el sujeto pasivo determina mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.”* Es decir, es la información que proporciona el sujeto pasivo a la administración tributaria, sobre el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo que debe pagar.

El inciso segundo del mismo artículo dispone, además, que *“La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración.”* Por lo tanto, la determinación estará sujeta a errores que en cualquier circunstancia, teniendo como referente al ejercicio fiscal, pueden ser rectificadas.

2) A continuación, existe un tipo de Determinación por el sujeto activo, es decir por el agente administrador de la tributación. Como se pudo apreciar en el primer capítulo, también existe una determinación por el sujeto activo. La determinación del sujeto activo consiste en la facultad que dispone la

administración tributaria para investigar, inspeccionar, al sujeto pasivo sobre el hecho generador, la base imponible y la cuantía del tributo que debe pagar el contribuyente. Según el artículo 90 del Código Tributario, *“El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.”* La determinación directa del tributo, como hemos visto, no tiene mayores inconvenientes de orden interpretativo, sino aquella que está relacionada plenamente con la determinación presuntiva de un hecho generador que no dispone de evidencias económicas explícitas a su haber, como se estudiará más adelante.

- 3) La tercera forma de determinación se denomina de modo mixto. De conformidad con lo que establece el artículo 93 del Código Tributario Ecuatoriano. *“Determinación mixta, es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.”* Hace referencia a la determinación tributaria que realiza la administración tributaria con la ayuda y colaboración del contribuyente o responsable de pagar el tributo. En definitiva, esta forma de determinación, la realizan tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo.

### **3.2. DETERMINACIÓN DIRECTA**

Una vez aclarado que los sistemas de determinación del Impuesto al Valor Agregado son: 1) declaración del sujeto pasivo; 2) Por actuación de la administración; o, 3)

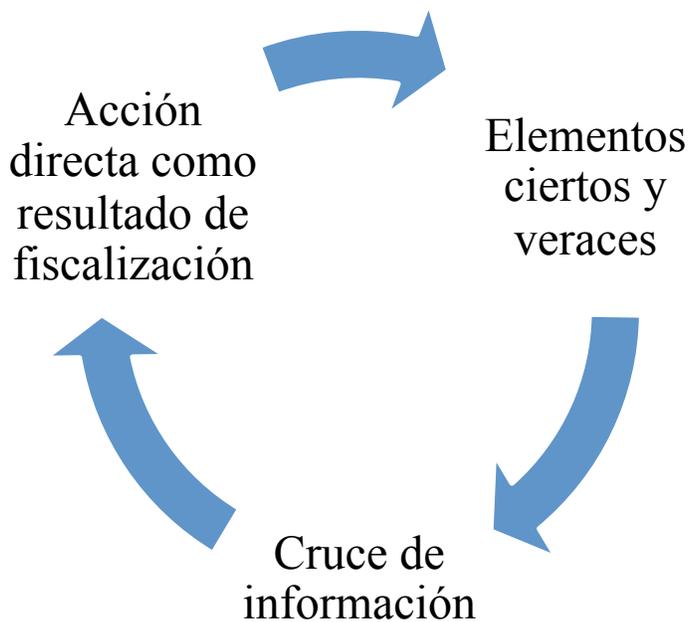
De modo mixto—, debemos puntualizar que la presente investigación, se concentrará en la actuación de la administración tributaria, con respecto a la determinación del IVA.

La determinación tributaria de este impuesto es el acto o conjunto de actos provenientes tanto de la administración tributaria o del sujeto pasivo para verificar qué hechos son señalados en la ley como generadores de obligación tributaria por parte del sujeto pasivo. Estos hechos generadores son susceptibles de imposición de una tarifa de impuesto y dan como resultado un valor que es el tributo que el sujeto debe satisfacer a favor del fisco. En consecuencia, la determinación directa del Impuesto al Valor Agregado es aquella que se deduce apoyándose en elementos que permitan conocer en forma directa, veraz y completa los hechos generadores del tributo.

En este sentido, la determinación directa se realiza cuando la administración tributaria procede a investigar, en base de las declaraciones del sujeto pasivo, los libros de contabilidad, así como de los registros y más documentos que posea el sujeto obligado a pagar el tributo. También se realiza mediante la información y otros datos que disponga la administración tributaria, en la base de datos y por último sobre cualquier información que posean terceros y que tenga relación directa con las actividades gravadas o hechos generadores del sujeto contribuyente. A través de estos elementos que posean la calidad de ciertos y veraces, se llega a conocer en amplitud el hecho generador del impuesto, obtenido del producto de la investigación de todas las transacciones y de todos los bienes y prestación de servicios gravados con el Impuesto al Valor Agregado, procediendo con el hecho generador a la aplicación de la tarifa correspondiente dando como resultado el valor definitivo y veras del IVA.

Los elementos y datos en que se basa la Administración tributaria los obtiene mediante información suministrada por el propio contribuyente, mediante la declaración del hecho imponible, pero pueden igualmente serle suministrados u obtenida por terceros relacionados con el contribuyente mediante el cruce de información, en cuyo caso la Administración Tributaria deberá verificar y constatar la fuente de estas informaciones las cuales tendrán un carácter reservado; o bien, puede la Administración obtener toda la información por acción directa como resultado de su acción fiscalizadora.

**Gráfico 1: Determinación directa del IVA**



### **3.2.1. Procedencia y análisis**

La facultad de determinación directa que posee la administración tributaria se encuentra normada en el Código Tributario en los artículos 90 y 91 donde se establece que la determinación es potestad del sujeto activo, así como su procedimiento.

- *Art. 90.- Determinación por el sujeto activo.- El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente.*

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

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

De conformidad con los principios de derecho público se establece que la autoridad sólo puede hacer aquello que establece la ley. Por lo tanto es menester señalar que la determinación directa es una facultad que le concede el legislador a la administración tributaria para que proceda a obtener datos sobre el hecho generador del Impuesto al Valor Agregado.

