

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL SEK

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Trabajo de fin de carrera titulado:

**“LA DEBIDA APLICACIÓN DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CENTRAL EN ECUADOR”**

Realizado por:

PAOLA KARINA YÉPEZ CADENA

Director del Proyecto:

DR. MIGUEL GARCÍA JIMÉNEZ

Como requisito para la obtención del título de

ABOGADA

Quito, 29 de Enero de 2015

DECLARACIÓN JURAMENTADA

Yo, Paola Karina Yépez Cadena, con cédula de ciudadanía No. 1713201711, declaro bajo juramento que la investigación y el trabajo desarrollado es de mi autoría, que no ha sido previamente presentado para ningún grado o calificación profesional; y, que he consultado las referencias bibliográficas que se incluyen en este documento.

A través de la presente declaración, cedo mis derechos de propiedad intelectual correspondientes a este trabajo, a la Universidad Internacional Sek, según lo establecido por la Ley de Propiedad Intelectual y el Reglamento a la Ley de Propiedad Intelectual.

Paola Karina Yépez Cadena

C.C. 1713201711

DEDICATORIA

Dedico este trabajo de investigación a mi esposo Andrés y mis hijos María Lorena y Simón quienes fueron un gran apoyo emocional durante el tiempo en que trabajé en su elaboración.

A mis padres Carlos y Olga quienes me apoyaron todo el tiempo, con su amor, soporte y colaboración.

A mis abuelos Simón Arturo y Olga quienes me alentaron para continuar, cuando parecía que me iba a rendir.

A mi hermano Esteban quien ha sido mi guía y ejemplo; y, a mi hermana Lorena que a pesar de no encontrarse entre nosotros está a mi lado en cada paso que doy siendo mi mayor inspiración.

A todos los que me apoyaron para escribir y concluir este trabajo.

Para ellos es esta dedicatoria, pues es a ellos a quienes se las debo por su apoyo incondicional.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Portada

Declaración Juramentada

Dedicatoria

Introducción.....1

CAPÍTULO I.....2

Antecedentes de los Derechos del Contribuyente y Definiciones

1.1 Los Derechos del Contribuyente.....2

1.1.1 Definición.....2

1.1.2 Principios básicos.....2

1.2 La Administración Tributaria.....9

1.2.1 Definición.....10

1.2.2 Principales roles y deberes de la Administración Tributaria.....11

1.2.3 El Servicio de Rentas Internas.....12

1.3 Reseña histórica de los Derechos del Contribuyente.....13

1.4 Influencia de los Derechos Humanos en los Derechos del Contribuyente....17

1.5 Análisis doctrinario y legal de la Administración Tributaria.....18

1.5.1 Definición doctrinaria y legal del contribuyente.....18

1.5.2 Definición doctrinaria y legal de la Administración Tributaria.....20

CAPÍTULO II.....23

Legislación de los Derechos del Contribuyente vigente en el 2014 en el Ecuador

2.1 Constitución de la República del Ecuador.....23

2.2 Leyes y Reglamentos.....23

2.3 Resoluciones del Servicio de Rentas Internas.....25

2.4 Derechos del Contribuyente ante la Administración Tributaria Central.....26

2.5 Departamento de Derechos del Contribuyente del SRI.....28

2.6 Opinión crítica sobre la aplicación de los Derechos del Contribuyente.....32

CAPÍTULO III.....	35
Análisis comparativo de la legislación de los principales Derechos del Contribuyente ante la Administración Tributaria Central de México y España con la del Ecuador	
3.1 Similitudes y diferencias de los principales Derechos del contribuyente.....	35
3.1.1 Ley Federal de los Derechos del contribuyente de México.....	35
3.1.2 Ley General Tributaria de España.....	38
3.2 Matriz comparativa de la regulación sobre los Derechos de los Contribuyentes de España, México y Ecuador.....	45
3.3 Debida Aplicación de los Derechos del Contribuyente.....	52
3.4 Jurisprudencia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.....	53
3.5 Conclusiones y recomendaciones.....	57
3.5.1 Conclusiones.....	57
3.5.2 Recomendaciones.....	57
Bibliografía.....	59
Anexo 1: Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (México).....	61
Anexo 2: Extracto de la Ley General Tributaria (España).....	68

INTRODUCCIÓN

El presente estudio ha tenido como fin analizar los derechos de los contribuyentes y la debida aplicación que debe dar la Administración Tributaria Central de modo que sean considerados por el legislador para que se pueda establecer un cuerpo legal que los ampare, de conformidad con la normativa vigente en el año 2014.

En el capítulo I se analiza las generalidades y antecedentes de los derechos del contribuyente, inicia con la definición, roles de la administración tributaria central, reseña histórica de estos derechos, influencia que tienen los derechos humanos en este tipo de derechos y se finaliza con el análisis doctrinario y legal del contribuyente y la administración tributaria central.

En el capítulo II se analiza el soporte legal que tienen los derechos del contribuyente en el Ecuador, partiendo de los fundamentos de estos de acuerdo con la Constitución del Ecuador, las leyes y reglamentos vigentes, así como las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, en general una opinión crítica sobre la aplicación de los derechos del contribuyente ante la administración tributaria central actualmente en el país.

Finalmente el capítulo III realiza un análisis comparativo de la legislación de otros países con las actuales regulaciones en el Ecuador, donde se puede observar que países como México y España principalmente disponen de legislaciones completas y muy claras que ofrecen un soporte al contribuyente con sus derechos y no solamente obligaciones, siendo de esta manera una base para el análisis comparativo y determinar que las actuales resoluciones del Servicio de Rentas Internas son básicas, incompletas y no tienen el peso legal necesario, por lo que se crea un cuerpo normativo respecto de los derechos del contribuyente, de tal manera que se creen los mecanismos necesarios para su cumplimiento.

CAPITULO I

Antecedentes de los Derechos del Contribuyente y Definiciones

1.1 Los derechos del contribuyente

1.1.1 Definición

“Las obligaciones o los deberes que debe cumplir la Administración Tributaria ante los contribuyentes en cuanto a las funciones de recaudación control y educación tributaria.”¹

“Todos los actos que las autoridades fiscales realizan deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados”²

Los derechos del contribuyente son aquellos, mediante los cuales la Administración Tributaria protege y tutela la relación entre el Estado y el ciudadano, de allí que su debida aplicación generará así también obligaciones para los contribuyentes.

1.1.2 Principios básicos

Consagrados en la Constitución del Ecuador y como sujetos de derecho, los contribuyentes tienen derechos y obligaciones. Por una parte, es necesario entender que la contribución al Estado permite que un país se desarrolle y se favorezca en salud, educación, seguridad, vialidad, infraestructura, así como, a la organización misma del país.

De acuerdo a la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero de Colombia, la contribución es sinónimo de solidaridad y a su vez pilar de los principios constitucionales de equidad, igualdad y justicia social. Así también, de acuerdo a dicha entidad, los derechos del contribuyente tienen el propósito de garantizar al contribuyente que se cumplan con lo establecido en las normas tributarias,

¹ ABREU, Santiago. Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria. Centro Universitario Regional del Oeste. República Dominicana. 2003. Disponible en: <http://www.monografias.com>

² GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis. Derechos de los contribuyentes. Universidad Nacional Autónoma de México, México 2000. Pág. 18.

aduaneras y cambiarias, cerciorándose de que no se impongan cargas no establecidas por la Ley, y reciba un tratamiento justo, equitativo, amable y respetuoso.³

De acuerdo al autor López⁴, basado en los principios de Willian Pety y Adam Smith, los derechos tributarios están basados en los fundamentos de equidad, certeza, conveniencia y economía, que para él son los principios supremos del derecho tributario.

Por su parte, de acuerdo a Zabala⁵, todo sistema tributario debe contar con la característica de la simplicidad, la flexibilidad y la suficiencia. Estos principios de acuerdo al autor, buscan que la carga tributaria sea justa y equitativa para los sujetos que afecta, por tanto, para el autor deberá existir principios de: legalidad, equidad o justicia tributaria, igualdad o generalidad, derecho a la propiedad y neutralidad impositiva.

Existen varios principios con los que están de acuerdo varios autores en derecho tributario, como son el principio de legalidad, igualdad, equidad o justicia tributaria, no afectación de los tributos respeto a la propiedad privada, proporcionalidad, generalidad, no confiscatoriedad, no discriminación arbitraria en el trato que debe dar el Estado en materia económica, protección jurisdiccional.

Masbernát⁶ menciona en su análisis sobre garantías constitucionales del contribuyente, que el derecho europeo considera varios principios inspiradores para los derechos de los contribuyentes, como son:

El de proporcionalidad, la no discriminación en razón de nacionalidad, el de claridad en la determinación de los derechos y deberes, el de confianza legítima; un principio específico de los contribuyentes, cual es el de equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos. Además, se ha configurado el derecho a no declarar contra sí mismo, establecido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Dichos principios se explican como sigue:

A.- Proporcionalidad. Se ha articulado sobre la base de tres elementos íntimamente unidos, cuales son: la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto.

³ MASBERNAT, Patricio (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina Nacional. Chile: Ius et Praxis. Disponible en: <http://www.scielo.cl/scielo.php>

⁴ LÓPEZ VALDÉS, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile. Pág. 18.

⁵ FLORES ZABALA, Ernesto. 2011. Disponible en: <http://catarina.udlap.mx>

⁶ MASBERNAT, Patricio (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina Nacional. Chile: Ius et Praxis. Disponible en: <http://www.scielo.cl/scielo.php>

La idoneidad, que supone que los medios elegidos no sean inútiles para alcanzar el fin al que sirve la norma o el ejercicio de la potestad. En tal sentido, las normas aplicables a los contribuyentes deben ser idóneas para hacer posible el ejercicio de los derechos del contribuyente.

La necesidad, que implica la obligación de intervenir de la forma más moderada o menos gravosa posible (susceptible de alcanzar la finalidad perseguida con la misma eficacia) sobre el patrimonio jurídico del ciudadano, y en particular, sobre sus derechos fundamentales.

La proporcionalidad en sentido estricto, que supone moderar los beneficios derivados de la medida, y el sacrificio que implica para los derechos de los ciudadanos.

B.- No discriminación (directa o indirecta) en razón de nacionalidad (sea respecto de personas o productos), incluyendo las que se producen a través de deberes formales, reglamentos, y prácticas de la Administración.

C.- Claridad en la determinación de los derechos y deberes, que implica que los principios de seguridad jurídica y de protección a los particulares exigen que en los ámbitos abarcados por el Derecho Comunitario, las normas de Derecho de los Estado miembros sean formuladas de manera inequívoca para permitir que las personas interesadas conozcan sus derechos y obligaciones en forma clara y precisa y que los órganos jurisdiccionales nacionales aseguren su respeto. En virtud de este principio los particulares podrán acudir al juez nacional para que se declare inaplicable y se dejen sin efecto las normas confusas o de difícil interpretación.

D.- Confianza legítima. La jurisprudencia del TJCE ha entendido que mientras el principio de seguridad jurídica tiene un contenido objetivo al hacer referencia a un ordenamiento jurídico merecedor de confianza y estable, el principio de confianza legítima se determina en las situaciones individuales. La autoridad administrativa infunde a los particulares confianza en la estabilidad de sus decisiones y no puede súbitamente adoptar una medida que contraría tal confianza, excepto cuando un interés público superior así lo exija. Sería una concreción de la seguridad jurídica (certeza jurídica derivada de la actuación de la otra parte) y del principio de buena fe (cuando su ámbito se restringe a una determinada relación jurídica).

