

**CARRERA DE DERECHO**

**Informe Final de Estudio de Caso.**

**Previo a la obtención del título de Abogado de los Juzgados y Tribunales de la República.**

**Tema:**

JUICIO N° 09501-2018-00310, QUE SIGUE CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A. EN CONTRA DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS, POR LA IMPUGNACIÓN AL ACTO DE DETERMINACIÓN N° 09201806500150963. “INOBSERVANCIA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE IRRETROACTIVIDAD E IGUALDAD”.

**Autoras:**

Sonia Doménica Castro Celleri

Karla Thalya Oyervide Fernández

**Tutor Personalizado:**

Ab. María Fernanda Linzán Saltos Mgs.

**Cantón Portoviejo - Provincia de Manabí - República del Ecuador.**

**2021**

**CESIÓN DE DERECHOS DE AUTOR**

Sonia Doménica Castro Celleri y Karla Thalya Oyervide Fernández, declaramos ser las autoras del presente análisis de caso y de manera expresa hace la cesión de los derechos de autor y propiedad intelectual del presente trabajo investigativo: Caso tributario PROCESO Nº 09501-2018-00310 ACTORES CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A. DEMANDADO DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

Declaro que dicho trabajo es original en su contenido de expresión, el cual no infringe derechos de terceros, asimismo concedo este tema a favor de la Universidad San Gregorio de Portoviejo, por otorgar su entidad universitaria, para el desarrollo del mismo.

Portoviejo, 07 de marzo de 2021



SONIA DOMÉNICA CASTRO CELLERI

C.C 131585525-2

Autora



KARLA THALYA OYERVIDE FERNANDEZ

C.C 135030540-3

Autora

INDICE

[**1.** **INTRODUCCIÓN** III](#_Toc68855401)

[**2.** **MARCO TEÓRICO** 6](#_Toc68855402)

[**2.1** **Marco Conceptual, Referencial y Doctrinal** 6](#_Toc68855403)

[**2.1.1** **De la Determinación Tributaria** 6](#_Toc68855404)

[**2.1.1.** **Sujetos de la Determinación Tributaria** 10](#_Toc68855405)

[**2.1.2.** **Sistemas de Determinación Tributaria** 12](#_Toc68855406)

[**2.1.3.** **Resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio emitidas por el Servicio de Rentas Internas** 18](#_Toc68855407)

[**2.1.4.** **De la Sustancia Económica para fines tributarios** 20](#_Toc68855408)

[**2.1.5.** **Empresas fantasmas o inexistentes para fines tributarios** 21](#_Toc68855409)

[**2.1.6.** **Principios Constitucionales del Régimen Tributario inobservados** 23](#_Toc68855410)

[**2.1.7.** **Facultad Reglamentaria** 29](#_Toc68855411)

[**3.** **ANÁLISIS** 31](#_Toc68855412)

[**3.1** **. Antecedentes del Caso** 31](#_Toc68855413)

[**3.2.** **Hechos fácticos** 35](#_Toc68855414)

[**3.3.** **Análisis de la normativa vigente** 38](#_Toc68855415)

[**3.4.** **Análisis de sentencia** 43](#_Toc68855416)

[**4.** **CONCLUSIÓN** 57](#_Toc68855417)

[**5.** **BIBLIOGRAFÍA** 60](#_Toc68855418)

[**6.** **ANEXOS** 63](#_Toc68855419)

1. **INTRODUCCIÓN**

Dentro del presente trabajo que se escogió como análisis de estudio de caso previo a la obtención del título profesional como Abogadas de los Juzgados y Tribunales de la República del Ecuador se analizará el proceso número **09501-2018-00310**.

En esta investigación se abarcará diferentes preceptos jurídicos enmarcados en la Constitución y en la normativa tributaria, importantes para el desarrollo y mejor compresión de la problemática expuesta, es por ello que se identificará normas jurídicas y aportes de estudiosos del derecho respecto a los siguientes temas: determinación tributaria, sujetos de la determinación tributaria, la determinación directa y determinación presuntiva, la aplicación de las resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio expedidas por el Servicio de Rentas Internas y los principios de irretroactividad e igualdad del Régimen Tributario contenidos en la Constitución de la República del Ecuador.

En lo esencial al tema en concreto se menciona que el proceso número 09501-2018-00310, se basa en una demanda que planteó la empresa Calderesa Calderos y Representaciones Ultramar S.A., al tener conocimiento del acto de Determinación Tributaria emitido por parte del Servicio de Rentas Internas.

El SRI se basa en que el contribuyente Calderesa Calderos y representaciones Ultramar S.A., realizó transacciones con supuestas empresas fantasmas e inexistentes, por tal motivo el SRI considera que se debe aplicar la resolución NºNAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017, misma que fue reformada por la Resolución Nº NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del 27 de diciembre de 2017, la que impide la aplicación de una determinación presuntiva.

Con base en esta teoría el sujeto pasivo decide activar su derecho a demandar al darse cuenta que el acto de carácter general y cumplimiento obligatorio que aplicó el Servicio de Rentas Internas era inconsistentes, debido a que el año fiscal de su declaración correspondía al año 2015, dos años antes del Registro Oficial de la Resolución Nº NAC-DGERCGC17-00000345.

Bajo este orden de ideas se evidenciará mediante estudio y sentencia si el Tribunal Contencioso Tributario cree que si la resolución de correcta aplicación para el periodo fiscal 2015 de dicha empresa, es la resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio, número NAC-DGERCGC15-00000146 del año 2015, o si en cambio corresponde la aplicación de la resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio nº NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017, misma que fue reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del 27 de diciembre de 2017, para finalmente dejar en claro si existe realmente la inobservancia del principio constitucional del Régimen Tributario, la irretroactividad, o algún otro u otros derechos y principios fundamentales, o no si por el contrario el SRI no inobserva ningún principio al aplicar la resolución número NAC-DGERCGC17-00000345.

La importancia en el desarrollo de este tema radica en el estudio crítico que se efectúa a un Acto de Determinación Tributaria emitido por la Administración Tributaria, por las particularidades de los hechos que involucran a la fiscalización que realiza el Servicio de Rentas Internas y las normas de derecho aplicadas, no solo actuando conforme a las Leyes y Reglamentos, sino además, con base irrestricta y aplicación de Resoluciones de Carácter General y Cumplimiento Obligatorio emitidas por la misma Administración.