Este proceso de investigación, comprobación y control de las obligaciones tributarias se lo practica mediante la liquidación del IVA. Para ello el artículo 91 del Código Tributario establece tres formas de obtención de información que a continuación se explican:

1. Por el sujeto pasivo.- En este caso, la información se obtendrá de la información que proporcione el contribuyente en su declaración mensual o semestral del Impuesto al Valor Agregado, de la auditoria de los libros de contabilidad y registros diarios de transacciones que realice el contribuyente y en general todo documento que posea. Según Juan Manuel Querralt *“Las actuaciones inspectoras se realizaran mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, base de datos informatizados, programas, registros y archivos informaticos relativos a actividades economicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba facilitarse a la administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”* (2005, pag. 390).
2. Por la administración tributaria.- Está forma de obtener información se la realiza en base a datos ciertos que arroja el sistema informático de la administración tributaria mediante el sistema de cruce de información. El cruzamiento de información es un metodo informático en el que, si no existe declaración de datos del IVA propuesto por el contribuyente o la información presentada por el contribuyente es ineficaz y no demuestra la realidad del tributo, la administración

tributaria, comienza a comparar la información que dispone sobre el contribuyente con la de proveedores o compradores. Obteniendo como resultado la existencia o no de documentación por parte del contribuyente en su declaración del IVA. Por ejemplo, el señor A no menciona en la declaración que ha vendido al señor B una mercancía por el valor de 100, pero el señor B si registra en su declaración la venta pactada, el sistema da como resultado que existe tal venta y que uno no ha declarado tal transacción. Además la administración tributaria investiga todos los datos de valor económico que posea sobre el contribuyente.

3. Terceros.- La administración tributaria también puede investigar toda documentación que posean terceros y que tengan relación sobre la actividad económica y el hecho generador que produce tal actividad. Para ello la administración en su afán de determinar el tributo posee diversas potestades administrativas para su utilización como la potestad de examinar documentación con trascendencia tributaria, la potestad de inspeccionar bienes, elementos, explotaciones etcétera, y la potestad de requerir información a los obligados tributarios o terceros para dar como finalidad la obtención el tributo mejor acercado a la realidad.

De ahí que es un requisito fundamental y legal que la administración tributaria comunique al contribuyente qué información está siendo analizada, y en base de la cual se establecerá el monto del tributo. Por lo tanto, si el contribuyente determinado no proporcionare a la administración tributaria todo cuanto instrumento probatorio estuviere a su alcance y permita que la obligación tributaria se establezca de manera cierta, su

ocultamiento deliberado de la información o todo tipo de maniobras tendientes a entorpecer su obtención o análisis constituye un delito de defraudación al Estado.

Una vez ejecutada la determinación directa del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la administración tributaria debe manifestar su decisión mediante acto administrativo que, de conformidad con lo que establece la Constitución del Ecuador en su Artículo 76, numeral 7, literal 1: *“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 considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.”*

El acto administrativo tributario encaminado a determinar una obligación a favor del fisco está contenido en el ‘acta de determinación’. El acta debe contener como requisitos fundamentales el ‘motivo’ y la debida ‘motivación’ del proceso. Al expresar el término “motivo” se explicita que este acto administrativo debe establecer todos los antecedentes de hecho que conllevaron a determinar la obligación tributaria y al señalar la “motivación” se pone de manifiesto la fundamentación legal en la que se basa el ente público para emitir el fallo. Obteniendo como resultado una resolución. El ocultamiento de información en todo caso constituye una agravante a la falta de declaración del Impuesto al Valor Agregado.

### **3.2.1.1. Caducidad de la facultad determinadora**

La administración tributaria, como sujeto activo de la obligación tributaria, dentro de su facultad determinadora tiene límites temporales en el cual puede ejercer todos los actos que permitan establecer la existencia de obligaciones tributarias. Actos que dentro de este límite temporal son válidos y que dichos actos si no son ejercidos en el momento oportuno pierden la eficacia para producir efectos jurídicos que vinculen al pago del IVA.

El Código Tributario en su Art. 94, respecto a la caducidad establece que la facultad de la administración caduca para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo, esclareciéndose los siguientes numerales:

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

Asimismo, el Código Tributario establece distintos plazos en los cuales la administración tributaria tiene la facultad de determinar el IVA. Así, si se trata de un tributo que debe ser declarado por el sujeto pasivo, la facultad de determinar dicho impuesto será de tres años desde la fecha de declaración del IVA. Si se tratara de tributos en los que no se haya declarado desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración o si hubiere declarado sólo parte del hecho generador del IVA, omitiendo otras actividades

económicas que produzcan el hecho generador, la facultad de determinar el impuesto es de seis años. Y cuando se tratare de verificar un acto de determinación realizado, ya sea por la administración tributaria o en forma mixta, será un año desde la notificación de tal acto que se pretende revisar.

Dicha facultad, si no se realiza dentro del respectivo lapso, no tiene eficacia jurídica y no existe la posibilidad de ejercitar e indagar sobre el hecho generador del IVA, por lo tanto, carece igualmente de efecto en la aplicación de la tarifa del impuesto. Todo acto de determinación producido después de este término es ineficaz y no producirá ningún efecto jurídico válido sobre obligaciones tributarias. Según lo expone Torres, caducar es *“Extinguirse por el transcurso del tiempo, un derecho, una facultad, una acción, una instancia o recurso.”* (2005, pag. 58)

Una vez iniciado el plazo de caducidad es probable que no llegue a cumplirse debido a que pueden surgir eventos que suspendan la caducidad. Ello se debe a que esta norma establece formas de suspensión del plazo de caducidad y permite a la administración la potestad de determinar el IVA. El Código Tributario, en este sentido, prescribe en su Art. 95, la interrupción de la caducidad al señalar que *“Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente”*.

Se entiende por lo tanto que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación, o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir

una nueva orden de determinación, siempre que aun se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo 95 del Código Tributario.

Teniendo en cuenta estos plazos, se puede verificar que se suspende los tiempos de caducidad cuando se notifica legalmente al contribuyente sobre la orden de verificación (determinación), cuya disposición debe ser emanada por la autoridad competente. El texto legal manifiesta que dicha orden no produce efecto legal alguno, es decir, pierde eficacia cuando no se iniciare la fiscalización dentro de los veinte días hábiles o se suspendieren las labores de determinación por 15 días consecutivos. Pero, dejando a salvo que el sujeto activo en cualquier momento pueda expedir nuevamente una orden de determinación siempre y cuando lo realice en los tiempos que le faculta la ley.