E.- Equivalencia y efectividad en la devolución de ingresos indebidos. Es un principio específico del estatuto del contribuyente cuya aplicación por el TJCE ha sido especialmente intensa para garantizar la obtención de ingresos practicados indebidamente, cuando lo "indebido" tiene por causa una infracción al derecho Comunitario.

El principio de equivalencia supone que la regulación interna no debe ser más desfavorable que la referente a los recursos de naturaleza interna, cuando se trata de una infracción al Derecho Comunitario.

*El principio de efectividad exige que el sistema interno no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario.*⁷

Por otro lado, para el Dr. Juan Carlos Benalcázar Guerrón, Asesor del Tribunal Constitucional, los derechos del contribuyente nacen de los principios que establece la Constitución. Al respecto señala:

*“De los principios básicos de la tributación, pueden deducirse varios derechos constitucionales del contribuyente. Así, el principio de legalidad, cuyo origen se remonta nada menos que a la Carta Magna de 1215, tiene como fundamento proteger el derecho de propiedad de la arbitrariedad de la autoridad, de igual manera que los principios de proporcionalidad y progresividad. El principio de igualdad no es más que la aplicación al ámbito tributario del derecho constitucional reconocido en el artículo 23 numeral 3 de la Constitución de la República. Por último, el principio de generalidad, que en cuanto a los derechos protegidos se relacionaría con el de igualdad, impide la arbitrariedad y la discriminación”*⁸.

A continuación se desarrolla un análisis de los principios tributarios establecidos en el Art. 5 del Código Tributario, que son en Ecuador fundamento de los derechos del contribuyente:

Principio de legalidad.

El principio de legalidad, señala *“que no puede existir tributo sin ley que lo establezca, lo cual está íntimamente vinculado con una idea central: para que se creen o modifiquen tributos, debe existir la*

⁷ MASBERNAT, Patricio (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina Nacional. Chile: Ius et Praxis. Disponible en: <http://www.scielo.cl/scielo.php>

⁸ GUERRÓN, Juan Carlos. Derechos constitucionales del contribuyente. 8 DE ABRIL 2008. Disponible en: <http://www.derechoecuador.com>

expresión de voluntad, legítimamente constituida, manifestada en forma solemne, es decir, a través de una ley”⁹.

En el ordenamiento jurídico ecuatoriano, el principio de legalidad tiene jerarquía constitucional, de conformidad a lo establecido con el artículo 11, numeral 3 de la Constitución, que dice: *“El ejercicio de los derechos se regirá por los siguientes principios: 3. (...) Para el ejercicio de los derechos y las garantías constitucionales no se exigirán condiciones o requisitos que no estén establecidos en la Constitución o la ley”¹⁰*

Al respecto, en las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en la quinta recomendación, se establece que: *“el principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo, como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración debe ser absolutamente reglada y no discrecional.”¹¹*

En definitiva, la ley debe establecer claramente el conjunto de relaciones tributarias: el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones, sanciones, órgano habilitado para recibir el pago, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria; todas estas relaciones estarán sometidas a las normas legales.

Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es otro de los principios de la tributación.

“Este principio exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de la Nación sea “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte “desproporcionado” en relación a ella.”¹²

⁹ LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Principios Constitucionales del Derecho Tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Nomos S.A. Bogotá 2002. Pág. 20.

¹⁰ Constitución de la República del Ecuador

¹¹ XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario.

¹² VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª. Edición. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1992, Pág. 205.

Franchesco Moschetti, define la capacidad contributiva como *“la idoneidad del sujeto a efectuar la prestación impuesta coactivamente y que tal idoneidad debe ser deducida de la existencia concreta del presupuesto económico relativo (...)”*.¹³

El principio de proporcionalidad es aquel, mediante el cual la normativa tributaria, debe establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica y al costo en las cargas fiscales, respecto a una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente; y, destinar igualitariamente entre todas las fuentes de riqueza.

La proporcionalidad se la obtiene mediante una tarifa progresiva de las personas, de tal manera que los ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos e inferiores ingresos.

Principio de progresividad

Respecto de la progresividad, Sáinz de Bujanda manifiesta que: *“...el reparto de la carga tributaria exige la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo. No basta, por tanto saber que han de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas quienes tengan capacidad contributiva, sino que es necesario determinar la medida que corresponde a cada sujeto”*.¹⁴

Este principio hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente, respecto a su capacidad económica. Los contribuyentes de mayor capacidad económica, terminarán aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados.

Principio de igualdad.

El principio de igualdad tributaria tiene relación íntima con el principio de generalidad en donde todos deben contribuir conforme a su capacidad contributiva, todos los contribuyentes tienen los mismos derechos y deberes.

¹³ AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Bogotá, 2001, p. 261.

¹⁴ SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, Universidad Complutense, 1979.

Este principio se entiende como la igualdad para los contribuyentes, al respecto Villegas Héctor señala:

*“No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas”.*¹⁵

Por tanto, bajo este principio todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria; sin distinción o discriminación alguna, sin que existan beneficios o gravámenes en función de raza, color, sexo, idioma, religión, etc.

Principio de generalidad.

Según Vallejo Aristizábal, *“...la generalidad positivamente equivale a la contribución de todos los administrados al impuesto, y negativamente que nadie debe quedar exceptuado de la ley tributaria, reduciéndose las exenciones al mínimo y sólo en los casos de interés público establecidos en la ley”*.¹⁶

El principio de generalidad tributaria, se refiere a que no haya discriminaciones en la imposición de tributos entre los contribuyentes, no se refiere a que todas las personas deban pagar impuestos, ni que todos lo deban realizar en la misma proporción, a lo que hace referencia este principio es que todos los impuestos que se encuentren establecidos en la ley tributaria no excepcionen injustamente. El principio de igualdad y el de progresividad deben conjugarse con el de generalidad para que la carga impositiva cumpla además con el principio de justicia.

A más de los principios tributarios analizados anteriormente, así como los derechos y garantías establecidos en la Constitución del Ecuador, el Servicio de Rentas Internas, reconoce otros derechos de los contribuyentes, los mismos que se presentarán en el capítulo II.

¹⁵ VILLEGAS, Héctor, Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 5ª. Edición. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1992, Pág. 200.

¹⁶ VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, Régimen tributario y aduanas, Loja UTPL, 2007, 2ª. Ed.

1.2 La administración tributaria

El Ecuador se ha caracterizado por un incipiente desarrollo del régimen tributario, el sistema tributario es una de las principales fuentes de financiamiento para el crecimiento en programas sociales y económicos, así como el debido cumplimiento de las leyes tributarias para mantener el sistema y mejorar la vida de los ciudadanos, se debe a la recaudación de tributos.

En el año 1989, se expide la Ley de Régimen Tributario Interno, que tenía como postulados y principios generales racionalizar y limitar la proliferación de incentivos y exenciones que generan trato discriminatorio y distorsiones en la progresividad de las tarifas, propendiendo al establecimiento de un impuesto progresivo único, tomando en cuenta la real capacidad de pago de los contribuyentes y garantice que quienes reciben menores ingresos estén sometidos a una menor tributación que aquellos que reciben mayores ingresos.¹⁷

Este fue el primer y gran paso a la modernidad del sistema tributario ecuatoriano, para garantizar una mejor recaudación de los ingresos tributarios.

Posteriormente, el 02 de diciembre de 1997, se expide la Ley 41 mediante la cual se creó el Servicio de Rentas Internas; *“el fundamento para su creación era la necesidad de modernizar la gestión de las rentas internas, en orden a incrementar las recaudaciones que garanticen el financiamiento del Presupuesto del Estado y porque era indispensable reducir la evasión e incrementar los niveles de moralidad tributaria en el país”*.¹⁸

En este marco surge una nueva entidad en la administración de los tributos internos, dejando atrás a la anterior Dirección General de Rentas, dependencia del entonces Ministerio de Finanzas, hoy Ministerio de Economía y Finanzas.

Luego de un período de transición, el Servicio de Rentas Internas empieza su gestión efectiva en el mes de agosto de 1998, en este primer año se impulsa el fortalecimiento de la Administración

¹⁷ MOZQUERA IZURIETA, Paola. Análisis e impacto de los impuestos implementados, salida de divisas y activos en el exterior, al sector financiero del país. Universidad Central del Ecuador. Quito – Ecuador. 2012 Pág. 24.

¹⁸ Ibídem

Tributaria con la propuesta de un esquema tributario que elimine los escudos fiscales y los beneficios tributarios que se reflejaban en una pobre recaudación fiscal.

Con este impulso, se expiden cuerpos legales fundamentales que crean un marco normativo moderno e innovador, como las siguientes:

- Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;
- Reglamento de Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno;
- Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador;
- Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal;
- Reglamento a la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal;
- Código Tributario;
- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; entre otras.

1.2.1 Definición

La Administración Tributaria es la herramienta útil para cumplir con los objetivos de recaudar y vigilar el cumplimiento de las normas tributarias por parte de los administrados, impedir el fraude fiscal y el empleo de prácticas ilícitas en desmedro de las arcas fiscales.

Nowark citado por Diego Ribadeneira Vásquez, señala que la administración tributaria *“debe ser el instrumento eficaz para convertir en realidad y vida el contenido de las leyes fiscales.”*

Ribadeneira Vásquez considera que el fin esencial de la administración tributaria *“que la justifica y determina, es la aplicación de las normas tributarias (...), por lo tanto el objetivo fundamental de aquella Administración no es otro que el cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias...”*.¹⁹

De ahí que, es necesario que la administración tributaria se desarrolle en forma organizada y operativa con el fin de cumplir los objetivos que ésta persigue.

¹⁹ RIBADENEIRA VÁSQUEZ, Diego. Memorias VI Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario. Cuenca – Ecuador 20-21 de Octubre de 2005. Pág. 193.

1.2.2 Principales roles y deberes de la administración tributaria

Entre los principales roles que cumple la administración tributaria se puede mencionar: la emanación de actos administrativos y la facultad de revisarlos en ejercicio de su potestad, para lo cual se requiere de personal capacitado capaz de cumplir con sus funciones de manera eficiente.

A partir de la premisa de que es una obligación de la administración tributaria el estar al servicio de los ciudadanos, se presenta una serie de factores que pueden considerarse como condicionantes de su actuación, los cuales según lo menciona Rodríguez pueden ser:

- *La realidad socio política del Estado;*
- *La estructura organizativa del Estado;*
- *Los avances técnicos en los métodos de gestión;*
- *La realidad tributaria;*
- *La organización existente y los recursos financieros disponibles; y,*
- *El sistema fiscal a aplicar.²⁰*

Entre los deberes sustanciales de la administración tributaria se encuentran:

- *Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones de este Código y a las normas tributarias aplicables.*
- *Expedir los actos determinativos de obligación tributaria, debidamente motivados, con expresión de la documentación que los respalde, y consignar por escrito los resultados favorables o desfavorables de las verificaciones que realice.*
- *Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos.*

²⁰ RODRÍGUEZ, Federico. Desarrollo Organizacional y Medios de la Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales de España. 1986. Pág. 68.

- *Recibir, investigar y tramitar las denuncias que se les presenten sobre fraudes tributarios o infracciones de leyes impositivas de su jurisdicción.*
- *Expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la administración.*
- *Notificar los actos y las resoluciones que expida, en el tiempo y con las formalidades establecidas en la ley, a los sujetos pasivos de la obligación tributaria y a los afectados con ella.*
- *Fundamentar y defender ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal la legalidad y validez de las resoluciones que se controviertan y aportar a este órgano jurisdiccional todos los elementos de juicio necesarios para establecer o esclarecer el derecho de las partes.*
- *Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé.*
- *Cumplir sus propias decisiones ejecutoriadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior.*
- *Acatar y hacer cumplir por los funcionarios respectivos, los decretos, autos y sentencias, expedidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal.²¹*

Los funcionarios o empleados de la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones, son responsables, personal y pecuniariamente, por todo perjuicio que por su acción u omisión dolosa causaren al Estado o a los contribuyentes.