El análisis de caso específico permitirá dar un aporte jurídico, respecto de las actuaciones de la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades, en observancia a lo establecido dentro del Régimen Tributario y a su vez poder recordar tanto al sujeto activo como el sujeto pasivo los límites normativos e inclusive la jerarquía de normas, leyes, reglamentos y resoluciones, y los derechos y obligaciones que acarrean estas antes referidas normas de derecho.

1. **MARCO TEÓRICO**
	1. **Marco Conceptual, Referencial y Doctrinal**
		1. **De la Determinación Tributaria**

La determinaciónes una facultad ejercida por la Administración Tributaria, la cual tiene como deber determinar la responsabilidad de los contribuyentes o responsables, con el fin de hacer cumplir las obligaciones de los sujetos pasivos respecto de los tributos frente al sujeto activo.

Según el autor Rodríguez, expresa que:

La determinación de la obligación tributaria es un procedimiento administrativo a través de cual se cuantifica el monto de la obligación, se comprueba su inexistencia, su exención o su inexigibilidad. Esto se destaca como el carácter dinámico u objetivo de la determinación. De otro modo, la determinación de la obligación tributaria es un acto administrativo resolutorio, mediante el cual se dispone sobre el importe de la prestación que es objeto de la obligación, como un resultado que puede ser positivo o negativo, determinando una deuda del contribuyente u obligado o un saldo a favor, que en el primer caso se extingue a través de uno de los modos de extinción que dispone el Código Tributario y en el segundo caso da derecho a compensación o reembolso del monto del saldo[[1]](#footnote-1) (Rodriguez, 2019).

En otras palabras, se manifiesta que la determinación de obligaciones tributarias es un procedimiento administrativo mediante el cual se puede cuantificar el número de obligaciones, si no existen, están exoneradas o no se pueden hacer cumplir.

De la misma manera se implanta el criterio del autor Giuliani Fonrouge: “La determinación es el proceso simple o complejo, según los casos que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo; su finalidad, según se notará es declarativa y formal.”[[2]](#footnote-2) (Guiliani Fonrouge, 2011).

Guiliani nos dice que la determinación varía según corresponda, pueden ser declarativas y formales y se personifican de manera general por lo que plasma en la ley.

Revisando el Código Tributario en su artículo 68, expresa que, Facultad Determinadora. - ´´*La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo*´´[[3]](#footnote-3) (Código Tributario, 2005).

La determinación de las obligaciones tributarias es una o una serie de acciones reguladas realizadas por la autoridad competente vigente, que en cada caso se inclina a determinar la existencia del evento, el sujeto de la obligación, la base imponible y el monto del impuesto.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación[[4]](#footnote-4). (Nacional A. , Código Tributario, 2005).

La dinámica de esta facultad incluye: verificar, complementar o revisar las declaraciones de los contribuyentes o responsables; cuando se descubra un hecho imponible, la composición de la categoría tributaria correspondiente y la adopción de las medidas legales aplicables a la determinación.

Lo que se reafirma con el concepto proporcionado por Durango, que enuncia a la determinación como la acción o conjunto de actos que provienen de los contribuyentes o derivados de la Administración Tributaria, direccionados a contribuir o declarar la preexistencia de la base imponible, el hecho generador y la cuantía del tributo. La determinación tributaria constituye el análisis de todos los elementos conformantes del tributo para establecer cuando se ha configurado la obligación tributaria y con esta finalidad la administración debe realizar la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables.[[5]](#footnote-5) (DURANGO, 2016)

En la práctica, se conoce que el Servicio de Rentas Internas realiza los procesos de determinación tributaria a los contribuyentes que presentan riesgos tributarios en cuanto a la veracidad en la presentación de sus declaraciones de impuestos, especialmente cuando existen diferencias a favor de la administración tributaria; por lo cual, debe aplicar la figura del recargo como forma adicional de disuadir al sujeto pasivo para que efectúe una correcta determinación sus obligaciones tributarias.[[6]](#footnote-6) (ECUADOR C. D., 2017)

Es bien sabido que el Servicio de Rentas Internas implementa procedimientos de determinación tributaria para los contribuyentes.

Estos contribuyentes suelen representar riesgos tributarios, en cuanto al monto real a declarar en sus impuestos, y como se conoce, que es obligación de los sujetos determinarse la real existencia de su hecho generador, base imponible y cuantía del tributo y con este ejercicio de verificación, la Administración Tributaria controla que la información consignada en las declaraciones, sea la que corresponde, posterior a un levantamiento de información y base de datos que reposa en los sistemas y aplicativos del Servicio de Rentas Internas.

* + 1. **Sujetos de la Determinación Tributaria**

Los sujetos que son parte de la determinación tributaria son el sujeto activo y el sujeto pasivo, cuya identificación conforme la normativa tributaria será desarrollada a continuación:

* + - 1. **Sujeto activo**

Según el artículo 23 del Código Tributario, este expresa taxativamente que el sujeto activo es ´´ *el ente público acreedor del tributo*´´[[7]](#footnote-7) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

*El sujeto activo establecerá la obligación tributaria, en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, conforme al artículo 68 de este Código, directa o presuntivamente*.[[8]](#footnote-8) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

De acuerdo con la normativa vigente, se determina que quién recauda o grava las obligaciones tributarias, directa o indirectamente, es toda administración del sector público que administra la recaudación de los tributos o administra los tributos. Como es el caso de los GADS municipales, el Servicio de Rentas Internas, etc.

En el caso del Servicio de Rentas Internas se debe conocer lo establece la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas.

Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica a autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo.[[9]](#footnote-9) (Nacional A. )

* + - 1. **Sujeto pasivo**

En su articulado posterior el artículo 24 del Código Tributario nos indica que: “*Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sean como contribuyente o como responsable*”.[[10]](#footnote-10) (Código Tributario, 2005).

Visto de esta forma el sujeto pasivo es considerado una persona natural o jurídica que está obligada a realizar las declaraciones de sus transacciones a la Administración Tributaria y consecuentemente con base a esa determinación a sufragar tributos que se ocasionen de ellas.