Del mismo modo opera la interrupción de la caducidad si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo 95 del Código Tributario vigente. Este proceso de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Si faltando un año para que opere la caducidad se suspende la misma por orden de determinación, el proceso de determinación no podrá excederse de un año, dentro de ese lapso deberá ser notificado al contribuyente con el acto de determinación, si no fuere notificado con el acto de determinación se entenderá que ha caducado la facultad de determinar el IVA.

En caso de que la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo 95 del Código Tributario vigente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determinación si, dentro de dichos plazos, el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.

En este sentido, si la orden de determinación que fue emitida por la autoridad competente, dando a conocer el inicio del proceso de determinación faltando más de un año para que opere la caducidad, se deberá notificar al contribuyente el acto administrativo de determinación del IVA dentro de los plazos respectivos del artículo 94 del Código Tributario. Si no se lo realizare se entenderá que se ha establecido la caducidad de determinar el IVA.

En los procesos de litigio contra la administración tributaria se ha manifestado que la no comunicación de las labores realizadas por la administración tributaria a los contribuyentes es razón para que opere nuevamente la caducidad de la determinación tributaria. Sobre este tema el Doctor Tiberio Torres expresa *“Al respecto debe tenerse muy en cuenta que, la norma dispone la no interrupción de las labores de fiscalización, entendiéndose por tal que la administración tributaria no ejerza labor alguna relativa al proceso de fiscalización durante un lapso de tiempo mayor a 15 días consecutivos, hecho que se configuraría únicamente si los fiscalizadores abandonan por completo cualquier labor relacionada con la determinación de las obligaciones tributarias. Si dichas labores se vienen realizando, independientemente de que se comunique o no al contribuyente sobre*

*aquellas, el proceso continúa con normalidad.*” (IEDT, 2010). Es común que el sujeto pasivo quiera acogerse como una forma de amparo al descuido en cuanto a comunicaciones por parte de la autoridad competente, no obstante ello no justifica la interrupción del proceso de fiscalización según este autor.

### **3.2.1.2. Análisis de legislación comparada**

La tributación actual busca normar la determinación tributaria al especificar los casos concretos en que se puede proceder a la determinación directa o la determinación presunta. Esta situación es común en los códigos tributarios chileno y peruano que a continuación se exponen en forma sucinta, lo que dará cabida a una comparación con la legislación ecuatoriana.

El artículo 63 del Código Tributario Peruano establece que durante el período de prescripción, la Administración Tributaria podrá determinar la obligación tributaria considerando las bases siguientes:

*“1. Base cierta: tomando en cuenta los elementos existentes que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma.*

*2. Base presunta: en mérito a los hechos y circunstancias que, por relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permitan establecer la existencia y cuantía de la obligación.”* (Municipio Provincial del Pasco, 2010)

Según lo expresado, el Código Tributario Peruano trata de establecer los mismos mecanismos que en el Código Tributario Ecuatoriano sobre la procedencia de la

determinación tributaria, manifestando que es procedente la determinación directa cuando existan elementos directos es decir elementos veraces, confiables y precisos que permitan conocer el hecho generador de la obligación tributaria.

Por lo tanto, es procedente la determinación presunta cuando exista mérito de que los hechos y circunstancias mismos permiten establecer el hecho generador y la cuantía del tributo.

Por su parte el Código Tributario chileno en su artículo 60, inciso primero, prescribe *“Con el objeto de verificar la exactitud de las declaraciones o de obtener información, el Servicio podrá examinar los inventarios, balances, libros de contabilidad y documentos del contribuyente, en todo lo que se relacione con los elementos que deban servir de base para la determinación del impuesto o con otros puntos que figuren o debieran figurar en la declaración. Con iguales fines podrá el Servicio examinar los libros y documentos de las personas obligadas a retener un impuesto.”* (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2011). Tal parece que únicamente la norma chilena se refiere sólo al caso de la determinación directa.

Y el artículo 64 inciso primero, de dicho código, se señala que *“El Servicio podrá tasar la base imponible con los antecedentes que tenga en su poder, en caso que el contribuyente no concurriere a la citación que se le hiciere de acuerdo con el artículo 63 o no contestare o no cumpliera las exigencias que se le formulen, o al cumplir con ellas no subsanare las deficiencias comprobadas o que en definitiva se comprueben.”* (Biblioteca del Congreso Nacional de Chile, 2011)

Se vuelve a verificar que la legislación chilena no define en concreto sobre la determinación directa y la presunta, pero se puede extraer de su articulación que se establece los métodos para llegar a la determinación directa como se puede observar del texto anteriormente transcrito. En él, el fin es obtener información y por ello la autoridad administrativa se vale de los diversos recursos que tienen a su disposición el sujeto pasivo o los terceros. Y, en el artículo 64, menciona que es factible realizar la determinación presuntiva mediante antecedentes, es decir sobre hechos, indicios, etcétera que tenga la administración tributaria en su poder.

La determinación peruana es muy parecida a la ecuatoriana, sin embargo, en el caso chileno se sabe que no existe una determinación de tributos de manera presuntiva sino exclusivamente en forma directa como ocurre en otros países latinoamericanos. En consecuencia, una tendencia de las actuales administraciones tributarias es llegar lo más cercano a la realidad sobre el hecho generador del tributo, la base imponible y el tributo resultante teniendo como objetivo la implementación de diferentes métodos de determinación cada vez más eficaces con el fin de evitar la evasión tributaria y conseguir una recaudación de tributo en la que no haya intervenido el abuso del poder y que sea destinada al gasto público para la nación.

### **3.3. DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL IVA**

Anteriormente se había manifestado que la determinación directa es aquella que se basa la administración tributaria sobre información certera, veraz y confiable proveniente del sujeto pasivo, activo o de terceros. No obstante, existen casos en que la información recabada por la administración tributaria no es suficiente para demostrar la realidad económica del contribuyente o existe información abundante en cuanto a cantidad pero en

relación a calidad es escasa. Por lo tanto, no es suficientemente confiable sobre la situación del Impuesto al Valor Agregado y no presta mérito suficiente para investigar el hecho generador del IVA que busca lograr el proceso de determinación.