1.2.3 El Servicio de Rentas Internas

El 02 de diciembre de 1997 mediante Ley No 41 publicada en el Registro Oficial No. 206 se promulga la ley de la creación del Servicio de Rentas Internas, siendo este el organismo que se

²¹ Código Tributario. Disponible en: <http://www.silec.com.ec>

encarga de regular y controlar que se cumplan todos los deberes formales, obligaciones y derecho de los contribuyentes ante la administración tributaria.

“El Servicio de Rentas Internas (SRI) es una entidad técnica y autónoma que tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Su finalidad es la de consolidar la cultura tributaria en el país a efectos de incrementar sostenidamente el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes”²².

El mandato y compromiso del Servicio de Rentas Internas es promover y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en el marco de principios éticos y legales, para asegurar una efectiva recaudación.

El Servicio de Rentas Internas respeta los derechos del contribuyente; por esta razón se ha creado el departamento de Derechos del Contribuyente que tiene como objetivo: *“Promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la institución, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos”*.²³

1.3 Reseña histórica de los derechos de los contribuyentes

De acuerdo a Garcés²⁴, los derechos del contribuyente parten directamente de los Derechos Humanos, mismos que han estado presentes en el mundo civilizado desde siempre; sin embargo, es la primera Constitución de los Estados Unidos de América en 1788 y, posteriormente en Revolución Francesa de 1789, donde se considera la Primera “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” el 17 de Agosto de 1789, y en los cuales a su vez se establece en el artículo 13, que “para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”, mencionándose con ello el principio de generalidad, con la obligación de todos los integrantes de la

²² Servicio de Rentas Internas. Disponible en www.sri.gob.ec

²³ Servicio de Rentas Internas. Disponible en www.sri.gob.ec

²⁴ GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador 2010. Pág. 131.

sociedad a pagar impuestos. Lo cual va tomando mayor fuerza e influencia en lo posterior, por lo que luego nace la necesidad de perennizarlo como norma y de aplicación general, universal, la existencia y vigencia de esos derechos, de esa manera se llega al documento denominado “Declaración Universal de los Derechos del Hombre”, aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, en París, el 10 de Diciembre de 1958. Este documento constituye hoy día el documento defensor por antonomasia de los derechos humanos. En esta Declaración se establecen derechos que si bien no son exclusivos de los contribuyentes les son propios como personas, tales como: el derecho a la vida, a la libertad y a la seguridad de su persona (artículo 3), el derecho a la igualdad ante la Ley (artículo 7), el derecho a la tutela jurisdiccional (artículo 8), el derecho de audiencia (artículo 10), el derecho y tutela de la propiedad individual y colectiva (artículo 17), y el derecho al mínimo vital (artículo 25). Posterior a esta declaración se han realizado muchas reuniones para profundizar el tema.

Posteriormente se vinculan los Derechos Humanos al campo del Derecho Tributario, y específicamente al campo de los Derechos del Contribuyente, iniciándose cuando se realizan las XX Jornadas realizadas en la ciudad de Salvador Bahía, Brasil en Diciembre del 2000, cuyo tema de estudio fue “Los Derechos Humanos y la Tributación”, el Profesor brasileño Ricardo Lobo Torres parte de que los Derechos Humanos deben ser comprendidos como idea que integra, tanto los Derechos Humanos proclamados en los grandes textos internacionales, tales como la Declaración de los Derechos Humanos de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) de 1948, la Declaración de la Organización de Estados Americanos (OEA) de 1969, al igual que los derechos declarados y reconocidos en las Constituciones nacionales de los diferentes países.²⁵

En donde menciona que todos los países del mundo o cuando menos una gran mayoría de ellos, contaban en sus respectivas Constituciones, con disposiciones expresas de rango constitucional mediante las que establecían, reconocían, protegían y regulaban los Derechos Humanos y por tanto repudiaban todo y cualquier intento por desconocer tales derechos.

Con el tiempo se han dado grandes transformaciones con el fin de proteger estos derechos dentro del contexto de transformación del Estado de Derecho; y a su vez se han buscado perfeccionar los mecanismos de control en salvaguarda de los derechos humanos.

De esta manera, los documentos más importantes que se han desarrollado pueden sintetizarse en los siguientes:

²⁵ GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador 2010. Pág. 132.

- “1.- *La Declaración Universal de los Derechos Humanos (Derechos del Hombre) de 1948:*
- 2.- *La Convención Europea de Derechos Humanos (del Hombre) suscrita Por los integrantes del Consejo de Europa en 1950.*
- 3.- *El Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales De la ONU de 1966.*
- 4.- *La Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José De Costa Rica de 1969.*
- 5.- *De acuerdo a la reseña que trae las Memorias de las XX Jornadas del ILADT 2000, la Convención Modelo de la Organización y Desarrollo Económico OCDE y el Tratado de Maestrich ”.*²⁶

Existen varios autores que tratan el tema del contribuyente, lo cual ha hecho que se expida Cartas de Derechos de los Contribuyentes en diferentes países, con efectos legales como la Declaración de los derechos del contribuyente del Canadá que data de 1985; Carta del contribuyente de Gran Bretaña que data de 1986; Carta de Nueva Zelanda, de 1986; Carta del contribuyente de Francia de 1987; Carta de los derechos del contribuyente de los Estados Unidos de Norteamérica de 1988.

Por su parte en materia específica de derechos del contribuyente, en los Estados Unidos de América, en Julio de 1996, se expide la “Declaración de los Derechos del Contribuyente II” (Taxpayer Hill of Right II), donde se busca aumentar la protección de los contribuyentes en la cual se crea la figura del Abogado del Contribuyente (Taxpayer Advocate) con el propósito logrado, de un mayor grado de independencia y responsabilidad del sistema, la cual indica se debe dar asistencia al contribuyente resolviéndole los problemas que le plantea el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América, así como, para evitar los efectos nocivos del fenómeno de la retroactividad de las normas tributarias en general.

Se debe mencionar también la “*Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*”, expedida por el Gobierno de España, en Febrero de 1998, el mismo que busca regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, la cual según se menciona tuvo favorable acogida y pocas críticas.

²⁶ GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador 2010. Pág. 133.

Por su parte de acuerdo a Lobo Torres menciona que en países como Argentina, Brasil y Ecuador hasta el año 2000 no contaban con ningún documento normativo, ni relacionado con los derechos y garantías del contribuyente, a pesar que en las Cartas Magnas de cada uno de estos países y en Convenios Internacionales o en leyes específicas garantizan derechos humanos precisos, tales como:

*“El principio de reserva de ley que es de la mayor importancia y que constituye el tema que más extensamente ha sido desarrollado por los Profesores y tratadistas argentinos José Osvaldo Casás, Rodolfo Spisso, Luis Carranza Torres y otros; el principio de seguridad jurídica, el del debido proceso, el de la no confiscatoriedad, el del derecho de propiedad, que, en mención de R. Spisso se halla respaldado y es consecuencia directa del principio de reserva de ley y es considerado como instrumento insustituible en la defensa del derecho de propiedad, el referido a la no retroactividad de la normativa jurídica, el de capacidad contributiva, el de la tutela judicial efectiva puesto que es inviolable el derecho de la defensa en juicio tanto de la persona como de los bienes; los de igualdad, generalidad, proporcionalidad, equidad; el derecho a trabajar en la industria, comercio o más actividades lícitas; el derecho a la libre circulación de personas y mercaderías; el de razonabilidad de las leyes y del sistema tributario, el principio de la Buena Fe que obliga a impedir abusos que puedan seguirse al llamado privilegio de ejecutividad de los actos administrativos y otros afines.”*²⁷

Por su parte, en México, el 23 de junio de 2005 se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en donde se hace énfasis en los derechos procedimentales, tales como: informar al contribuyente de sus derechos al inicio de cualquier actuación de las autoridades si se trata de fiscalización, sobre el derecho a corregirse y la indicación del medio de defensa procedente; ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos, y que las actuaciones de las autoridades fiscales se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa, entre otros.

En Ecuador, como antecedente, recién en el año de 1997 se crea el Servicio de Rentas Internas con el fin de administrar las rentas del país. Y aunque sobre derechos humanos existe un importante material en la Constitución, en las leyes y tratados internacionales, específicamente en relación a los derechos

²⁷GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador 2010. Pág. 135.

de los contribuyentes solamente se encuentran las resoluciones emitidas por el Servicio de Rentas Internas, mediante las cuales se detallan los derechos del contribuyente, sin existir hasta la actualidad un cuerpo legal específico en el que se de protección y seguridad al contribuyente ante la Administración Tributaria Central.

1.4 Influencia de los Derechos Humanos en los derechos del contribuyente

De acuerdo a Garcés:

*Hay que advertir que los Derechos del Contribuyente se inscriben dentro del campo más amplio e importante de los Derechos Humanos; y, precisamente, a la luz de los principios que se relacionan con esta institución.*²⁸

El reconocimiento de los derechos humanos habla sobre la dignidad de la persona humana solamente por el hecho de serlo y por tanto de los atributos y valores que le son inherentes, es por ello que bajo esta aseveración el Estado debe conceder la protección más amplia posible a la persona y de forma integral.²⁹

La Constitución del Ecuador en su artículo 2, literal 3 menciona:

“Los derechos y garantías establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales de derechos humanos serán de directa e inmediata aplicación por y ante cualquier servidora o servidor público, administrativo o judicial, de oficio o a petición de parte.

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

En base a la Constitución del Ecuador, que acepta el consenso de la comunidad internacional, donde se reconocen los derechos inalienables de todas las personas, independientemente del país, por lo que toda persona sin excepción tiene derecho al reconocimiento y disfrute de sus derechos fundamentales.

²⁸ Ibidem

²⁹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2010), Derechos humanos de los contribuyentes. México.

Siendo así, las personas resultan ser los sujetos en el pago de contribuciones por lo que es imperativo su pleno reconocimiento como titulares de derechos fundamentales.

Por ello existe la obligación de que todas las autoridades, promuevan, respeten, protejan y garanticen los derechos humanos, lo que incluye necesariamente a las autoridades tributarias.

1.5 Análisis doctrinario y legal de la Administración Tributaria Central y el Contribuyente

1.5.1 Definición doctrinaria y legal del contribuyente

Se define como contribuyente al “realizador del hecho imponible”. Argente considera que *“es la persona física o jurídica (es decir, persona o empresa u organización) sobre la que recae el pago de un impuesto o tributo. La carga tributaria depende se deriva del hecho imposible”*.³⁰

En la La Ley Orgánica De Régimen Tributario Interno³¹ en Ecuador se indica:

Art 2: Sujetos pasivos.- Son sujetos pasivos del impuesto a la renta en calidad de contribuyentes: las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades definidas como tales por la Ley de Régimen Tributario Interno, sucursales o establecimientos permanentes de sociedades extranjeras y las empresas del sector público, excepto las que prestan servicios públicos, que obtengan ingresos.

Por su parte Torres considera por contribuyente a toda aquella persona física o moral que está obligada conforme a lo dispuesto en la Ley a contribuir con el gasto público.

Para Torres, el sujeto pasivo se puede entender como *“la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador de la obligación tributaria. Sin embargo, no es solo un hecho que genera obligaciones, también al ser contribuyente se cuentan con derechos”*³².

³⁰ ARGENTE, J. Arveras. Guía del Impuesto sobre la renta de las personas físicas. España (2007): Grupo Wolters Kluwer. Pág. 113.