La obligación del tributo, recae en el sujeto pasivo, ya que cuando se crea un tributo automáticamente se implementa el concepto denominado sujeto pasivo y así mismo el concepto del hecho generador, ya que está sujeta al derecho y obligación que le corresponde al sujeto pasivo, dicho de esta forma si no existiera un hecho generador, el sujeto pasivo no tendría obligación alguna de pagar un tributo, por lo tanto, debe existir un hecho generador que obligue a un sujeto a responder sobre ese hecho que genera un determinado tributo y podría ocasionar una cuantía de tributo a pagar.

* + 1. **Sistemas de Determinación Tributaria**

Los sistemas de determinación tributaria son los realizados por el sujeto pasivo, el sujeto activo y de manera mixta, como lo reafirma el Código Tributario en su artículo 88 *“Existen varias formas de determinación por declaración del sujeto pasivo, por actuación de la administración, y de modo mixto”.* [[11]](#footnote-11) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

El Código Tributario ecuatoriano enuncia que la determinación por el sujeto pasivo se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo. La declaración así efectuada, es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pero se podrá rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad.[[12]](#footnote-12) (Código Tributario, 2005).

El Código Tributario expresa en su normativa sobre la determinación por el sujeto pasivo y este lo define como una declaración que se debe presentar a tiempo a la administración tributaria cumpliendo con una serie de requisitos y formalidades que la ley exige, la administración tributaria tiene la potestad de rectificar si el sujeto pasivo ha cometido algún error al momento de realizar sus transacciones o si no hubiese presentado su declaración en el tiempo correspondiente.

En el siguiente acápite se establecerá sobre las determinaciones por parte del sujeto activo, concernientes a la Determinación Directa y la Determinación Presuntiva:

* + - 1. **Determinación directa**

Como primera figura sobre la declaración del sujeto activo se encuentra a la determinación de los tributos de manera directa se efectuará en base a las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables, su contabilidad, documentos y registros que posea. También se usará información que repose en las bases de datos de la Administración tributaria o que arrojen los cruces informáticos con diferentes contribuyentes, entidades públicas u otros. Este tipo de determinación es la usada con mayor frecuencia por las Administraciones Tributarias[[13]](#footnote-13) (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018).

La Ley de Régimen Tributario interno indica que la determinación directa es considerada por la prestación de declaraciones presentadas en función de las transacciones, que el sujeto pasivo haya realizado con entidades públicas u otras entidades, también la ley de Régimen Tributario da hincapié en que esta determinación directa es la que con mayor frecuencia usa o aplica la administración tributaria.

En este sentido, el autor Gotlib señala que: “*La determinación directa corresponde con clara prioridad cuando no hay discusión sobre los hechos y sí sobre el derecho y cuando los elementos conocidos por la Administración dan un conocimiento cierto sobre la materia imponible. No existe discrecionalidad para elegir una u otra vía*”[[14]](#footnote-14) (Gotlib, 2003).

La determinación directa, según Gotlib, corresponde a que cuando las transacciones junto con las declaraciones del sujeto pasivo están claras y no carecen de alguna duda sobre los hechos, estas no exigen ir por otro vía más que por la determinación directa.

Misma determinación que se sustenta en su base legal según Art.91 del Código Tributario hace referencia que:

La determinación directa se hará sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración tributaria en sus bases de datos. O los que arrojen sus sistemas informáticos por efecto del cruce de información con los diferentes contribuyentes o responsables de tributos, con entidades del sector públicos u otras; así como de otros documentos que existan en poder de terceros, que tengan relación con la actividad gravada o con el hecho generador”. (nacional, 2018).

El Código Tributario en su artículo 91 hace mención de la determinación directa la cual indica que se aplicara a partir de las declaraciones de las transacciones que realiza el sujeto pasivo con entidades públicas o privadas; una vez que se verifico que los hechos están claros, la administración tributaria definirá la determinación directa.

De acuerdo a la normativa ecuatoriana la determinación directa se hará en base a la contabilidad del sujeto pasivo, así como sobre la base de los documentos, datos, informes que se obtengan de los responsables o de terceros, siempre que con tales fuentes de información sea posible llegar a conclusiones más o menos exactas de la renta percibida por el sujeto pasivo[[15]](#footnote-15) (Ley de Régimen Tributario Interno, 2018).

Como ya se indicó en el artículo 91 según la normativa vigente del Código Tributario ecuatoriano la determinación directa se realizara una vez que se corrobore que los hechos transaccionales del sujeto pasivo son claros y sin ninguna obstrucción que pueda poner en duda las declaraciones del sujeto pasivo.

Según señala Mogrovejo Jaramillo, añade que este tipo de determinación directa es la verificación de actos declarativos tributarios contables de la empresa o contribuyente para constatar si se está llevando una declaración correcta de sus tributos, mediante la actividad en que se desempeñe, que permita determinar obligaciones por diferencias existentes, todas estas presentadas al sujeto activo para su debida revisión y posterior ejecución determinativa si fuera necesario.[[16]](#footnote-16) (MOGROVEJO, 2016).

* + - 1. **Determinación Presuntiva**

En la norma legal se encuentra a la determinación presuntiva en el artículo 92 del Código Tributario ecuatoriano el cual determina: Tendrá lugar la determinación presuntiva, cuando no sea posible la determinación directa, ya por falta de declaración del sujeto pasivo, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo ya porque los documentos que respalden su declaración no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla.

En el artículo 92 del Código Tributario ecuatoriano dispone que la determinación presuntiva se da cuando no existe claridad de las declaraciones del sujeto pasivo, y no fue posible para la administración tributaria realizar la determinación directa.

La determinación se fundará en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva[[17]](#footnote-17) (Nacional A. , Código Tributario, 2005).

El Código Tributario en su normativa realiza investigaciones en los que son los hechos transaccionales del sujeto activo para así de esta manera determinar si corresponde la aplicación de la determinación directa o la determinación presuntiva.

Eduardo A. Arroyo, en la obra Procedimientos Tributarios de Alejandro Altamirano, citando a Miguel Fenech da a entender que la probabilidad del hecho fijado por presunción no puede ser simple ya que “al faltar certeza se le permite (al juzgador) sólo resolver la duda sobre la base de un juicio que de cómo resultado una probabilidad fundada o cualificada.[[18]](#footnote-18) (ARROYO, 2016)

Arroyo en la obra de Alejandro Altamirano, procedimientos tributarios, cita que los procedimientos tributarios deben de ser claros y precisos para que no exista posibilidad de poner en duda al juzgador al momento de dictar resolución ya que si llegase a existir una duda se considerara como un resultado de probabilidad fundada.