Ante la imposibilidad manifiesta de obtener los datos verdaderos sobre el hecho generador, y la tarifa del impuesto que le corresponde, el legislador ha elaborado mediante normativa, la posibilidad de que dichos datos sean presumidos con la realización del proceso de determinación presuntiva. Entiéndase que por “presunción”, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, en su vigésima segunda edición, al *“Hecho que la ley tiene por cierto sin necesidad de que sea probado”* Sin embargo al señalar en el mismo diccionario el término “presuntivo” tiene una acepción más significativa pues se refiere a aquello que *“...se puede presumir o está apoyado en la presunción”* (2011).

En este sentido, si es el sujeto pasivo quien se niega a realizar el pago de tributos, es el sujeto activo el encargado de aplicar la norma para efecto de la determinación presuntiva del tributo. Por tanto, se manifiesta de antemano que la determinación presuntiva es aquella que la realiza el sujeto activo de la obligación tributaria fundamentándose en hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer el hecho generador y la cuantía del tributo, ya que, no es posible la determinación directa, debido a la falta de declaración del sujeto pasivo o que dicha información que posea tanto el sujeto activo como pasivo o terceros no preste el mérito suficiente para obtener la realidad del Impuesto al Valor Agregado.

Empleando para el efecto cualquier instrumento o elemento que le aporte información y le lleve a la convicción sobre los hechos relevantes para la aplicación de

tributo. Obteniendo la potestad de libertad de elección de medios que estime conveniente la administración para obtener como conclusión un grado de certeza sobre los datos y hechos generadores del tributo y para la más acertada aplicación del mismo. Pero esta libertad de elección, no exime sin embargo a la administración de especificar los medios utilizados para alcanzar el acto determinado, ya que en el acta de determinación se debe mencionar con qué medios se alcanzaron esos resultados si no se lo realizara de esa manera provocaría una situación de indefensión en la que el particular no tendría la oportunidad de rebatir el resultado ni los medios que permiten llegar al mismo.

### **3.3.1. Procedencia**

Es factible que la administración tributaria llegue a determinar presuntivamente el Impuesto al Valor Agregado. Esta afirmación sienta sus bases en el Código Tributario, el cual establece de manera general la determinación tributaria para todos los impuestos existentes, entre ellos el IVA. Algunos artículos de dicho código son favorables a la determinación presuntiva de los tributos.

El Artículo 92 del Código Tributario, refiriéndose a todos los tributos, señala por ejemplo: *“Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.”*

En consecuencia, la determinación presuntiva procede cuando no es posible la determinación directa del IVA, debido a que no existe información correspondiente, la cual debe proporcionar el contribuyente, pero dicha omisión debe estar acompañada de ausencia de información confiable que posea la administración tributaria que pueda llegar a establecer la obligación tributaria generada. Porque, si procediéramos sólo con la omisión de la declaración del sujeto pasivo a determinar presuntivamente, acaeceríamos en un absurdo, debido a que puede existir información sobre el hecho generador del IVA que pueda establecer el monto de la obligación generada.

Es conveniente la determinación presuntiva cuando la información que proporciona el contribuyente no resulta confiable para la administración en el establecimiento de la obligación tributaria. Aquí puede existir información del Impuesto al Valor Agregado pero dicha información no provee de confiabilidad y certeza a la administración tributaria.

En tales casos, la administración tributaria tendrá como base de su determinación hechos, indicios, circunstancias y demás elementos que sean veraces y permitan llegar a establecer lo más cercano a la realidad sobre la obligación tributaria del sujeto pasivo.

Y cuando no se pueda establecer los hechos o circunstancias sobre el hecho generador del IVA, es procedente realizar la determinación por coeficientes, que se calcula mediante índices de determinación presuntiva, que por disposición legal le faculta a la máxima autoridad tributaria establecerlos mediante resolución.

El Artículo 268 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, señala que la Administración Tributaria podrá iniciar una determinación presuntiva, entre otros casos, en los siguientes:

- “1. Cuando el sujeto pasivo no haya presentado su declaración de impuestos, o cuando habiéndola presentado en su totalidad con valores en cero, la Administración Tributaria verificare a través de cruces de información datos diferentes a los consignados en la declaración.*
- 2. Cuando el sujeto pasivo no mantenga registros contables ni información que respalden su declaración.*
- 3. Cuando, después de notificada la orden de determinación directa, se haya notificado al sujeto pasivo tres requerimientos de información y este no entregare la información solicitada dentro de los 30 días siguientes a la notificación del último requerimiento.*

*Los casos enunciados son excluyentes entre sí y no constituirán disposición obligatoria para que la Administración Tributaria inicie una determinación presuntiva.”*

Se ha litigado judicialmente sobre si es procedente que las normas anteriormente mencionadas particularmente son procedentes para la aplicación de la determinación presuntiva sobre el Impuesto al Valor Agregado. En los litigios los contribuyentes argumentan que el texto legal anteriormente mencionado se aplica únicamente al Impuesto a la Renta. Si se aplicara al Impuesto al Valor Agregado dejaría en arbitrariedad para que el

Servicio de Rentas Internas lo realice cuando lo desee y violentando el principio de legalidad y permite una interpretación extensiva en la aplicación del impuesto.

Pero la administración tributaria y las resoluciones del Tribunal Distrital de lo Fiscal han afirmado que si es procedente la determinación del Impuesto al Valor Agregado de conformidad con lo que establece Artículo 92 del Código Tributario y el 268 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Debido a que el impuesto a la renta y el Impuesto al Valor Agregado están íntimamente ligados, pues las actividades que desarrolla el contribuyente, en los ingresos están gravados el impuesto a la Renta, los mismos que son el proveniente de la actividad comercial que está también gravada con el Impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto, existe una relación entre el impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado pues el uno se desprende del otro. El monto proveniente de la renta será el correspondiente al total de ventas gravadas con IVA.