³¹ Decreto Ejecutivo 1051; Registro Oficial Suplemento 337 de 15 de Mayo de 2008

³² TORRES, Blanca. Los derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al procedimiento administrativo de ejecución en el sistema federal mexicano. México: TECSISTECATL Vol. 3 Número 10, junio 2011

Por tanto, el objetivo es *“promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, analizando, canalizando y atendiendo oportuna y eficientemente temas relacionados con las actuaciones de la institución, así como proponer y coordinar la adopción de mecanismos que permitan corregir deficiencias detectadas en los procesos”*.³³

Por tanto se debe entender que en relación al contribuyente, se debe proteger los derechos de los ciudadanos en relación con la administración tributaria, observándose equilibrio entre las relaciones de la administración tributaria y el contribuyente, y que debe procurar la puesta en práctica de los derechos y garantías de los contribuyentes, dejando así, de ser una declaración de principios y reforzando la seguridad jurídica del marco tributario.³⁴

Para Garcés, aún existe gran inconformidad en relación a los sistemas financieros y tributarios y a los procedimientos que para su aplicación utiliza la Administración tributaria, pues analizando los textos sobre Derecho Financiero y Hacienda Pública desde la primera mitad del Siglo XX, existe una muestra clara de la existencia de problemas que afectan a las relaciones de la Administración tributaria con los contribuyentes, “problemas de todos los tiempos y que es común a la mayoría de países”. Garcés menciona, que los maestros del Derecho Financiero y Tributario, el alemán Gunter Schmolders y el francés Jean Diverge, en su obra compartida, “Problemas de Psicología Financiera” publicada a finales de la primera mitad del Siglo XX afirman que:

*Los agentes de la Administración financiera extienden maquinalmente millares de impresos conminatorios que dirigen a las personas que las leen como cartas que les son personalmente dirigidas y se sienten, a veces heridos, otras atemorizados y siempre mal dispuestos con respecto a una Administración que les trata con una falta de consideración total y es así como nace el malentendido sin que nadie haya hecho nada para provocarlo ni mucho menos para solucionarlo.*³⁵

También se menciona que las fórmulas “descortesés” que figuran en los impresos administrativos, que ha existido desde hace tanto tiempo y que los funcionarios han llegado a no tener conciencia de su

³³ Servicio de Rentas Internas. Disponible en www.sri.gob.ec

³⁴ TORRES, Blanca. Los derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al procedimiento administrativo de ejecución en el sistema federal mexicano. México: TECSISTECATL Vol. 3 Número 10, junio 2011

³⁵ GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador (2010).

contenido literal. Existiendo efectos de inestabilidad y complejidad en los sistemas financieros y tributarios.

Garcés indica que a pesar del tiempo transcurrido *“desde que los autores citados formularon sus observaciones, nada o casi nada ha cambiado; o, para usar una fórmula en boga, todo ha cambiado, empero, todo sigue igual”*, mencionándose como prueba las afirmaciones del profesor español Luis Moreno Fernández, y reproducidas por el profesor argentino Guillermo Lalanne en su trabajo *“Las facultades de la Administración tributaria en el procedimiento tributario”* que consta publicado en el libro *“Procedimientos Tributarios”* de varios autores, coordinados por el Profesor Alejandro Altamirano, donde mencionan que:

*La Administración tributaria no puede exigir a los ciudadanos que conozcan el sistema tributario a la perfección, sin posibilidad de equivocarse, con el riesgo de ser sancionado en caso contrario, que se interpreten y apliquen las normas, no como se deriva de su propio contenido, sino como a la Administración le interesa que se interpreten; y, para ello, se les ofrece un sistema de normas prolijo, complejo, heterogéneo, disperso, oscuro, confuso, impreciso, variable, transitorio, pero acompañado de un sistema sancionador contundente y altamente discrecional para la Administración pero, en cambio, cuando la Administración es la que se equivoca, no hay sanción.*³⁶

1.5.2 Definición doctrinaria y legal de la Administración tributaria

Para Barrios, *“la Administración tributaria es una entidad del ejecutivo encargada de hacer cumplir funciones, verificar y fiscalizar el cumplimiento de las leyes tributarias, es decir, es la que controla impuestos y tasas del país”*³⁷

Por tanto es necesario definir y entender los objetivos y fines de la administración tributaria.

- Aumentar los ingresos propios, de fuentes locales, diversificadas y sustentables.
- Promover el pago voluntario y oportuno de los impuestos.

³⁶ GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador (2010). Pág. 195.

³⁷ BARRIOS, Jeniffer. (2010). Disponible en: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Administracion-Tributaria/451232.html>

Vincula todos los elementos de la gestión tributaria:

- El ordenamiento jurídico tributario.*
- La estructura organizativa y los procedimientos.*
- El Sistema de gestión automatizada y las recomendaciones de las buenas practicas de la administración Tributaria.*
- Actualizar los instrumentos jurídicos que rigen los tributos municipales o crear nuevos que los creen o regulen eficientemente.*
- Implantar una estructura organizativa hacendistas acorde con las exigencias legales Suministrándoles eficiencia administrativa, transparente, flexible, ágil.*
- Desarrollar buenas prácticas de la gestión tributaria.*
- Utilización de una plataforma tecnológica adecuadas a las exigencia de la Administración Tributaria.³⁸*

Para Ramírez, la administración tributaria es un órgano competente del Ejecutivo Nacional para ejercer, entre otras, las funciones de:

- 1) Recaudar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios;*
- 2) Ejecutar los procedimientos de verificación y de fiscalización y determinación para constatar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones de carácter tributario por parte de los sujetos pasivos del tributo;*
- 3) Liquidar los tributos, intereses, sanciones y otros accesorios, cuando fuere procedente;*
- 4) Asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias solicitando de los órganos judiciales, las medidas cautelares, coactivas o de acción ejecutiva; y,*
- 5) Inscribir en los registros, de oficio o a solicitud de parte, a los sujetos que determinen las normas tributarias y actualizar dichos registros de oficio o a requerimiento del interesado. En*

³⁸ BARRIOS, Jeniffer (2010). Disponible en: <http://www.buenastareas.com/ensayos/Administracion-Tributaria/451232.html>

*Venezuela, la Administración Tributaria recae sobre el Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria, SENIAT.*³⁹

Para Ramírez, las facultades, funciones y deberes de que tiene la administración tributaria como ente del Estado, son:

*“La facultad para recaudar los tributos, fondos, intereses, sanciones y a accesorios según lo establezca la Ley, es decir, ejecutar todo lo referente a la fiscalización y el cumplimiento de las Leyes tributarias..., así como, establecer sistemas de información, análisis estadístico, económico y tributario, suscribir convenios interinstitucionales con organismos nacionales e internacionales para el intercambio de información, dictar normas, leyes y procedimientos para la aplicación e interpretación de las mismas”.*⁴⁰

Para el Código Tributario en Ecuador, artículo 64, *“la Administración tributaria central. La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca.”*

Es posible indicar además que la administración tributaria es un componente básico en la aplicación de cualquier sistema tributario, por lo que, dependiendo de la valoración que se realice de su actuación, se podrá constatar los objetivos que se originan en el poder político basados en la legislación tributaria. Por lo que no es posible valorar el sistema tributario si es equitativo en base a la lectura de la legislación, sino que dependerá de la manera en que la administración tributaria central misma, de tal manera que se de cumplimiento con la ley de igual forma para todos los grupos de contribuyentes.

³⁹ RAMÍREZ, José. Tributos y tributación aduanera (2007). Pág. 35.

⁴⁰ Ibídem.

CAPITULO II

Legislación de los Derechos del Contribuyente vigente en el 2014 en el Ecuador.

2.1 Constitución de la República del Ecuador

Al analizar la Constitución del Ecuador es posible partir de que es fundamental que el Estado garantice a todos sus habitantes, sin discriminación alguna, el libre y eficaz ejercicio y el goce de los derechos humanos establecidos en la Constitución. Para ello, la Constitución Política del Ecuador señala que:

“Art. 18.- Los derechos y garantías determinados en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, serán directa e inmediatamente aplicables por y ante cualquier juez, tribunal o autoridad.”

Por tanto, en materia de derechos y garantías constitucionales, ninguna autoridad podrá exigir condiciones o requisitos no establecidos en la Constitución o la ley, para el ejercicio de los derechos y si bien todo ciudadano tiene como obligación el cumplimiento de sus deberes tributarios, esta responsabilidad tiene como contrapartida el respeto de sus derechos y garantías constitucionales.

En el artículo No. 300 de la Constitución se menciona lo siguiente:

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”

Indicándose de esta manera que de acuerdo a la regulación de la constitución, el régimen tributario debe manejarse con eficiencia, equidad, aspectos que denotan parte del derecho del contribuyente.

2.2 Leyes y reglamentos

Código Tributario

En el código tributario por su parte se identifica dentro de los principios el siguiente:

“Art. 5.-- Principios tributarios. El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”

Por su parte, las atribuciones, deberes y facultades legales de las que goza la administración tributaria central se encuentra contemplada en el Art. 67 del Código Tributario.

“Art. 67.-- Facultades de la administración tributaria. Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.”

En resumen, las facultades que ostenta la administración son: la reglamentaria, la determinadora, la resolutoria, la sancionadora y la recaudadora.

Dentro de la normativa, en el artículo 73 de la Codificación del Código Tributario, indica que la actuación de la administración tributaria debe desarrollarse con arreglo a los principios de simplificación, celeridad y eficacia.

Por su parte como principales deberes se menciona:

“Art. 96.-- Deberes formales. Son deberes formales de los contribuyentes o responsables:

1. Cuando lo exijan las leyes, ordenanzas, reglamentos o las disposiciones de la respectiva autoridad de la administración tributaria:

- a) Inscribirse en los registros pertinentes, proporcionando los datos necesarios relativos a su actividad; y, comunicar oportunamente los cambios que se operen;*
- b) Solicitar los permisos previos que fueren del caso;*
- c) Llevar los libros y registros contables relacionados con la correspondiente actividad económica, en idioma castellano; anotar, en moneda de curso legal, sus*

operaciones o transacciones y conservar tales libros y registros, mientras la obligación tributaria no esté prescrita;

d) Presentar las declaraciones que correspondan; y,

e) Cumplir con los deberes específicos que la respectiva ley tributaria establezca.

2. Facilitar a los funcionarios autorizados las inspecciones o verificaciones, tendientes al control o a la determinación del tributo.

3. Exhibir a los funcionarios respectivos, las declaraciones, informes, libros y documentos relacionados con los hechos generadores de obligaciones tributarias y formular las aclaraciones que les fueren solicitadas.

4. Concurrir a las oficinas de la administración tributaria, cuando su presencia sea requerida por autoridad competente.”

“Art. 97.- Responsabilidad por incumplimiento.- El incumplimiento de deberes formales acarreará responsabilidad pecuniaria para el sujeto pasivo de la obligación tributarla, sea persona natural o jurídica, sin perjuicio de las demás responsabilidades a que hubiere lugar.”

Así la legislación ecuatoriana tributaria vigente, si bien está orientada a normar y definir las obligaciones del contribuyente, pero mínimamente se menciona sus derechos y garantías.

2.3 Resoluciones del Servicio de Rentas Internas

Por su parte las resoluciones que actualmente el Servicio de Rentas Internas ha considerando para el cumplimiento de la legislación, ya que de acuerdo a lo establecido en el artículo 8 de la Ley No. 041, es facultad del Director General del Servicio de Rentas Internas expedir las resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias.