Revisando al autor Fonrouge, al hablar sobre la determinación tributaria presuntiva la definen como “*el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación*”[[19]](#footnote-19) (Fonrouge, 2011)

El autor Fonrouge, define a la determinación tributaria presuntiva como actos que tiene el sujeto pasivo conjuntos a la administración tributaria destinados, por ejemplo que los sujetos pasivos deben de reconocer los actos de determinación, base imponible y los actos administrativos que requiere la administración tributaria.

A continuación se citarán las resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio, mismas que son el eje transcendental de esta problemática jurídica.

* + 1. **Resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio emitidas por el Servicio de Rentas Internas**

 Dentro de este tema se hace menester invocar la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas artículo 8.- Resoluciones de aplicación general.- El Director del Servicio de Rentas Internas expedirá, mediante resoluciones, circulares o disposiciones de carácter general y obligatorio, necesarias para la aplicación de las normas legales y reglamentarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Para la vigencia de tales circulares o disposiciones, deberán ser publicadas en el Registro Oficial y no podrán contrariar las leyes ni reglamentos. Esta facultad es indelegable.[[20]](#footnote-20) (LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS)

En este sentido nacen dos resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio que son las siguientes:

* + - 1. **Resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio número NAC-DGERCGC17-00000345**

En referencia a la determinación presuntiva la administración tributaria en el ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el Código Tributario, emite resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio NAC-DGERCGC17-00000345 reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 que sirvieron de base para la emisión del acto impugnado 0920186500150963 y que en la parte pertinente establece:

ART.2. Excepciones. - no serán aplicables factores de ajuste sobre ingresos provenientes o generados por:

Numeral 7.- Quienes hubiesen efectuado transacciones con sujetos pasivos notificados mediante resolución como empresas inexistentes o fantasmas, así como con personas naturales o sociedades actividades supuestas y/o transacciones inexistentes.[[21]](#footnote-21) (INTERNAS, 2017)

Es decir, que se excluye a los sujetos pasivos que hayan tenido operaciones económicas en el giro de su negocio con empresas fantasmas o inexistentes para fines tributarios, sin que se les pueda aplicar bajo ningún concepto una determinación presuntiva, solo una determinación directa.

* + - 1. **Resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio número NAC-DGERCGC15-00000146**

En referencia a la determinación presuntiva la administración tributaria en el ejercicio de la facultad reglamentaria establecida en el Código Tributario, emite resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio nº NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 448 del 28 de febrero de 2015, resolución que en su parte pertinente preceptúa:

ART.3. Excepciones. - Encaso que el contribuyente ejerza más de una actividad económica, la aplicación de los coeficientes de determinación presuntiva se realizará por cada actividad, constituyéndose como base imponible global la suma total de rentas determinadas presuntivamente.[[22]](#footnote-22) (Internas, 2015)

Esta resolución permite sin exclusión alguna establecer coeficientes para la determinación presuntiva, siempre que el sujeto pasivo se circunscriba en los establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento que establece las reglas a aplicar por la Administración cuando se encuentra en una determinación que no reporte datos más o menos exactos, resolución que se encontraba vigente y que se podría considerar aplicable para el periodo fiscal 2015.

* + 1. **De la Sustancia Económica para fines tributarios**

En materia Tributaria la sustancia o esencia económica tiene que ver con la calificación del hecho generador, de este modo se hace necesario fundamentarlo con el artículo 17 del Código Tributario:

Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados. Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.[[23]](#footnote-23) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

Para que la sustancia económica nazca en un determinado estado, debe existir un hecho generador, y este se da cuando el sujeto pasivo declara sus transacciones a la administración pública, la cual tiene la facultad de determinar si estas transacciones que realizó el sujeto pasivo, se realizaron de manera real, eficaz y su esencia proviene de una transacción que posee en ella validez para considerarse legal.

La sustancia económica no es más que la veracidad económica de la transacción, es decir que no sólo se considera a los documentos complementarios que respalden la operación sino más bien egreso de valores en dinero por ejemplo para satisfacer pago del bien o servicio objeto de una transacción.

* + 1. **Empresas fantasmas o inexistentes para fines tributarios**

Para que una empresa o actividad económica se considere fantasma, la normativa tributaria establece lo siguiente:

Art. 24.- Definición de empresas inexistentes.- De manera general, se considerarán empresas inexistentes aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se considerarán como inexistentes a aquellas respecto de las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda (Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno, Registro oficial 2010 Reformado 2020)[[24]](#footnote-24)

Las empresas fantasmas son consideradas como tal, por no contar con una infraestructura, ni personal, ni activos reales, por ende no es posible realizar un tipo de transacción legal, estas empresas en su mayoría son utilizadas para actos ilícitos, es importante referir que el hecho de que se encuentre legalmente constituida una empresa en el caso de los contribuyentes como personas jurídicas, ello no significa que sean válidas para ser consideradas como existentes para fines tributarios.

**Art. 25.-** Definición de empresas fantasmas o supuestas.- Se considerarán empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.[[25]](#footnote-25)(Nacional A. , Código Tributario, 2005)

El Código Tributario en su artículo 25 define a las empresas fantasmas o inexistentes como aquellas que se han construido en términos legales, pero no cuentan con veracidad al momento de fomentar con una transacción, no son consideradas como una empresa que tenga operaciones lícitas respecto de la normativa tributaria, ya sea en el ámbito administrativo como penal.

Es crucial destacar que conforme lo establece la normativa aplicable para el Régimen Tributario, la consideración de fantasmas para fines tributarios, no cuestiona el hecho de que en el caso de las compañías, estas cumplan con todos los requisitos legales para ser legalmente constituías, pues ello corresponde a otro ente de control, lo que significa esta definición perfilada a la casuística tributaria es más bien identificar a aquellas actividades económicas que les sea imposible mantener la real existencia del hecho generador, base imponible, cuantía del tributo, sujeto obligado, porque en definitiva su actividad no puede darse bajo ninguna circunstancia, y se torna evidente la simulación de la actividad para el cometimiento de infracciones tributarias inclusive.