De lo señalado anteriormente, se colige una conclusión: la determinación presuntiva señalada por el Código Tributario, se aplica de manera general para todo tipo de impuesto debido a que su necesaria implementación lleva consigo el objetivo de que se evite la evasión tributaria y la defraudación al fisco. Es un proceso necesario para la determinación del hecho generador porque dicho tributo ya se originó, por consiguiente, existe tributo que deba pagarse. Sin embargo, si no es posible determinar directamente el IVA, el legislador ha optado por una determinación presuntiva como alternativa en la búsqueda de lo más cercano a la verdad para el pago del impuesto.

Sin embargo, existe algo que se debe aclarar antes de avanzar. Si bien es realmente factible la determinación presuntiva del IVA debido a que la ley así lo manda, de ninguna forma esta se puede realizar aplicando normas del Impuesto a la Renta, ya que

como sabemos y la Ley lo señala son dos clases de impuestos totalmente diferentes, y simplemente debido a que esta aplicación no se encuentra tipificada en ningún ordenamiento jurídico, y en caso de que se lo haga estaríamos violando el principio de derecho público el cual señala que solamente se podrá realizar lo que se encuentre tipificado, y en ese sentido lo que no se encuentra expresamente permitido, se entiende que está prohibido; interpretándose de esta manera una violación al principio de legalidad y dejando sin seguridad jurídica al contribuyente.

De todas maneras, para sostener la afirmación positiva respecto a la determinación presuntiva del IVA como se ha venido manejando en esta argumentación, pero tomando en cuenta la crítica realizada en el párrafo anterior, es necesario ejemplificar la argumentación vertida en torno a una resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3, de sede en la ciudad de Cuenca. Para efectos de este trabajo y con el fin de evitar herir susceptibilidades, se omitirán los nombres del actor (contribuyente).

Este es un litigio que se sigue en contra de uno de los Directores Provinciales del Servicio de Rentas Internas. En él, uno de los puntos de la traba de litis es, si es aplicable la determinación presuntiva del IVA por parte de la administración tributaria. En la resolución de providencia de 18 de enero del 2010, el Tribunal cita de la demanda que realiza el señor Cornelio Neptali Prieto Guillén, lo siguiente:

*“(…) La Autoridad Tributaria sustenta su resolución en el Art. 24 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Dicha norma, se la ubica dentro del Título Primero que regula el Impuesto a la Renta, en el Capítulo VII del Título Primero, regula todo lo pertinente a la determinación del Impuesto a la Renta. Es por tal motivo, que resulta totalmente improcedente,*

*ilegal y arbitrario el que la Administración Tributaria, pretende motivar y aplicar en la resolución impugnada normas aplicables al Impuesto a Renta, cuando la resolución impugnada ordena una determinación presuntiva del Impuesto al Valor Agregado de los meses febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, y diciembre del año 2005. El impuesto al Valor Agregado que constituye un impuesto totalmente diferente del impuesto a la renta, se encuentra regulado en el Título Segundo de la Ley de Régimen Tributario Interno, por lo que la aplicación del Art. 24 Ibidem, recalco resulta totalmente improcedente, ilegal y arbitraria, habiendo la administración Tributaria actuado en contra del principio de legalidad que rige el derecho público.”*

En esta parte de la sentencia el actor manifiesta que es improcedente la aplicación de la determinación presuntiva del IVA debido que el artículo 24 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario engloba al impuesto a la renta, por lo tanto expone el actor de este proceso que es improcedente el acto administrativo empleado, dando como consecuencia el quebrantamiento del principio de Legalidad del Derecho Público y el acto no es motivado y por ello, en sentencia, debe considerarse la nulidad del acto administrativo en el que se realizó la determinación presuntiva.

La administración tributaria respecto del argumento de la parte actora señala lo siguiente:

*“(…) 2.- El actor no ha descrito el particular de que, conforme se motiva en el oficio de cambio a determinación presuntiva, el ahora actor, dentro del proceso de determinación indicó en reiteradas ocasiones, ante los*

*requerimientos hechos por la administración tributaria, no tener la información requerida, siendo entonces imposible que se haya negado a entregarla, pues no la tenía según sus propias palabras, y por tanto, haciendo imposible aplicar la norma en la parte indicada en la proposición de la acción por el actor. Al amparo de lo manifestado, mal puede el proponente de la acción sostener que se han violentado sus derechos constitucionales por inobservancia de normas procedimentales, pues el procedimiento seguido es precisamente el señalado en la normativa para procesos con los antecedentes y circunstancias en las que se desarrollo el proceso de determinación al accionante. El procedimiento a seguirse en este tipo de casos es justamente el seguido por la Administración Tributaria, y dispuesto en el segundo inciso del Art. 249 del Reglamento para la aplicación de la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: “Cuando se hubiere notificado una orden de determinación directa y posteriormente la autoridad tributaria considere pertinente la determinación presuntiva, se notificará de esta decisión al sujeto pasivo, mediante un oficio en el que se detallarán los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron el cambio del proceso a la forma de determinación presuntiva.” La actuación administrativa en este caso cumple con el supuesto del Derecho Público de que puede hacerse solo aquello que expresamente permite la norma, veamos pues que, por la ausencia de gran parte de la información –por inexistencia de la misma según la indicación propia del contribuyente-, y por falta de fiabilidad de la poca aportada dentro del proceso, en acatamiento de los dispuesto en el Art. 92 del Código Tributario, se ha procedido a determinar*

*presuntivamente las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente aplicando para el efecto la norma del Art. 250 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, por existir causal para el inicio de la determinación presuntiva, se dispuso el cambio a esa forma de determinación, eso si, observando lo dispuesto en los Arts. 248, Art. 249 y Art. 250 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, es decir, completo cumplimiento de las normas, y sólo de lo que aquellas disponen por parte de la administración tributaria, por tanto, respeto absoluto del principio de legalidad del Derecho Público.”*

El procurador tributario menciona respecto de la pretensión del actor que dicho acto administrativo si se ha desarrollado respetando el principio de legalidad, es decir que el cambio de determinación directa a presuntiva se lo realizó conforme lo que establece el código tributario y el reglamento de aplicación de la ley de régimen tributario interno. Es decir, nunca se violentó el principio de legalidad en vista de que todo el proceso ya está establecido en el ordenamiento jurídico ecuatoriano. Por ello, es improcedente la acción propuesta por el actor al impugnar el acto administrativo.