Resolución NAC-DGER2007-0304, R.O. 89 de 22 de Mayo de 2007

Con la emisión de esta resolución se da valor jurídico a nivel nacional respecto de los derechos de los contribuyentes, estableciendo aquellos derechos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, administradas por el Servicio de Rentas Internas.

Posteriormente la Reforma a la Resolución: NAC-DGER2008-1413, R.O. 481 de 04 de Diciembre de 2008, en la que se sustituye el artículo referente a las quejas y su procedimiento.

Reforma Resolución NAC-DGERCGC10-00273 , R.O. 224 de 29 de Junio de 2010

En la publicación de Resolución No. NAC-DGERCGC10-00273 emitida por el Director General del Servicio de Rentas Internas, mediante la cual se reforma la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, la misma que establece los derechos de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, administradas por esta Autoridad Tributaria.

El Art. 1 de la Resolución No. NAC-DGERCGC10-00273 sustituye el Art. 1 de la Resolución No. NAC-DGER2007-0304, señalando que a más de los derechos y garantías establecidos en la Constitución y Leyes de la República, el Servicio de Rentas Internas reconoce varios derechos de los contribuyentes, tema que será detallado en el siguiente apartado.

Por su parte la resolución NAC-PPDR2007-0789 de 2 de agosto de 2007 establece funciones de los delegados de Derechos del Contribuyente en el ámbito regional y provincial. Y las resoluciones NAC-DGER2007-1065 de 25 de octubre de 2007 y la Reforma Resolución NAC-DGER 2008-1452, R.O. 489, 16 - dic – 2008 norman el procedimiento para la recepción y trámite de las denuncias tributarias previamente presentados.

2.4 Derechos del Contribuyente ante la Administración Tributaria Central

De acuerdo a la Resolución NAC-DGERCGC10-00273, R.O. 224 del 29 de junio del 2010, el Servicio de Rentas Internas reconoce como derechos de los contribuyentes, entre otros los siguientes:

“1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.

2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.

4. Derecho a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público.

5. Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.

6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate.

7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.

8. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.

9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos de que se trate de una disposición judicial o de autoridad competente.

10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el

obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.

11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.

12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes.

13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.

15. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley.

16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.

17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.”⁴¹

2.5 Departamento de Derechos del Contribuyente del Servicio de Rentas Internas

Ha sido creado un departamento de Derechos del Contribuyente en el Servicio de Rentas Internas, mismo, que busca: promover, difundir y salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes, para lo cual ha considerado desarrollar procedimientos administrativos que permitan aumentar la celeridad y eficacia, así mismo receptor, estudiar y canalizar las quejas y sugerencias, principalmente

⁴¹ Resolución NAC-DGERCGC10-00273, R.O. 224, 29- jun-2010. Disponible en www.sri.gob.ec.

relacionadas con las actuaciones de la administración tributaria central en tanto que estas afecten sus garantías y derechos y finalmente formular propuestas de solución a los procesos cuestionados.⁴²

De esta manera se plantea como objetivos del Departamento:

Definir e implantar mecanismos de coordinación que se reflejen en las Direcciones regionales y provinciales y que permitan adoptar las acciones necesarias para el eficiente cumplimiento de las funciones de la Administración.

Por tanto, proponer modificaciones ya sea en la normativa o procedimentales para la mejor defensa de los derechos de los contribuyentes. Con ello receptor y canalizar las denuncias relacionadas a temas tributarios y de implicancia administrativa, manteniendo actualizado, coordinando y supervisando el sistema de denuncias relacionadas con temas tributarios.

Finalmente, realizar el direccionamiento y seguimiento de las denuncias tributarias y administrativas coordinando las acciones pertinentes hasta su cierre.

De esta manera, garantizar que los Derechos del Contribuyente sean observados, respetados, con tiempos de respuesta óptimos y el uso eficiente de los recursos.⁴³

La visión que se plantea el Servicio de Rentas Internas es:

Ser un departamento transparente, que Contribuya a la consolidación del Servicio de Rentas Internas como una entidad despolitizada. Sea reconocida por la sociedad por su carácter técnico y de servicio y se rija por principios de honestidad, transparencia y legalidad.⁴⁴

El departamento considera como estructura de sus procesos:

“Reporte directo a la máxima autoridad del SRI, lo que garantiza independencia para conocer, analizar y tratar aspectos relacionados con:

⁴² Ibidem.

⁴³ Ibidem

⁴⁴ Derechos del Contribuyente. Disponible en: www.sri.gob.ec

- *Quejas contribuyentes y usuarios sobre: Procedimientos internos, mala atención, problemas al efectuar trámites y aspectos institucionales*
- *Sugerencias de los contribuyentes y usuarios: Para mejorar la calidad de los servicios, simplificar trámites administrativos o aquellos que resulten innecesarios, así como cualquier otra medida de carácter general que contribuya al mejor desempeño del SRI*
- *Denuncias tributarias, relativas a la realización o preparación de una infracción tributaria*
- *Denuncias de implicancia administrativa.*⁴⁵

Procedimientos:

“Se realiza la recepción a nivel nacional de la siguiente forma:

- *Secretaría;*
- *Buzón de quejas y sugerencias;*
- *Página web; y,*
- *Contact center.*

Donde el contribuyente puede o no consignar sus datos o puede presentar de manera anónima.”

Información requerida:

“Información del interesado (nombre, número de documento de identidad o RUC, dirección, teléfono, dirección de correo electrónico u otro medio de contacto), opcional para quejas y sugerencias.

*Detalle claro de la queja, sugerencia o denuncia.”*⁴⁶

Documentación requerida:

⁴⁵ Ibídem

⁴⁶ Derechos del Contribuyente. Disponible en: www.sri.gob.ec

- *Copia del documento de identificación. (Obligatorio para denuncias tributarias y administrativas);*
- *De ser el caso copia del nombramiento del representante Legal (Obligatorio para denuncias tributarias y administrativas); y,*
- *Documentación de soporte pertinente que pudiera aportar para ayudarnos a precisar las gestiones⁴⁷.*

Las quejas se puede realizar a través de:

- Las oficinas a nivel nacional;
- Por escrito en los formularios diseñados para el efecto;
- En la página web del Servicio de Rentas Internas;
- Mediante los buzones de “Quejas y Sugerencias” o “Denuncias Tributarias”; y,
- Telefónicamente.

Internamente los procedimientos son manejados centralizadamente con el fin de que todos los requerimientos sean analizados y atendidos oportunamente.

Las quejas son analizadas y direccionadas a los departamentos o áreas involucrados para su contestación por escrito al interesado.

Las respuestas siempre son firmadas por el Director Regional en un período de 20 días hábiles.

Las denuncias de implicancia administrativa son analizadas conjuntamente con otras unidades.⁴⁸

De esta manera, bajo el esquema presentado por el Servicio de Rentas Internas, existe un procedimiento administrativo para buscar mejorar su administración y receptar quejas y sugerencias de los contribuyentes.

⁴⁷ Ibídem

⁴⁸ Derechos del Contribuyente. Disponible en: www.sri.gob.ec

2.6 Opinión crítica sobre la aplicación de los derechos del contribuyente de acuerdo a diversos autores

De acuerdo a Garcés, existe en la actualidad un movimiento de carácter internacional que procura conseguir de los gobiernos de los diferentes países la expedición de normativa legal expresa, que se relacione con el reconocimiento expreso de los derechos de los contribuyentes y de las garantías del debido proceso tanto en fase administrativa cuanto en la jurisdiccional, esto ha hecho que se expidan, como en el caso de España, una Ley específica, suficientemente extensa que precautele los derechos del sujeto pasivo; además, como en el caso de México, al expedirse la Carta de los Derechos del Contribuyente auditado y la existencia de otros documentos de idéntica finalidad. En Ecuador existe un documento de esa naturaleza, para el autor, con las resoluciones NAC-DGER2007-0304 y NAC-DGER2007-1350 publicadas en los Registros Oficiales 89 de 22 de Mayo del 2007 y 253 de 16 de Enero del 2008, respectivamente, se pone en evidencia por una parte, que existe la aceptación expresa respecto de la necesidad de proteger los derechos de los contribuyentes, pero en la práctica debe ser en forma integral y no solamente mediante resoluciones; por otra parte esos documentos de manera alguna cumplen con los fines primordiales que debe reunir un Estatuto de los Contribuyentes” tal como se halla regulado, pero al igual que la normativa de los países mencionados, se debe a la brevedad del caso, expedir por la función legislativa el documento correspondiente.

De acuerdo a Benalcázar, *“Los derechos fundamentales reconocidos por la Constitución de la República constituyen un componente básico que debe sustentar un régimen tributario justo.”*. Para el autor, no existe en la Constitución de manera explícita, el enunciado de los derechos del contribuyente, sin embargo, como afirma Casás, *“El conjunto de derechos y garantías reconocidos al contribuyente puede estar contenido explícita o implícitamente en el plano constitucional o haber sido enunciado sistemáticamente a través de una ley dictada al efecto como está comenzando a acontecer, frente a un reclamo sostenido con insistencia, en diversos países de Europa y América”*⁴⁹.

Benalcázar, mencionando al mismo autor Casás, indica que refiriéndose a la República Argentina, pero con igual valor para nuestro país, afirma que:

“(...) en tanto partamos del texto constitucional, la recreación de los derechos, garantías, reglas y principios que sistemáticamente apreciados pueden conformar el “Estatuto

⁴⁹ BENALCÁZAR, Carlos. Derechos constitucionales del contribuyente. 2008. Disponible en: http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=2726

Constitucional del Contribuyente", requiere de la labor del jurista buscando el hilo conceptual que enhebra cada una de las piezas que lo conforman, a partir, en la mayoría de los casos, de reglas constitucionales que proyectan sus efectos sobre todo en el ordenamiento jurídico y, consiguientemente, también en el ámbito específico de las regulaciones tributarias".⁵⁰

El autor menciona que se requiere un sistema tributario debidamente articulado en sus principios para contribuir a su efectiva vigencia.

"Como indican Samuelson y Nordhaus las funciones más importantes del Estado son mejorar la eficiencia económica, mejorar la distribución de la renta, estabilizar la economía por medio de la política económica y gestionar la política económica internacional". Sobre la primera, los autores citados indican que "Un objetivo económico fundamental del Estado es contribuir a la asignación socialmente deseable de los recursos". Sobre la segunda, afirman que "En las sociedades más pobres, es pequeño el exceso de renta que puede transferirse de los ricos a los desfavorecidos. Pero las sociedades, a medida que son más opulentas, pueden dedicar más recursos a prestar servicios a los pobres; esta actividad -la redistribución de la renta- constituye la segunda gran función del Estado". Se añade que "La renta se redistribuye por medio de la política de impuestos y de gasto, aunque la regulación también desempeña a veces un papel importante"⁵¹.