* + 1. **Principios Constitucionales del Régimen Tributario inobservados**

Un principio constitucional jamás puede ser desconocido en beneficio de otra norma legal o constitucional o de otro tipo. Los principios constitucionales son la base axiológico-jurídica sobre la cual se construye todo el sistema normativo.

Según Monteros, H. “…la rama del derecho político, cuyo interés es el estudio de la teoría del Estado, tiene por objeto el estudio y determinación de la estructura jurídica…”; es por ello que la política, así como la política fiscal se encuentran estrechamente ligadas, por cuanto ambas definen la estructura jurídica-económica de un Estado. Para determinar la estructura jurídica de dicho Estado, es necesaria la aplicación de Principios Constitucionales, definidas como generales aplicadas al Derecho que derivan de la soberanía del pueblo y que permiten la determinación de una estructura jurídica dentro del marco normativo.[[26]](#footnote-26) (MONTEROS, 2017)

Monteros indica en su estudio de la teoría del estado es que para poder realizar alguna estructura económica es importante que se liguen a los principios constitucionales para así poder garantizar una estructura estable y segura para el estado.

El artículo 300 de la Constitución ecuatoriana

 establece “*El Régimen Tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria´´*[[27]](#footnote-27)(Nacional A. , Constitución de la República del Ecuador, 2008)*.*

La Constitución de la República del Ecuador entra en vigencia en el 2008 y en su artículo 300 consta una serie de principios que se constituyen en la base de las actuaciones jurídicas de los sujetos activo y pasivo, y consecuentemente la aplicación de las normas que forman parte del Régimen Tributario.

Revisando el Código Tributario este hace mención que el Régimen Tributario se rige por los principios de ´´generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad´´[[28]](#footnote-28) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

En nuestra Constitución ecuatoriana del 2008 se ha abordado temas de suma importancia, uno de esos temas son los principios constitucionales, estos lo que ocasionan es que a las personas les garanticen sus derechos y así evitar al máximo que se afecten los derechos tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas, estos principios constitucionales tienen jerarquía ante la ley, lo que ocasiona que la Constitución de la República agarre fuerza en su mandato y atribuya así seguridad a los ciudadanos.

A continuación, en los siguientes apartados se desarrollará lo concernientes a los principios de irretroactividad e igualdad, pertinentes al presente estudio de caso y al tema objeto de investigación.

* + - 1. **Irretroactividad**

La irretroactividad es un principio que establece con la relación jurídica, la cuales siempre intersubjetiva. De donde resulta redundante, decir que a la ley no hay que darle efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, porque los beneficios o perjuicios de una retroacción, recaen exclusivamente sobre las personas, que son los sujetos activos y pasivos en todo negocio jurídico, y nunca sobre las cosas.

Únicamente se considera que es factible la irretroactividad cuando existan sucesos benignos para el contribuyente lo que en el derecho penal se conoce como in dubio pro-reo o principio de olvido, en materia tributaria en el caso de haberse realizado la verificación de un acto practicado por el sujeto activo o de manera mixta en donde actúan ambos sujetos el Código Tributario otorga al sujeto activo para que dentro de un año posterior vuelva a verificar dicha determinación lo que considero ilegal por estar volviendo a revisar hechos que ya fueron comprobados en el ejercicio de la facultad determinadora. [[29]](#footnote-29) (PAREDES, 2019)

Paredes considera que este principio de irretroactividad es factible en determinados procesos donde se esté inobservando derechos al contribuyente; la administración tributaria al momento de verificar si el sujeto pasivo cumplió con sus deberes y responsabilidades aplica una determinación correspondiente, según la veracidad de los hechos, y este principio otorga al contribuyente seguridad de que se empleen normas sin que exista algún tipo de vulneración en sus derechos.

La retroactividad de las leyes atenta contra la seguridad jurídica, el Código Civil ecuatoriano en el artículo 6 establece la irretroactividad de las leyes, al señalar que entrará en vigencia a partir de su promulgación en el Registro Oficial y por ende será obligatoria y se entenderá conocida. No cabe la imposición de tributos posteriores con efectos retroactivos, la Ley Tributaria no tiene carácter retroactivo, lo contrario atenta contra la seguridad jurídica[[30]](#footnote-30) (pág. 96)

El convenio para la protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales en su Artículo 7 expresa lo siguiente, ´´*No hay pena sin ley*´´[[31]](#footnote-31) (Protección de los Derechos Humanos, 1979).

Está claro que la irretroactividad de la ley es en primer lugar una seguridad jurídica en la cual no se debe aplicar reformas legales, este principio es considerado como una garantía constitucional, es necesario conocer como sujetos pasivos de este requisito legal ya que suele pasar que en ocasiones se desconoce de este principio y la administración tributaria aplica normas que no le corresponden al contribuyente y así mismo perjudicarlo. Por este motivo la Constitución nos garantiza este principio para así poder hacer valer nuestros derechos.

* + - 1. **Igualdad**

El jurista Carbonell se refiere a la igualdad como aquella comprendida como lo expresó Aristóteles en su libro La Política “*Parece que la justicia consiste en igualdad, y así es, pero no para todos, sino para los iguales; y la desigualdad parece ser justa, y lo es, en efecto, pero no para todos, sino para los desiguales*´´[[32]](#footnote-32) (Carbonell, 2010)

El jurista Carbonell establece que la justicia vendría teniendo una similitud a la igualdad, pero considera que no todas las personas piensan igual ya que algunas determinan que lo justo sería más bien para los desiguales.

En la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos establece en el artículo 24 “*Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley*.”[[33]](#footnote-33) (AMERICANOS, 1969)

La Convención Interamericana sobre los derechos humanos indica que todas las personas sin importar estatus, color, raza serán consideradas iguales ante la ley, por este motivo la Administración Tributaria deberá tratar a todos sus contribuyentes por igual sin discriminación alguna.

En el ámbito tributario este principio se relaciona directamente con los de capacidad económica de los contribuyentes y la progresividad del tributo; puesto que, aquella será la base para determinar si las situaciones son iguales y la otra nos lleva a una cierta desigualdad cualitativa necesaria para el cumplimiento del principio de igualdad como lo explica el Tribunal Constitucional español en sus sentencias SSTC de 20 de julio
de 1981 y de 20 de febrero de 1989.