El tribunal Distrital resuelve sobre este punto de la traba de la litis concluyendo de la siguiente manera:

*“4.2.2.- La determinación de la obligación tributaria, es una de las facultades que tiene la administración tributaria, de conformidad con el artículo 67 del Código Orgánico tributario, y consiste en el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, a efectos de llegar a establecer la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, así lo dicen los artículos 68 y 87*

*ibidem*; el mismo cuerpo legal establece claramente en el capítulo II del Título I del Libro Segundo, los fundamentos de la determinación, y dentro de ella los sistemas para que se la efectúe, siendo uno de ellos, por actuación de la administración; cuando el sujeto activo ejerce su facultad determinadora a efectos de establecer la obligación tributaria, puede hacerlo de forma directa o presuntiva, el artículo 91 en cuanto esta forma directa de determinación dice: **“La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos, o los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector público u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador.”**, y el artículo siguiente el 92, señalado por la administración tributaria como uno de los fundamentos legales para la emisión del acto administrativo impugnado dice: **“Forma presuntiva.- Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. En tales casos, la determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que termine la ley respectiva.”** (el subrayado es de la Sala), entonces, existe en el cuerpo legal general para todos los tributos y de ellos los impuestos, establecida la potestad de la administración tributaria, para llevar adelante un proceso de

*determinación presuntiva de la obligación tributaria, cuando se den las condiciones señaladas en el artículo 92 ibidem. Ahora toca analizar la normativa pertinente de la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y tenemos, que oficio impugnado se hace constar de este cuerpo legal los artículos 24 e innumerado agregado luego del 74; respecto del primero el actor lo impugna como base legal de la determinación por referirse al impuesto a la renta, pues este artículo se encuentra dentro del capítulo VII del título primero que trata del impuesto a la renta, y la determinación que se dispone sea presuntiva es del IVA; pero esto no le quita la facultad que tiene la administración a efectos de llevar adelante la determinación pues la tiene conforme al artículo 92 del Código Tributario ya analizado, y además específicamente conforme al artículo innumerado agregado luego del 74 por el artículo 130 de la Ley s/n publicada en el Registro Oficial 242-3S el 29 de diciembre de 2007 que dice: **“La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre el IVA cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentes.”**; (...) Por lo analizado, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en Cuenca, **“ADMINISTRANDO JUSTICIA, EN NOMBRE DEL PUEBLO SOBREANO DE ECUADOR, Y POR AUTORIDAD DE LA CONSTITUCION Y LAS LEYES DE LA REPÚBLICA”**, rechaza la de demanda propuesta por el señor CORNELIO NEPTALI PRIETO GUILLÉN, en contra del señor Director Provincial del Cañar del Servicio de Rentas Internas,”*

Resolviendo el Tribunal Distrital de lo Fiscal, que si es procedente la determinación presuntiva, por parte de la administración tributaria, en forma particular, se debe señalar que si es factible la determinación después de haber analizado esta sentencia pues el Art. 130 de la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial

242-3S el 29 de diciembre de 2007 manifiesta claramente *“La Administración Tributaria ejercerá su facultad determinadora sobre el IVA cuando corresponda, de conformidad con el Código Tributario y demás normas pertinentes.”* Y el Código Tributario faculta esta determinación en forma general no exclusivamente para el Impuesto a la Renta. Es decir, está dirigido a toda clase de tributo. Es decir, el objetivo es llegar al hecho generador mediante el acto o conjuntos que realice la administración tributaria. No obstante, se debe volver sobre lo crítica expresada anteriormente, ya que si bien la determinación presuntiva no es única para el Impuesto a la Renta, esto no quiere decir que se puedan aplicar normas que rigen exclusivamente para este, en otras palabras, la determinación presuntiva en el IVA fuese procedente si es que no se toman en consideración normas que se encuentran explicitadas para el Impuesto a la Renta.

Por otro lado, si no fuera factible esta forma de determinación tributaria, se abriría la posibilidad al fraude tributario y se produciría una suerte de evasión del Impuesto al Valor Agregado, lo cual revertiría en una pérdida para el Estado pues nunca se llegaría a determinar en forma directa y confiable sobre el pago de los impuestos de los contribuyentes. Por otro lado, el principio de legalidad de derecho público expresa que sólo puede hacerse aquello que expresamente permita la constitución y la ley, y lo que no se encuentra permitido se encuentra prohibido. En consecuencia, no se ha vulnerado el principio de ‘no hay tributo sin ley previa que lo establezca’, porque el Código Tributario y el reglamento general para la aplicación de la ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establecen claramente la facultad de determinación presuntiva por parte de la administración tributaria.

### **3.3.2. Requisitos**

Se puede resaltar como requisitos para que proceda la determinación presuntiva del IVA los siguientes factores:

1. Que no existe manera de determinar directamente el Impuesto al Valor Agregado en forma real. Debido a que no existe declaración del impuesto o que no se haya declarado el total del impuesto.
2. Que la información que se contenga sobre el Impuesto al Valor Agregado no presta mérito suficiente. Es decir que la información no llega a dar certeza sobre el hecho generador del IVA y su tarifa correspondiente.

Frente a esta situación, surge una cuestión en la que se señala que es procedente cambiar una determinación de directa a presuntiva. Por ello es preciso recalcar el inciso segundo del artículo 267 del reglamento para la aplicación de ley Régimen Tributario Interno que expresa *“Cuando se hubiere iniciado un proceso de determinación directa y la autoridad tributaria considere pertinente utilizar la forma de determinación presuntiva para todo el proceso o para la determinación de una o más fuentes de acuerdo a lo previsto por la Ley, se notificará de esta decisión al sujeto pasivo, mediante un oficio en el que se detallarán los fundamentos de hecho y de derecho que motivaron el uso de la forma de determinación presuntiva.”*

De lo expuesto anteriormente, se desprende que si es factible cambiar de una determinación directa a una determinación presuntiva cuando el sujeto activo resuelva que es lo más adecuado aplicar esta forma de determinación. Pero previamente se deberá notificar al contribuyente mediante oficio en el cual se detallarán los motivos y la debida motivación de este acto administrativo, resolviendo el cambio a determinación presuntiva.