Por otro lado, el Profesor argentino José Osvaldo Casás, cuando examina los antecedentes del documento denominado "Estatuto del Contribuyente", menciona algunos que, según su expresión, son el producto de las tensiones existentes entre las Administraciones tributarias y los obligados tributarios, siendo condición esencial para la seguridad jurídica la existencia y reconocimiento de adecuados sistemas de defensa frente a las posibles arbitrariedades cuya eliminación constituye uno de los objetivos básicos de la seguridad jurídica; de otro lado, según expresa el Profesor Héctor Villegas cuando se refiere al tipo de problemas señalados por Casás, que es imposible pretender que la gente se sienta jurídicamente segura si no advierte una adecuada protección por parte de los organismos administrativos y jurisdiccionales, por lo que, a toda costa debe evitarse la arbitrariedad en la aplicación de los preceptos respectivos. Dentro de esta misma línea de pensamiento el Profesor italiano Pietro Adonino afirma que constituye lugar común la permanente queja sobre el carácter

⁵⁰ Ibídem

⁵¹ BENALCÁZAR, Carlos. Derechos constitucionales del contribuyente. 2008. Disponible en: http://www.derechoecuador.com/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=2726

complejo, contradictorio e inestable de las normas tributarias que son modificadas con excesiva frecuencia lo que constituye un particular que conduce forzosamente a la incertidumbre y ésta a la omisión en el cumplimiento de las obligaciones.⁵²

De acuerdo a Garcés, los países adoptan el Estatuto del Contribuyente, en un Código de defensa del contribuyente que proteja exclusivamente los derechos del sujeto pasivo; en el que se establece:

“Los derechos y garantías sobre el procedimiento de verificación o fiscalización; la paridad en materia de tasas de interés, la unificación y reducción de los plazos de prescripción, el derecho de obtener el resarcimiento del costo de los avales y garantías rendidas para litigar y por la suspensión de los actos tributarios; además de velar por los intereses de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias. Así, las inmunidades o privilegios para limitar el poder de tributar deben considerar la vigencia de los Derechos Humanos y deben garantizar la libertad de circulación y comercio, la prohibición de tributos confiscatorios, el mínimo de existencia, los derechos de pobres, ancianos y minusválidos, la prohibición de la retroactividad de las normas tributarias.”

De todo lo mencionado, se puede anotar que en el país, aunque el Servicio de Rentas Internas ha buscado desarrollar una normativa, a través de la resolución y cuenta con un procedimiento para quejas y para buscar el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes, el peso legal aún es bastante limitado y la difusión de estos derechos aún es incipiente y por tanto de muy poca aplicación en los sujetos pasivos, es por ello que la implementación de una legislación que regule el tema se ha visto como una necesidad en diversos países y no debe ser distinto en el caso de Ecuador, por lo que en el siguiente capítulo se analiza las legislaciones de otros países en relación a los derechos del contribuyente y su aplicabilidad al Ecuador.

⁵² GARCÉS MOREANO, Rodrigo. Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador 2010.

CAPITULO III

Análisis comparativo de la legislación de los principales Derechos del Contribuyente ante la Administración Tributaria Central de México y España con la del Ecuador.

3.1 Similitudes y diferencias de los principales derechos del contribuyente

3.1.1 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de México.

En México existe la denominada “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente”, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 23 de Junio de 2005.⁵³

Dentro de la ley en su artículo 2 se consideran los derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- *Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. Es deber de las autoridades fiscales informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.*
- *Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables. El Código Fiscal de la Federación (CFF) señala en el artículo 22 el pago de lo indebido, es decir, que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por el contribuyente en los términos que se marcan en la propia Ley.*
- *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. Naturalmente el sujeto pasivo tiene derecho a conocer las etapas del proceso, de lo contrario lo dejaríamos en estado de indefensión; la autoridad fiscal no le debe negar dicha información.*

⁵³ RIZO, Mario. Comentarios a la ley Federal de los derechos de los Contribuyentes, 2005. Disponible en: <http://www.revistanotarios.com/?q=node/410>

- *Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados. Cada una de las autoridades, deben presentar identificación con fotografía para cualquier diligencia, en caso de no ser así, el contribuyente respaldando su derecho en esta disposición, puede solicitar la autoridad se acredite.*
- *Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley. Mientras el sujeto pasivo cubra las cuotas establecidas, puede solicitar certificación y copia de sus declaraciones, sin ningún inconveniente.*
- *Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante. Como es responsabilidad de la autoridad vigilar y salvaguardar los documentos que los contribuyentes ponen a su disposición, el contribuyente únicamente está obligado a proporcionar documentos que no hubiere presentado en su momento, y no a presentar documentos que ya fueron puestos a disposición de la autoridad fiscal.*
- *Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación: la información contenida en los documentos presentados por los contribuyentes ya sean físicos o por medios electrónicos son confidenciales, con la excepción del citado numeral 69 del CFF.*
- *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria. Este derecho se encuentra tutelado por la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), que en el artículo 5, fracción IV instituye como una de las atribuciones de la Procuraduría “Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.*
- *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa: las actuaciones por parte de las autoridades fiscales deben ser de la forma menos molesta para el contribuyente.*

- *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa. El contribuyente tiene el derecho de defenderse, y para tales efectos presentar pruebas e impugnar si lo considera conveniente a sus intereses.*
- *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas. Esta prerrogativa también se dirige al derecho de defenderse que tiene el sujeto pasivo, antes de las resoluciones.*
- *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Este derecho, establece los supuestos en que se informa al contribuyente, los plazos, y especifica que si la autoridad fiscal omite la entrega de la carta de derechos del contribuyente se le hace responsable por la omisión, sin que esto tenga efecto en la ejecución de las actuaciones.⁵⁴*

En el capítulo II, en el artículo 5, la ley enfatiza el derecho a la información, difusión y asistencia al contribuyente, mencionándose la obligación de la autoridad tributaria para que los contribuyentes conozcan sus obligaciones y también sus derechos, con la publicación de textos e información digital. Por su parte el artículo 6 menciona sobre la obligación de realizar campañas adecuadas de difusión que logren la cultura contributiva.

Se menciona también en el artículo 7 de la referida Ley, la obligación por parte de las autoridades tributarias de publicar instructivos de tiraje masivo y de fácil comprensión, que permitan dar a conocer a los contribuyentes las diversas formas de pago de las contribuciones.

El artículo 8 estipula indica la obligación de disponer de oficinas en diversos lugares del territorio nacional para ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones y también facilitar la información a través de Internet como una alternativa.

⁵⁴ TORRES, Blanca. Los derechos y obligaciones de los contribuyentes entorno al procedimiento administrativo de ejecución en el sistema federal mexicano. México: TECSISTECATL Vol. 3 Número 10, junio 2011.

Además se menciona la posibilidad de realizar consultas sobre el tratamiento tributario en situaciones reales y concretas, las cuales deberán ser contestadas en un plazo de 3 meses.

Se menciona en el artículo 10 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente de México, que respetando la privacidad individual, se informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos sobre el ingreso, impuestos, deducciones entre otros datos relevantes de los contribuyentes.

El artículo 11 menciona medios de fomento para los contribuyentes de entregar comprobantes tributarios por las operaciones que realicen, las autoridades competentes deben organizar loterías tributarias en las que, con diversos premios, participen las personas que hayan obtenido los respectivos comprobantes.

De igual manera, los artículos 12 al 17 de la referida Ley, mencionan garantías sobre los procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias en relación a informar al contribuyente, que exista la posibilidad de corregir su situación, plazos y sus mecanismos.

Por su parte los artículos 21 y 22 tratan sobre los derechos y garantías en el caso del los procedimientos sancionadores, donde en caso inclusive de embargo, no se comprometen las mercancías del inventario circulante del negocio.

Finalmente los artículos 23 y 24 consideran los medios de defensa que tiene el contribuyente.

3.1.2 Ley General Tributaria de España

En España existe la Ley Tributaria, la misma que integra dentro de la misma los derechos de los contribuyentes. Esta ley corresponde a la 58/2003, de 17 de diciembre, y que 1 de julio de 2004 se convierte en la norma fundamental en el ámbito tributario al derogar la Ley 230/1963, de 28 de diciembre.

De forma general, los principales objetivos de la Ley General Tributaria son:

- *Reforzar las garantías de los contribuyentes y la seguridad jurídica.*
- *Impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa.*
- *Posibilitar la utilización de las nuevas tecnologías y modernizar los procedimientos tributarios.*
- *Establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, el control tributario y el cobro de las deudas tributarias.*
- *Disminuir los litigios en materia tributaria.*⁵⁵

El artículo 34 de la Ley mencionada, en su sección IV de Los Derechos y Garantías de los Obligados Tributarios establece 20 derechos siendo su contenido el siguiente:

“Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- *Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
- *Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.*
- *Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.*
- *Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.*

⁵⁵ ALMOGUERA, José Antonio. Guía práctica del contribuyente. España. 2012.

- *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- *Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.*
- *Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración, siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.*
- *Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.*
- *Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.*
- *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.*
- *Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.*
- *Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.*
- *Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.*

- *Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.*
- *Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.*
- *Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.*
- *Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.*
- *Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.*
- *Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.*
- *Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.*

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.”

Por su parte, en el artículo 99 de la Ley Española, relativo al “Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios”, establece varias garantías procesales que se tiene en la aplicación del desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, donde se establece lo siguiente:

1. *En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.*

2. *Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados.*
3. *Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas.*
4. *El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución.*
5. *El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley.*
6. *Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.*
7. *Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean*

preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.

8. *En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones.*⁵⁶

Para el cumplimiento de esta fase de la ley, con lo cual se garantice el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes, España se cuenta con un Consejo para la Defensa del Contribuyente, creado según Decreto 2458/1996, de 2 de diciembre y se encuentra integrado al Ministerio de Hacienda, mismo que se encarga de velar por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atiende además las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que aplican los órganos del Estado y es el encargado de efectuar las sugerencias y propuestas basados en la legislación.

Las principales funciones del Consejo para la Defensa del Contribuyente son:

- a) *Recibir, a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, las quejas, reclamaciones y sugerencias de los ciudadanos, relacionadas directa o indirectamente con los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria.*
- b) *Verificar y hacer constar las quejas y reclamaciones, recogiendo toda la información necesaria, y, posteriormente, realizar sugerencias para poder adoptar las medidas que se estimen pertinentes.*
- c) *Asistir a los ciudadanos en el ejercicio del derecho de petición reconocido en la Constitución en el ámbito tributario.*
- d) *Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa en relación con la función genérica de defensa del obligado tributario, bien se refiera a la regulación de los tributos o a su aplicación.*

⁵⁶ Noticias Jurídicas, España, 2006. Disponible en: http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html

- e) *Elaborar una memoria anual en la que quede reflejado el resumen de sus actuaciones a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas que se consideren convenientes para evitar la reiteración fundada de quejas o reclamaciones por parte de los obligados tributarios.*
- f) *Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda en la resolución de quejas, reclamaciones y sugerencias formuladas por los ciudadanos, cuando aquél lo solicite.*
- g) *Proponer al Secretario de Estado de Hacienda, a través del Presidente del Consejo de Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los ciudadanos.*⁵⁷

De esta manera, también la legislación española dentro de la misma ley, de manera organizada y respaldando su acción a través de un Consejo para la Defensa del Contribuyente garantiza el cumplimiento de los derechos del contribuyente.

A continuación se presenta a través de una matriz los diferentes artículos o ideas que mencionan cada una de las leyes en los diferentes países y la comparación con la resolución en Ecuador, de forma resumida para su análisis.

⁵⁷ ALMOGUERA, José Antonio. Guía práctica del contribuyente. España. 2012.

3.2 Matriz comparativa de la regulación sobre los Derechos de los Contribuyentes de España, México y Ecuador.

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.	Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.	Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.
Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.	Derecho a ser informado y asistido por las autoridades tributarias en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias	Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.		Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios
Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.	Derecho a conocer la identidad de las autoridades tributarias bajo cuya responsabilidad	Derecho a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público.
Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.		Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.
Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta ley.	Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades tributarias.	Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate.

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
		Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.
Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración.	Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente.	Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados.
Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos.	Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes. Respetando la privacidad individual, se informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.	Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente.
		Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario.
Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.	Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones tributarias aplicables.	Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.	Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria actuante.	Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha.

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.	Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito tributario.	Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
Derecho al reconocimiento de los beneficios tributarios que resulten aplicables.		Derecho al reconocimiento de los beneficios tributarios de conformidad con la ley.
		Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.		Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos.	Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes. Respetando la privacidad individual, se informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática.	Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente.
		Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.
		Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario.