Respecto a la igualdad, Alvarado expresa textualmente “Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta. Y también que la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto, que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto´´[[34]](#footnote-34) (Alvarado L. , pág. 86)

Alvarado expresa textualmente acerca de la igualdad, el indica que para que exista la igualdad debe de primero existir desigualdad, porque considera que en materia tributaria la igualdad es compatible con la progresividad del impuesto ya que no se determinara la progresividad del sujeto sino más bien la base imponible

* + 1. **Facultad Reglamentaria**

Se consideró insertar información sobre la facultad reglamentaria, con la finalidad de explicar el porqué de la existencia de Resoluciones emitidas por las Administraciones Tributarias, estas en definitiva corresponden al pleno ejercicio de la facultad reglamentaria  que tienen las Administraciones Tributarias y la emisión de actos de carácter general y cumplimiento obligatorio, recalcando que estas normas deben responder al ordenamiento jurídico vigente y respetar la jerarquía de las normas jurídicas.

Como lo menciona Janeth Patlan, la facultad reglamentaria es la misma que permite que las administraciones públicas la creación de normas con rango reglamentario, es decir, normas que se encuentran subordinadas a las leyes. Esta facultad se encuentra regida por dos principios fundamentales, el primero se relaciona con la reserva de la ley y el segundo sobre la subordinación jerárquica. La facultad reglamentaria se concibe como la potestad de la administración pública, para emitir actos unilaterales creadores de normas jurídicas generales y obligatorias, que regula situaciones objetivas e impersonales.[[35]](#footnote-35) (Patlan, 2018)

1. **ANÁLISIS**
	1. **. Antecedentes del Caso**

Dentro del procesoContencioso Tributario No**.** 09501-2018-00310 se IMPUGNÓ el Acto de Determinación Tributaria efectuado a CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A, el cual se sustentó en la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 la que imposibilitaba la aplicación de una Determinación Presuntiva.

El día lunes 23 de abril del 2018 a las 15h40, con la se presentación de una demanda por parte de CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A. en contra DE DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS en el cual adquirió el siguiente número de caso 09501-2018-00310.

En esta demanda la parte actora alegó que, en función de lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la administración tributaria debió aplicar el coeficiente de determinación presuntiva, contenido en la norma aplicable para el ejercicio económico 2015, esto es, la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 448 del 28 de febrero de 2015, y no la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017, reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del 27 de diciembre de 2017.

La aplicación de la resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio que se mencionó contraviene el principio de irretroactividad consagrado en los artículos 300 de la Constitución y 5 del Código Tributario con esto mediante acta de sorteo se ingresó en el tribunal distrital de lo contencioso tributario con sede en el Cantón Guayaquil, provincia del Guayas, en el cual fueron presentes los jueces: doctor Chon Zurita Fernando Antonio, Ab. Loor Vivas José Luis, Doctor Guailapa Guaman Luis Manuel.

El día viernes 27 de abril del 2018 se calificó la demanda como clara y competente por tanto se llevara a cabo por trámite ordinario, y se le concede a la parte demandada que de contestación en un término de 30 días cumpliendo con las normas establecidas en el Código Orgánico General de Proceso en especial los artículos 151, 152, 159, 291, 309 y los artículos 142 y 143. Una vez que la parte demandada de contestación a la demanda podrá la parte actora hacer revisión del expediente sin ningún impedimento.

El día de 2 mayo del 2018 se notificó a CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A. la calificación de dicha demanda a los correos electrónicos del ab. Pastor Vélez Rafael Andrés, correos que mencionó en la demanda interpuesta.

El día 8 de mayo se presenta el acta general en donde se ordenó la citación del demandado para que pueda así contestar a la demanda interpuesta por CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A.

La actora solicita en su demanda la suspensión del acto impugnado, se dispuso que la compañía accionante rinda una caución de US$ 11.281,18 equivalente al 10% de la obligación discutida en este juicio incluyendo la multa de US$ 600,92 para así llegar al cumplimiento de la obligación respecto de la cual se calcula el 10%.

Una vez que se realizó en énfasis en lo solicitado por la parte actora se le concedió a la parte demandada el termino de 25 días para el efecto del mismo, así mismo en esta acta general se deja constancia de que dicha autorización no constituye procuración judicial que habilite asistir a audiencias sin presencia de la parte actora.

El día 9 de mayo del 2018 en la ciudad de Guayaquil siendo las 08h30, mediante secretaria, se notificó a las partes que se remitió la cita para que se presenten las partes en AUDIENCIA.

El día miércoles 9 de mayo del 2018 se envió las correspondientes boletas tanto a la parte actora como a la parte demandada para que estas se presenten en la audiencia preliminar correspondiente al juicio N° 09501-2018-00310

El día 18 de mayo del 2018 en la ciudad de Guayaquil la parte actora dispone que se adjunte un escrito de un testimonio de escritura pública de otorgamiento de procuraduría judicial en él se indica que los abogados Rafael Pastor Vélez y el ab. Fernando Peñaherrera están habilitados a comparecer en audiencia, este escrito fue presentado por parte del señor Walter Jácome en calidad de representante Legal de la compañía CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A.

El día martes 22 de mayo del 2018 se agregó al proceso el escrito del señor WALTER ELIAS JACOME LOPEZ en calidad de representante de la compañía, escrito en el que adjunta la garantía bancaria por el monto de $11.281,18 del Banco de Machala, el miércoles 23 se notificó por boleta judicial.

El día 9 de julio del 2018 se presentó la contestación a la demanda en la cual la parte demandada expresa que la Liquidación de Pago se originó por supuestas transacciones con empresas fantasmas, por lo que es aplicable la norma de carácter general que ha sido emitida para reglar la aplicación del factor de ajuste en las liquidaciones de pago, por lo que corresponde aplicarla.

El objeto de la controversia determinado en la audiencia fue el siguiente: Determinar si en la Liquidación de Pago por Diferencias de impuesto a la renta del año 2015 nº 0921806500150963, en que se establecieron diferencias en costos y gastos por supuestas transacciones, que no tenían sustancia económica, con empresas de comportamiento irregular, aplicarse el factor de ajuste en función de la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del viernes 7 de julio de 2017, reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del miércoles 27 de diciembre de 2017, o si en cambio debían aplicarse los coeficientes presuntivos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial 448 del sábado 28 de febrero de 2015. (Sentencia, 2018)

La controversia se consideró de puro derecho por lo que debía tramitarse en una sola audiencia de acuerdo al numeral 4 del artículo 295 del Código Orgánico General de Procesos.