### **3.3.3. Sobre la base de hechos o indicios**

Anteriormente se mencionó que la determinación presuntiva se la realizaba en base hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos. De lo que se puede mencionar que no existe un procedimiento establecido para determinar todos los hechos, indicios que se deban observar. En cada proceso de determinación el fiscalizador deberá utilizar todos aquellos medios que estén a su alcance dependiendo del tipo de contribuyente fiscalizado y el tipo de actividad a que se dedica.

Por lo que se debe considerar en una determinación presuntiva la posibilidad de comparar con varios elementos que presente el contribuyente. Por lo mismo se sugiere buscar un contribuyente de similares características en cuanto a la actividad realizada y el tamaño o proporción de negocio que realiza.

Sin embargo, se debe analizar otros elementos para la determinación presuntiva del impuesto cuando se está comparando la actividad económica, porque el negocio puede estar sujeto a diversas condiciones como situaciones geográficas, políticas, religiosas, etcétera que permiten que la actividad económica de un individuo se desenvuelva en mejores condiciones que el otro individuo de similares características económicas. Una vez establecido los parámetros y considerados las circunstancias de comparación, el fiscalizador deberá establecer las condiciones en las que realizó su actividad y, de ello, establecerse de manera presuntiva cuál es el tributo generado.

Debiendo por último manifestar que las presunciones realizadas por el Servicio de Rentas Internas son presunciones de hecho que admiten prueba en contrario, lo cual, ante la falta de normativas explícitas del proceso, es susceptible de litigar no obstante, el

subcapítulo relacionado al procedimiento señala la ventaja que tiene el sujeto activo sobre el sujeto pasivo quien es el posible evasor de impuestos.

#### **3.3.4. Sobre la base de coeficientes de determinación**

Frente a la imposibilidad manifiesta de determinar presuntivamente en base a hechos, indicios, o cualquier elemento que de certeza sobre la obligación tributaria se ha establecido como último método el determinar mediante coeficientes.

Cuando no se pueda establecer ningún tipo de parámetro de compatibilidad, debería optarse por la determinación mediante índices de determinación presuntiva, que por disposición legal lo fijará la máxima autoridad tributaria mediante resolución.

De conformidad con el artículo 269 del Reglamento de aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece *“Cuando la Administración Tributaria no pueda obtener datos que permitan presumir la base imponible, ni siquiera de forma referencial o con poca certeza, se aplicarán, los coeficientes de estimación presuntiva de carácter general, por ramas de actividad económica, fijados mediante resolución por el Servicio de Rentas Internas.”*

De lo transcrito se puede expresar que cuando es imposible establecer datos, hechos, indicios que puedan presumir el hecho generador del IVA se aplicará coeficientes de estimación presuntiva que por ramas de actividad económica, los fijará mediante resolución de la administración tributaria. Los coeficientes tienen particulares resoluciones para cada efecto económico según lo que propone el Servicio de Rentas Internas

Concluyendo que cuando no existan elementos para la presunción de hecho se aplicará los coeficientes determinados por la autoridad tributaria. Cuyos coeficientes se calcularán sobre la base del capital propio y ajeno, la información que se obtenga del contribuyente y otros indicadores que la administración los estime conveniente. En este sentido, lo susceptible de establecer parámetros de determinación definitiva desde la propia ley, abre la posibilidad a cierta arbitrariedad sobre el manejo de los coeficientes por parte del SRI.

## CONCLUSIONES

1.- Se analizaron todas las facultades de la administración tributaria poniendo énfasis en la Facultad de Determinación como la parte fundamental del trabajo investigativo. Se realizó la diferenciación entre la determinación directa y presuntiva, estableciendo que se puede realizar determinación presuntiva cuando se recurre a medios, indicios o circunstancias que se vinculen al presupuesto material del tributo para poder determinar tanto la existencia de la obligación y el monto de ella. La determinación presuntiva procede bajo las siguientes causales:

- Cuando el contribuyente no lleve contabilidad, o posea elementos contables sin los suficientes datos que los hagan confiables.
- Cuando la administración fiscal intentó obtener registros contables o elementos de prueba pero no obtuvo ningún resultado.
- Cuando el contribuyente se negare a proporcionar los documentos y datos necesarios sobre su actividad comercial.
- Cuando el contribuyente no colabora con la administración a la verificación y al contrario imposibilita la misma.
- Cuando el contribuyente lleve libros contables pero sin embargo existan motivos suficientes para hacer reajustes en la declaración.
- Cuando la contabilidad no cuenta con la suficiente claridad en cuanto a las actividades realizadas por el contribuyente.
- Cuando la declaración no es clara y deja dudas sobre su veracidad o no tiene pruebas que la respalden o acrediten.
- Cuando exista discrepancia en cuanto a las normas tributarias.

2.- Es procedente la determinación presuntiva del Impuesto al Valor Agregado en el Ecuador, considerando que las normas existentes –entre ellas, la más explícita el Artículo 130 de la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial 242-3S–, facultan a la Administración Tributaria a determinar el IVA de conformidad al Código Tributario vigente mismo que tiene la característica de establecer la presunción tributaria a nivel general.

3.- Es posible aplicar en la determinación presuntiva del Impuesto al Valor Agregado, no sólo a través de hechos o indicios, sino también a través del empleo de coeficientes de determinación presuntiva. Estos últimos son de competencia exclusiva de la Administración Tributaria del país, es decir, del SRI, pues la Ley de Régimen Tributario le faculta establecerlos.

4.- Se debe considerar, sin embargo, que puede criticarse el uso de la determinación presuntiva en esta forma debido a que podría interpretarse una violación a la legalidad, pues se estaría actuando tomando normas que no están tipificadas, pues si bien la facultad determinadora es general y de aplicación para casos en los que la Administración Tributaria considere necesario, tampoco puede tomar criterios que son exclusivos de un impuesto –en este caso los del Impuesto a la Renta- para ser aplicados en otro -IVA.