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.	Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones tributarias aplicables.	Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.
Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.	Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad tributaria actuante.	Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha.
Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.	Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución.	Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.
Derecho al reconocimiento de los beneficios tributarios que resulten aplicables.		Derecho al reconocimiento de los beneficios tributarios aplicables de conformidad con la ley.
		Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.
Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.		Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.
		Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria.

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
Derecho a obtener, en los términos previstos en esta ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.	Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables	
Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda.		
Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.		
Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.		
Derecho a obtener copia a su costa de los documentos del expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta ley.		
En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes.	Garantías sobre los procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias en relación a informar al contribuyente.	
Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos.		

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado.		
El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente.		
El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud.	Medios de defensa que tiene el contribuyente.	
Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico.		
Las actuaciones de la Administración tributaria e se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos.		
En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas.		
	Derecho a la información, difusión y asistencia al contribuyente, mencionándose la obligación de la autoridad tributaria para que los contribuyentes conozcan sus obligaciones y derechos.	
	Obligación de realizar campañas adecuadas de difusión que logren la cultura contributiva.	
	Publicar instructivos de tiraje masivo y de fácil comprensión, que permitan dar a conocer a los contribuyentes las diversas formas de pago de las contribuciones.	

ESPAÑA	MÉXICO	ECUADOR
	Obligación de disponer de oficinas en diversos lugares del territorio nacional para ayudar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.	
	Posibilidad de realizar consultas sobre el tratamiento fiscal en situaciones reales y concretas.	
	Fomento para los contribuyentes de entregar comprobantes por las operaciones que realicen.	
	Derechos y garantías en el caso de los procedimientos sancionadores, donde en caso inclusive de embargo, no se comprometen las mercancías del inventario circulante del negocio.	

Como se puede observar claramente, partiendo de la ley tributaria, específicamente de los derechos de la Ley General Tributaria Española, se ha desarrollado la Ley Mexicana, con muchos aspectos iguales o similares, pero en diferente orden y en ciertos casos con ciertas modificaciones, pero que finalmente se define como una ley e incluye otros y diferentes procedimientos que son aplicables a su situación y complementan la legislación con aspectos que seguramente estudiaron eran necesario considerar para su reglamentación. Por su parte la resolución del Servicio de Rentas Internas, considerada como los derechos de los contribuyentes en Ecuador, de igual forma, toma literalmente algunos artículos o derechos presentados en la Ley Española y tiene un aporte mínimo o casi insignificante en lo que se refiere a otros aspectos aplicables al país y mas bien contrariamente omite muchos aspectos procedimentales, de control, de difusión que sí se incluyen en las legislaciones de España y México.

Para lo cual cabe indicar que, si bien es cierto es lícito y aceptable en ciertos casos el considerar tomar referentes de otras leyes y sus aspectos relevantes, en este caso, y sin indicar que sean incorrectos o malos los derechos plasmados en la resolución del Servicio de Rentas Internas, sí se puede decir que es una valoración insuficiente de los derechos del contribuyente, pues no considera derechos sobre la difusión de hacia los contribuyentes, contrariamente de forma permanente se indica que “el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento”, tampoco se consideran procedimientos en el

caso de sanciones, o reembolsos para quienes tienen ese derecho, entre otros aspectos que dejan con muchos vacíos los derechos reales que deben tener los contribuyentes por el hecho mismo de serlo y por su contribución al país, además que no tienen la fuerza legal para su cumplimiento, sino que son regulaciones generales carentes de los detalles requeridos en una ley y que deberían considerarse para un mayor soporte del contribuyente y que sea un real beneficiario de sus derechos.

3.3 Debida aplicación de los derechos del contribuyente

Como lo han mencionado algunos autores, que se presenta su opinión en el punto 2.6, debe existir garantías para los procesos tanto en la fase administrativa cuanto en la jurisdiccional, es por ello que la legislación española ha realizado reformas a la ley general de tributación de modo que pueda estar normado los derechos de los contribuyentes, de forma que exista una ley suficientemente completa para la exigencia de la administración tributaria, así como para exigir los derechos y garantías de los contribuyentes.

Por su parte, como lo presentan los analistas, es una condición esencial, que permita eliminar tensiones entre la administración tributaria y sus obligados, y en función de la seguridad jurídica el poder disponer de los medios necesarios para evitar arbitrariedades, objetivo básico de la seguridad jurídica.

Se debe además considerar derechos y garantías sobre los procedimientos de verificación o fiscalización y en general velar por los intereses de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias, lo cual entre otros aspectos lo consideran con mucha claridad los diversos autores.

Por tanto, es claro a través del estudio realizado que existe un reconocimiento por parte de las autoridades tributarias de que debe existir los derechos de los contribuyentes, por lo que se ha planteado los mismos a través de la resolución del Servicio de Rentas Internas, lo cual hay que reconocer son una base inicial para disponer de alguna herramienta de soporte por parte de los contribuyentes, pero a su vez esto debe ser la plataforma para la creación de una ley que realmente soporte u ofrezca las garantías necesarias a los contribuyentes. Una ley que contenga principalmente:

Derechos generales de los contribuyentes

- Respeto, cortesía,
- Agilidad,

- Transparencia,
- Poder presentar reclamos y sugerencias,
- Recibir pronunciamiento de sus solicitudes y procesos
- Disponer de plazos regulados,
- Tener confidencialidad sobre su información
- Disponer de acceso a sus registros
- Rehusar presentar documentos que no sean normados
- Disponer de la certificación de su documentación

Derecho a un interponer defensa en actos administrativos

- Derecho a un proceso adecuado
- Poder formular alegatos
- Derecho a la defensa y a ser escuchado
- Garantía en los procedimientos de comprobación
- Poder presentar las pruebas correspondientes

Derecho al reconocimiento de los beneficios tributarios

- Derecho a la devolución que procedan de acuerdo a la ley

Derecho a ser informado

- Tener asistencia al contribuyente
- Derecho a informarse por medios adecuados sobre sus obligaciones y sean de fácil comprensión, fomentando la contribución
- Poder realizar consultas sobre casos específicos

3.4 Jurisprudencia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador⁵⁸

⁵⁸ <http://www.cortenacional.gob.ec/cnj/index.php/component/k2/item/108-jurisprudencia>

3.4.1 Fallo de Casación No. 0142-2008

ÁREA: CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
REGISTRO ADMINISTRATIVO	
RESOLUCIÓN No.:	0142-2008
JUICIO No.:	0142-2008
PROCEDENCIA:	Ex Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (2008)
FECHA DE LA RESOLUCIÓN:	05 de Octubre de 2009
TIPO DE RESOLUCIÓN:	Sentencia
TIPO DE JUICIO (TRÁMITE):	Especial
ASUNTO:	Impugnación de acto administrativo
ACTORES(S) AGRAVIADO(S):	/ Compañía FERRO TORRE S.A. (Recurso: Casación)
DEMANDADO(S) PROCESADO(S):	/ Director General y Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas (Recurso: Casación)
DECISIÓN:	Desecha el recurso interpuesto
JUEZ:	Dr. Suing Nagua José (Juez Ponente)
<u>RATIO DECIDENDI – RAZÓN DE LA DECISIÓN</u>	
ÁMBITO JURÍDICO: (Descriptores)	PAGO EN EXCESO DEL IMPUESTO A LA RENTA
TEMA PRINCIPAL: (Restrictor)	SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE CUANDO EL PAGO EXCEDEN EL IMPUESTO CAUSADO DECLARADO
RATIO DECIDENDI: (Razón de la Decisión)	Si la administración se extralimita en sus atribuciones e incluye glosas en la Resolución de pago en exceso, estas no caben, así como tampoco puede la administración efectuar controles y verificaciones bajo esta figura.
EXTRACTO DEL FALLO:	conforme lo sostiene la jurisprudencia de la Sala en varios fallos, a la que hay que atenerse pues, la administración no ha practicado la verificación que se reserva de manera expresa en la resolución del reclamo; además, precisamente en ejercicio del control de legalidad previsto en el Art. 273, la Sala del Tribunal de Instancia declara que el Director Regional del

	Servicios de Rentas Internas se ha extralimitado en sus atribuciones al incluir glosas en la Resolución de pago en exceso, porque no cabe por parte de la Administración efectuar controles y verificaciones con ocasión de una petición de lo pagado indebidamente, criterio que ha sostenido la Sala de lo Fiscal de la ex -Corte Suprema de Justicia por reiteradas ocasiones; tal declaratoria no constituye resolver más allá de lo solicitado como argumenta la Administración.
RESOLUCIÓN No.:	0142-2008

3.3.2 Fallo de Casación No. 0017-2009

ÁREA: CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
REGISTRO ADMINISTRATIVO	
RESOLUCIÓN No.:	0017-2009
JUICIO No.:	0017-2009
PROCEDENCIA:	Ex Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia (2008)
FECHA DE LA RESOLUCIÓN:	28 de Octubre de 2009
TIPO DE RESOLUCIÓN:	Sentencia
TIPO DE JUICIO (TRÁMITE):	Especial
ASUNTO:	Impugnación de acto administrativo
ACTORES(S) AGRAVIADO(S):	/ DESTILEC S.A. (Recurso: Casación)
DEMANDADO(S) PROCESADO(S):	/ DIRECTOR GENERAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS (Recurso: Casación)
DECISIÓN:	Casa el auto recurrido y dispone que el proceso vuelva a la sala de Instancia para que se pronuncie sobre lo principal
JUEZ:	Dr. Suing Nagua José (Juez Ponente)
<u>RATIO DECIDENDI – RAZÓN DE LA DECISIÓN</u>	
ÁMBITO JURÍDICO:	LEGALIDAD DEL AUTO QUE RECHAZA LA DEMANDA POR

(Descriptores)	EXTEMPORÁNEA
TEMA PRINCIPAL: (Restrictor)	PLAZO QUE TUVO EL CONTRIBUYENTE PARA IMPUGNAR LA RESOLUCIÓN
RATIO DECIDENDI: (Razón de la Decisión)	El recurso es procedente si el derecho del contribuyente para impugnar no ha fenecido.
EXTRACTO DEL FALLO:	El tema a dilucidar es la legalidad del Auto de la Sala de Instancia que rechaza la demanda por extemporánea, habida cuenta de la existencia, aparente, de dos fechas de notificación de la Resolución impugnada. En la especie, las aparentes dos fechas de notificación de la Resolución que se impugna, de 22 y 29 de marzo de 2007, nos conducen a determinar que el plazo que tuvo el contribuyente para impugnar la Resolución fenecía el 20 o el 27 de abril de 2007, según se considere una u otra fecha. Así mismo, consta del expediente la referencia hecha por el contribuyente respecto a la declaración de la Administración Tributaria sobre la fecha de notificación (foja 1), lo cual es corroborado con la copia notariada del Oficio No. RC1DANO2007314, (foja 96) en la que consta que "...la Administración Tributaria considera como fecha de notificación el 29 de marzo de 2007". La demanda fue presentada el 27 de abril de 2007, es decir cuando el derecho del contribuyente para impugnar la Resolución no había fenecido, lo que vuelve procedente el recurso.
RESOLUCIÓN No.:	0017-2009

3.5 Conclusiones y recomendaciones

3.5.1 Conclusiones

Como ha sido posible observar a lo largo del presente estudio, es claro que primeramente Ecuador no cuenta con una ley que permita garantizar los derechos de los contribuyentes, los cuales si bien es cierto y no hay que descartar, se definen a través de una resolución del Servicio de Rentas Internas, presentándolos como derechos de los contribuyentes, mencionándose 18 derechos, que son específicos y se puede decir que al menos representan una base para defender a los contribuyentes, como entes pasivos en el ámbito tributario.