 El Tribunal Contencioso Tributario con sede en el Cantón Guayas declara con lugar a la demanda disponiendo que se determine presuntivamente en función de los coeficientes establecidos para el Código de Actividad G514 en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 del 28 de febrero de 2015.

* 1. **Hechos fácticos**

En el presente apartado se expondrán los hechos fácticos relevantes al caso contencioso tributario N° 09501-2018-00310.

Para comenzar el análisis crítico se debe tener en cuenta que los involucrados en este caso es por el lado demandante la empresa Ecuatoriana denominada CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A., ubicada en la ciudad de Guayaquil, misma que tiene como principal actividad la venta por mayor de productos de ferretería y por el lado demandado se encuentra el Director Zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, el encargado de gestionar la política tributaria, asegurando la recaudación destinada al fomento de la cohesión social. (Jurídica, 1997)

Dentro del procesoContencioso Tributario No**.** 09501-2018-00310 se IMPUGNÓ el Acto de Determinación Tributaria efectuado a CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A, el que se sustentó en la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 la que imposibilitaba la aplicación de una Determinación Presuntiva, lo que podría ocasionar la inobservancia de los principios constitucionales del Régimen Tributario de irretroactividad e igualdad.

En demanda la parte actora alegó que, en función de lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Régimen Tributario Interno, la administración tributaria debió aplicar el coeficiente de determinación presuntiva contenido en la norma aplicable para el ejercicio económico 2015, esto es, la Resolución nº NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 448 del 28 de febrero de 2015, y no la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017, reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del 27 de diciembre de 2017, pues ello contraviene el principio de irretroactividad consagrado en los artículos 300 de la Constitución y 5 del Código Tributario, ya que, mediante Liquidación de Pago por Diferencias en la Declaración, se determina que los valores declarados por el contribuyente CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A. respecto de ejercicio fiscal 2015, el valor de US$ 851.870,36 por costos y gastos, corresponde a transacciones inexistentes, por lo cual el SRI lo desconoció y se vio incrementado el impuesto a pagar.

En el escrito de la demanda se solicitó la suspensión del acto impugnado, por lo que se rindió el equivalente al 10% de la obligación discutida. En cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 324 del COGEP. (ECUADOR A. N., 2015).

El día viernes 27 de abril del 2018, el Tribunal Distrital Contencioso Tributario con sede en la ciudad de Guayaquil calificó como clara y completa la demanda presentada, y consecuentemente, se llevó a cabo por trámite ordinario.

La parte demandada Director zonal 8 del Servicio de Rentas Internas, a través de su procurador fiscal dio contestación a la demanda y expresó que la Liquidación de Pago se originó por identificación de transacciones económicas con empresas fantasmas o inexistentes para fines tributarias, por lo que es aplicable la norma de carácter general que ha sido emitida para reglar la determinación presuntiva y que imposibilita la aplicación del sistema de determinación presuntiva a quienes hayan efectuado transacciones irregulares, y que en el presente caso corresponde una determinación directa, conforme lo establece la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del 7 de julio de 2017.

De ello, corresponde identificar las posturas principalmente identificadas de las partes, por una parte, dentro de los argumento planteados ante el tribunal se haya el hecho de que se efectúa una impugnación a un acto de determinación aduciendo que la administración tributaria debió efectuar una determinación presuntiva y no directa y que a consecuencia de ello, entonces correspondía aplicar la resolución No NAC-DGERCGC15-00000146 que contiene el factor de ajuste aplicable para el periodo fiscal objeto de determinación. Sin embargo, la postura de la Administración frente a los jueces es que corresponde la determinación directa, por lo relatado en el párrafo up supra.

* 1. **Análisis de la normativa vigente**

Para el desarrollo de este estudio de caso se consideró pertinente analizar el marco legal acorde a los hechos fácticos correspondientes a este proceso tributario, entre las normas jurídicas aplicables, se encuentra a:

* Constitución de la República del Ecuador.
* Código Tributario.
* Ley de Régimen Tributario Interno.
* Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.
* Resoluciones de Carácter General y Cumplimiento Obligatorio, emitidas por el Servicio de Rentas Internas.

De los cuales se acogieron como referencia los siguientes artículos relevantes:

Previo a ello, es preciso aterrizar en que el Servicio de Rentas Internas en el proceso de Determinación Tributaria procedió a aplicar la resolución Nº NAC-DGERCGC17-00000345, sin observar que la aplicación irrestricta de ese cuerpo normativo afectaba principios constitucionales del Régimen Tributario, y consecuentemente los derechos de Calderesa Calderos y Representaciones De Ultramar S.A, ya que, del texto de la resolución versus los hechos identificados en la determinación realizada al contribuyente, no se correspondía aplicar una determinación presuntiva, pese a que la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento conceden las normas expresas para el tratamiento de una determinación. En este caso, el Servicio de Rentas Internas no podía realizar una determinación directa, pues esta determinación no arrojaba datos más o menos exactos, consecuentemente debió efectuarle una determinación presuntiva.

Es por ello se aplicó en nuestro análisis normativo el principio constitucional tributario, igualdad, y como es de conocimiento general este principio de igualdad claramente determina que todas las personas somos iguales ante la ley, y no se debe caer en discriminación alguna.

En este proceso en particular el Servicio de Rentas Internas, realizó en contra de la empresa Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A. un acto discriminatorio, al excluir totalmente a este sujeto pasivo de efectuarle una determinación presuntiva, alegando que está empresa realizaba supuestas transacciones con empresas fantasma o inexistentes.

En cuanto al Código Tributario se pudo observar que en su artículo 5, es concordante con lo que establece el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador, respecto a los principios que rigen el Régimen Tributario.

Ahora bien, dentro del ordenamiento jurídico tributario, se encuentra al Código Tributario, La Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento, estos, de jerarquía superior a las resoluciones de carácter general y cumplimiento obligatorio emitidas por el Servicio de Rentas Internas en el ejercicio de su facultad Reglamentaria. En las referidas normas, el legislador ha desarrollado textos que identifican en qué momentos corresponde efectuar una determinación directa y en qué momentos corresponde efectuar una determinación presuntiva. Por ello, es importante discutir sobre los sistemas de determinación efectuados por el sujeto activo.