## **RECOMENDACIONES**

- 1.- Se debería considerar investigaciones futuras sobre legislación tributaria en las que se incluya procedimientos más claros sobre la utilización de la determinación presuntiva para el Impuesto de Valor Agregado (IVA).
- 2.- Se recomienda un estudio mucho más pormenorizado de la interpretación que la Administración Tributaria le da a la determinación presuntiva, cuidando de no establecer precedentes que pueden llegar perjudicar a los contribuyentes en general.
- 3.- Se debería establecer procedimientos legales más rígidos de recaudación del IVA que incluyan formas como la de la determinación presuntiva aplicable a casos como los enumerados en la primera conclusión.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Asamblea Constituyente del Ecuador. «Asamblea Nacional.» 2008. Asamblea Nacional del Ecuador.gov.ec. Junio de 2011

<[www.asambleanacional.gov.ec/.../constitucion\\_de\\_bolsillo.pdf](http://www.asambleanacional.gov.ec/.../constitucion_de_bolsillo.pdf)>.

Berlini, Antonio. Principios de derecho tributario. Trad. De Vicente-Arche Domingo. Vol. 1. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964.

Código Orgánico Tributario. Quito: Corporación Estudios y Publicaciones, 2010.

Constitución Política del Ecuador. Coorporación de Estudios y Publicaciones, 2011.

Diario Hoy. Diario Hoy.com. 11 de Octubre de 2005. Junio de 2011

<<http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/algunos-notarios-no-exhiben-los-costos-y-tampoco-expiden-facturas-220009-220009.html>>.

Díaz Valdez, Julio. «Apuntes del Derecho Tributario Venezolano.» Enero de 2011. Mayo de 2011 <<http://apuntesdetrIBUTO.blogspot.com2011/01/origen-del-impuesto-al-valor-agregado.html>>.

Durango, Washington. Legislación tributaria Ecuatoriana. Quito: Corporación Estudios y Publicaciones, 1996.

El Diario. El Diario.com. 16 de Mayo de 2008. 2011 de Junio

<<http://www.eldiario.com.ec/noticias-manabi-ecuador/79507-18-locales-clausurados-por-no-emitir-facturas/>>.

Figuroa, Waldo. «Apuntes de Clase.» 2004. Junio de 2011

<[derecho.utralca.cl/pgs/alumnos/tributario/1sem.pdf](http://derecho.utralca.cl/pgs/alumnos/tributario/1sem.pdf)>.

Fonrouge, Carlos Giuliani. Derecho financiero. Vol. 1. Buenos Aires: La Ley, 2004.

—. Derecho financiero. Vols. 1-2. Buenos Aires: La Ley, 2004.

Gestión. Diario de Economía y Negocios del Perú. Gestión.com. 29 de Julio de 2011. Julio de 2011 <<http://gestion.pe/noticia/337093/peru-planteara-naciones-unidas-impuesto-al-petroleo>>.

Jarach, Dino. Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

Leicach, Jorge y Mario Volman. Régimen Tributario. La Ley, Edición Académica, s.f.

Ley de Régimen Tributario Interno. «Derecho Judicial.com.» 2007- Reforma 2008. Revista Judicial. Abril de 2011  
<[http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=441&id=4140&option=com\\_content&task=view](http://www.derechoecuador.com/index.php?Itemid=441&id=4140&option=com_content&task=view)>.

Lozano Rodríguez, Eleonora. Fundamentos de la tributación. Bogotá: Temis-Universidad de los Andes, 2008.

Manual Legal para el Empresario. Manual Legal para el Empresario. Cuenca: Ediciones Legales, 2004.

Martín-Mayoral, Fernando. «Estado y Mercado en la Historia del Ecuador.» Nueva Sociedad (2009): 120-136.

Mixán Mass, Florencio. «La motivación de las resoluciones judiciales.» 2000. Derecho Penal-Universitas Friburgensis. 2011  
<[www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a\\_20080526\\_34.pdf](http://www.unifr.ch/ddp1/derechopenal/articulos/a_20080526_34.pdf)>.

Moreno Aguilar, Leonardo. «La Administración de Justicia en lo Tributario.» JURIS  
(2000): 68-72.

Oliva, Nicolás. «El Impuesto al Valor Agregado como un Instrumento de Equidad Social.»  
Cuestiones Económicas (2008): 29-61.

Oré Chavez, Iván. «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria.» Diciembre de 2007.  
Derecho en General. Mayo de 2011  
<<http://derechogeneral.blogspot.com/2007/12/los-sujetos-pasivos-de-la-obligacion.html>>.

Pastrana y Rodriguez Asociados. «Pastrana Y Rodriguez Asociados.com.» Octubre de  
2006. Mayo de 2011 <<http://pastranarodriguez.com/index.php/archives/32>>.

Queralt, Juan, y otros. Curso de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Rigorma, 2005.

Reuters. Reuters América Latina. 07 de Junio de 2011. Julio de 2011  
<<http://lta.reuters.com/article/domesticNews/idLTASIE7560V520110607>>.

Schindel, Ángel. Tratado de Tributación. Vol. I. Editorial Astrea, s.f.

Servicio de Administración Tributar de México. SAT.gob. 2005. Junio de 2011  
<[http://portal.veracruz.gob.mx/pls/portal/docs/PAGE/FUNCIONARIO/PROFESIONAL\\_/SERVICIO%20PUBLICO%20DE%20CARRERA/CAPACITACIONDELOSSERVIDORESUBLICOS/MATERIAL%20DE%20CONSULTA/PRESUNTINGR\\_MLEGAL\\_FAC.PDF](http://portal.veracruz.gob.mx/pls/portal/docs/PAGE/FUNCIONARIO/PROFESIONAL_/SERVICIO%20PUBLICO%20DE%20CARRERA/CAPACITACIONDELOSSERVIDORESUBLICOS/MATERIAL%20DE%20CONSULTA/PRESUNTINGR_MLEGAL_FAC.PDF)>.

Servicio de Rentas Internas. SRI.gov. 2010. Julio de 2011  
<<http://www.sri.gov.ec/web/10138/102>>.

Valdés Costa, Ramón. Curso de Derecho Tributario. Bogotá: Temis, 2001.

Volman, Mario. Regimen Tributario. Buenos Aires: FEDYE, 2005.