Las resolución del Servicio de Rentas Internas, acerca de los derechos de los contribuyentes, se observa han sido tomados de forma directa de la Ley Española o de la Ley Mexicana, con una aporte insipiente y muy poco análisis sobre la realidad del país, y si bien en es cierto, como se ha mencionado en el estudio, es lícito en ciertos casos representa parte de la metodología considerar legislaciones de otros países, las mismas deben ser analizadas, verificadas, aplicadas a la realidad del país y completadas o resumidas según corresponda, más esta no ha sido la situación en el caso de aplicar los derechos de los contribuyentes en Ecuador.

Aun observando lo que falta por mejorar y sobre todo, realizar el análisis correspondiente y poder crear una ley de Derechos del Contribuyente, se puede indicar y reconocer también que se ha realizado un aporte sobre el tema, de modo que ya existen derechos plasmados a través de una resolución y se ha creado un departamento de derechos del contribuyente como un primer paso para dar cabida a reclamos y sostener parcialmente los derechos y garantías de los contribuyente.

3.5.2 Recomendaciones

El primer aspecto que se ha mencionado a lo largo del estudio es que es conveniente y fundamental desde los fundamentos mismo de los derechos humanos, así como de los derechos de quienes contribuyen, es el de elevar a ley los Derechos de los Contribuyentes y crear los mecanismos necesarios para su cumplimiento.

Se debe considerar una ley que esté integrada a Ley de Tributación o independiente de la misma que considere aspectos como los Derechos generales de los contribuyentes, que bastante bien los recoge la actual resolución del Servicio de Rentas Internas, pero adicionalmente que considere: derecho a un interponer defensa en actos administrativos, derechos al reconocimiento de los beneficios fiscales, derecho a ser informado, así como derechos y garantías inclusive sobre procesos sancionadores.

Finalmente se recomienda que así como se propone tratar los derechos de los contribuyentes y existe una base ya para su aplicación, es fundamental que la legislación busque esos equilibrios, ofreciendo garantías a las personas y que la legislación no se parcialice hacia uno u otro sector, sino que siempre que existan dos o más grupos, pueda existir derechos y obligaciones que permitan el fin mismo que es la justicia.

BIBLIOGRAFÍA

- Código Tributario Ecuatoriano, 1) Codificación 2005-09, Suplemento del Registro Oficial 38, 14 de junio de 2005. 2) Fe de erratas, Registro Oficial 70, 28 de julio de 2005. 3) Fe de erratas, Registro Oficial 126, 17 de octubre de 2005. 4) Ley s/n, Tercer Suplemento del Registro Oficial 242, 29 de diciembre de 2007. 5) Ley s/n, Segundo Suplemento del Registro Oficial 392, 30 de julio de 2008. 6) Ley s/n, Suplemento del Registro Oficial 544, 9 de marzo de 2009. 7) Ley s/n, Suplemento del Registro Oficial 48, 16 de octubre de 2009. 8) Ley s/n, Suplemento del Registro Oficial 94, 23 de diciembre de 2009.
- Constitución Política del Ecuador, Registro Oficial No. 449, 20 de octubre de 2008.
- Garcés Rodrigo. (2010). Jornadas de derecho tributario, Los derechos del contribuyente. Ecuador
- JOSÉ OSWALDO CASÁS, Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del principio de reserva de ley tributaria. Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 2005 reimpresión.
- LUIS R. CARRANZA TORRES, Planteo en defensa de los derechos del contribuyente frente al Fisco. Editorial Legis, Buenos Aires 2007.
- MEMORIAS DE LAS XX JORNADAS DEL INSTITUTO LATINOAMERICANO DE DERECHO TRIBUTARIO, Tema I: Derechos Humanos y Tributación, realizadas en Salvador, Bahía Brasil, 2000.
- MEMORIAS DE LAS XXV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Tema II: Responsabilidad del Estado en los actos de contenido tributario, Cartagena de Indias, Colombia, Febrero del 2010.
- RODOLFO R. SPISSO, Derecho Constitucional Tributario; Tercera Edición, Buenos Aires: Lexis Argentina, 2007
- López 1998. López Valdés, José Francisco, Compendio de Derecho Tributario. Memoria para optar al Grado de Licenciado en derecho, Universidad Central, 1998, Santiago de Chile.

- Zavala 2001. Zavala Ortiz, José Luis, Manual de derecho tributario, Editorial Jurídica Conosur, Santiago, 2001.
- Lara 2002. Lara Berríos, Bernardo (Subdirector Servicio de Impuestos Internos), "Derechos y garantías de los contribuyentes en Chile", Revista del SII, año 2002
- Aste 2002. Aste, Christian, Curso de Código Tributario, Editorial de Aste Ltda. Santiago de Chile, 2002.
- Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero, Medellin, 2010; Disponible en: http://www.dian.gov.co/content/defensoria/contenidos/Contribuyente_Usuario_Aduanero.pdf
- Masbernat Patricio (2002). Garantías Constitucionales del Contribuyente: Crítica al enfoque de la doctrina nNacional. Chile: Ius et Praxis
- Términos Financieros, Diccionario de Economía. Argentina (2012) <http://www.terminosfinancieros.com.ar/definicion-contribuyente-37>
- <http://www.sri.gob.ec/web/guest/derechos-del-contribuyente>
- <http://www.revistanotarios.com/?q=node/410>
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>
- <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/32/pr/pr23.pdf>
- <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/podium/cont/32/pr/pr23.pdf>

ANEXOS

ANEXO 1: LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (MÉXICO)

TEXTO VIGENTE

Nueva Ley publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005

**Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.-
Presidencia de la República.**

VICENTE FOX QUESADA, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:

Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente

DECRETO

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1o.- La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios.

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.

III. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

IV. Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

VIII. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

XII. Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Artículo 3o.- Los contribuyentes podrán acceder a los registros y documentos que formando parte de un expediente abierto a su nombre, obren en los archivos administrativos, siempre que tales expedientes correspondan a procedimientos terminados en la fecha de la solicitud, respetando en todo caso lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 4o.- Los servidores públicos de la administración tributaria facilitarán en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

Las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran la intervención de los contribuyentes deberán de llevarse a cabo en la forma que resulte menos gravosa para éstos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

CAPÍTULO II

Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente

Artículo 5o.- Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Los contribuyentes que apeguen su actuación a los términos establecidos en los criterios emitidos por las autoridades fiscales, que se publiquen en el **Diario Oficial de la Federación**, quedarán exentos de responsabilidad fiscal.

Artículo 6o.- Las autoridades fiscales realizarán campañas de difusión a través de medios masivos de comunicación, para fomentar y generar en la población mexicana la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente.

Artículo 7o.- Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones. Las autoridades fiscales, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación que tengan competencia en materia fiscal, deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Artículo 8o.- Las autoridades fiscales mantendrán oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, facilitando, además, la consulta a la información que dichas autoridades tengan en sus páginas de Internet.

Artículo 9o.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 10.- Respetando la confidencialidad de los datos individuales, el Servicio de Administración Tributaria informará al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes.

Artículo 11.- Para estimular la obligación legal de los contribuyentes de entregar comprobantes fiscales por las operaciones que realicen, las autoridades fiscales organizarán loterías fiscales en las que, con diversos premios, participarán las personas que hayan obtenido los comprobantes fiscales respectivos. Las loterías fiscales se podrán organizar tomando en cuenta los medios de pago, diversos al efectivo, que reciban los contribuyentes.

CAPÍTULO III

Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación

Artículo 12.- Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

Artículo 13.- Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

Artículo 14.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15.- Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

Artículo 16.- Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el período objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo

del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.

Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código Fiscal de la Federación.

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

Artículo 18.- Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

Artículo 19.- Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Artículo 20.- Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y períodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

CAPÍTULO IV

Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

Artículo 21.- En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Artículo 22.- Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.

CAPÍTULO V

Medios de defensa del contribuyente

Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.

Artículo 24.- En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial.

Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo.

TRANSITORIOS

Artículo Primero.- La presente Ley entrará en vigor un mes después de su publicación en el **Diario Oficial de la Federación**. Las autoridades fiscales realizarán una campaña masiva para difundir las nuevas disposiciones contenidas en la misma.

Artículo Segundo.- Las disposiciones previstas en la presente Ley, sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que se inicien a partir de la entrada en vigor del presente ordenamiento.

Artículo Tercero.- A partir de la entrada en vigor de la presente Ley, se estará a lo siguiente:

I.- Para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, se podrá señalar el domicilio para recibir notificaciones de conformidad con lo dispuesto en la fracción XIV del artículo 2o. de la presente Ley.

II.- Para los efectos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 208 citado, cuando no se señale el domicilio para recibir notificaciones en los términos establecidos en la fracción XIV del precitado artículo 2o. de esta Ley, las notificaciones que deban practicarse se efectuarán por lista autorizada.

III.- Los contribuyentes podrán presentar en los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como prueba documental, el expediente administrativo en los términos establecidos en el artículo 24 de la presente Ley, no obstante que exista disposición en contrario en el Código Fiscal de la Federación.

México, D.F., a 28 de abril de 2005.- Dip. **Manlio Fabio Beltrones Rivera**, Presidente.- Sen. **Diego Fernández de Cevallos Ramos**, Presidente.- Dip. **Marcos Morales Torres**, Secretario.- Sen. **Sara I. Castellanos Cortés**, Secretaria.- Rúbricas."

En cumplimiento de lo dispuesto por la fracción I del Artículo 89 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y para su debida publicación y observancia, expido el presente Decreto en la Residencia del Poder Ejecutivo Federal, en la Ciudad de México, Distrito Federal, a los diecisiete días del mes de junio de dos mil cinco.- **Vicente Fox Quesada**.- Rúbrica.- El Secretario de Gobernación, **Carlos María Abascal Carranza**.- Rúbrica.

ANEXO 2: EXTRACTO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA (ESPAÑA)

SECCIÓN IV. LOS DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS.

Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

1. Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

- a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- b. Derecho a obtener, en los términos previstos en esta Ley, las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 26 de esta Ley, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- c. Derecho a ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de un acto o para aplazar o fraccionar el pago de una deuda, si dicho acto o deuda es declarado total o parcialmente improcedente por sentencia o resolución administrativa firme, con abono del interés legal sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto, así como a la reducción proporcional de la garantía aportada en los supuestos de estimación parcial del recurso o de la reclamación interpuesta.
- d. Derecho a utilizar las lenguas oficiales en el territorio de su comunidad autónoma, de acuerdo con lo previsto en el ordenamiento jurídico.
- e. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- f. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios en los que tenga la condición de interesado.
- g. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener copia sellada de los documentos presentados ante la Administración,

siempre que la aporten junto a los originales para su cotejo, y derecho a la devolución de los originales de dichos documentos, en el caso de que no deban obrar en el expediente.

h. Derecho a no aportar aquellos documentos ya presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración actuante, siempre que el obligado tributario indique el día y procedimiento en el que los presentó.

i. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada y para la imposición de sanciones, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las Leyes.

j. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

k. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

l. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.

m. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta Ley.

n. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

ñ. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación o inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones ya que las mismas se desarrollen en los plazos previstos en esta Ley.

o. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales que resulten aplicables.

p. Derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración tributaria.

q. Derecho a que las manifestaciones con relevancia tributaria de los obligados se recojan en las diligencias extendidas en los procedimientos tributarios.

r. Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando.

s. Derecho a obtener copia a su costa de los documentos que integren el expediente administrativo en el trámite de puesta de manifiesto del mismo en los términos previstos en esta Ley.

Este derecho podrá ejercitarse en cualquier momento en el procedimiento de apremio.

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.