En este contexto, la determinación directa la cual se encuentra establecida en el artículo 91 del Código Tributario**,** se da por la existencia de las declaraciones que dan los sujetos pasivos a la Administración Tributaria siempre y cuando la Administración Tributaria corrobore que las declaraciones por el sujeto pasivo den un resultado más o menos exactos y sus hechos transaccionales son considerados claros, precisos y sobre todo que cumplen con los requisitos de ley.

El artículo 92 del Código Tributario especifica la definición de la determinación presuntiva, la cual es aplicada por la Administración Tributaria cuando no existe veracidad en los hechos declarados por el sujeto pasivo.

Consecuentemente, al observar las normas de derecho tributario que se encuentran vigentes y de mayor jerarquía versus los hechos que deben analizarse en una determinación para poder identificar cuál tipo de determinación corresponde efectuar, se aprecia que la única vía posible de determinación era la determinación presuntiva, ya que el desconocer más del 50% de sus costos y gastos implica directamente que el impuesto a pagar se vea disparado frente a lo que su actividad económica y su capacidad contributiva realmente le implica responder frente al fisco.

En el caso Calderesa Calderos y Representaciones De Ultramar S.A, el Servicio de Rentas Internas al aplicar la determinación directa mediante la resolución NAC-DGERCGC17-00000345 se basó en que Calderesa Calderos y Representaciones De Ultramar S.A., habría realizado transacciones con empresas fantasmas e inexistentes, por este motivo la Administración Tributaria cree pertinente aplicar la determinación directa y no considera la determinación presuntiva pese a que los datos obtenidos no son más o menos exactos, pero claro está, esto desde nuestro punto de vista le da un tratamiento distinto y discriminatorio al contribuyente, afectando el principio de igualdad y no discriminación, puesto que, no se dio un trato igualitario a los sujetos pasivos frente a lo que establecía la norma tributaria afectando accesoriamente a más normas de derecho y principios constitucionales de Régimen Tributario, como son el de igualdad, progresividad, equidad, capacidad contributiva etc.

La presente afirmación se efectúa, puesto que en la resolución antes referida se excluye a los contribuyentes que hayan efectuado transacciones con empresas fantasmas e inexistentes y la administración tributaria, pretendía con ello, sancionar a los sujetos pasivos que hayan tenido las referidas prácticas, desconociendo deliberadamente las normas de derecho de jerarquía superior que les obligaba a efectuar en el caso puntual, una determinación presuntiva.

Entonces, pese a que las normas de Derecho son de aplicación igualitaria para el universo de contribuyente, la Administración consideró que no correspondía tratarlos como iguales a los contribuyentes que hayan efectuados las transacciones antes cuestionadas, pese a que ello implicaría afectación al derecho a la igualdad, protegido por la Carta Magna.

A más de ello, es preciso mencionar que la resolución NAC-DGERCGC17-00000345 no era aplicable para el año del periodo fiscal 2015, el SRI al aplicarla inobservó el principio de irretroactividad, argumento que fue esgrimido por la empresa actora en el presente caso, ante el Tribunal Distrital Contencioso Tributario y que fue acogido por la Sala.

Respecto de la resolución No. NAC-DGERCGC15-00000146 se encontraba vigente al momento de la determinación efectuada al sujeto pasivo, a más de ello, en su parte pertinente indica que es aplicable para las determinaciones efectuadas respecto del período fiscal 2015.

Esta resolución establece que cuando un contribuyente tenga los elementos fácticos suficientes para una determinación presuntiva, corresponde aplicar los coeficientes establecidos en la resolución en mención, para así efectuar el cálculo del impuesto a la renta a pagar para cada periodo fiscal. Cómo información adicional, se considera importante referir que los coeficientes o factores de ajustes son identificado, para cada caso, según la codificación de la actividad económica, el periodo fiscal, entre otros criterios, ya que, son producto del análisis socioeconómico del sector al que pertenece el contribuyente. En el caso que nos ocupa la resolución en mención establecía factores de ajustes aplicables para el tipo de contribuyente y el periodo fiscal objeto de verificación, a más de la vigencia de la norma, era aplicable, sin otro análisis, la resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio No. NAC-DGERCGC15-00000146.

* 1. **Análisis de sentencia**

Para la realización de este análisis se utilizó como elemento esencial la sentencia que dictó el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario con respecto al proceso número 09501-2018-00310, dentro de dicho caso se sitúa, por la parte actora a la empresa CALDERESA CALDEROS Y REPRESENTACIONES DE ULTRAMAR S.A., EN CONTRA DEL ACTO DE DETERMINACIÓN EMITIDO POR EL DIRECTOR ZONAL 8 DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.

En este juicio, se determinó como punto de controversia analizar si existió una inobservancia del principio constitucional de Régimen Tributario la “IRRETROACTIVIDAD”, debido a que el Servicio de Rentas Internas, aplicó a la empresa Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A., la determinación directa, y no la presuntiva motivándose en la resolución NºNAC-DGERCGC17-00000345, expedida y reformada por NAC-DGERCGC17-00000607 en el mismo año 2017, o si en cambio debían aplicarse los coeficientes presuntivos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial 448 del sábado 28 de febrero de 2015.

Radicando en que la pretensión de la parte actora fue que se deje sin efecto la Liquidación de Pago por Diferencias de impuesto a la renta del año 2015, número 0920180650010963.

Para fines pedagógicos, se realizó el siguiente diagrama, en donde por una parte se sitúa la posición de la parte actora y en la otra parte se localiza el enfoque de parte demanda, misma que a lo largo de la audiencia se fundamentaron en derecho para que posteriormente el Tribunal Contencioso Tributario dictara su resolución.

**DIAGRAMA:**



La sentencia fue dictada por el Tribunal Contencioso Tributario se emitió el día miércoles 12 de septiembre del 2018, las 14h34 en la ciudad de Guayaquil.

Donde el Tribunal después de tener conocimiento de la causa, consideró sabiamente declarar con LUGAR LA DEMANDA, debido a que el actor argumentó en derecho, que el Servicio de Rentas Internas del Ecuador estaba aplicando una resolución que no correspondía y consigo inobservó el principio Constitucional del Régimen Tributario de irretroactividad, al realizar una aplicación de la resolución número NAC-DGERCGC17-00000345, del año 2017, mismo año en donde fue reformada por la resolución número NAC-DGERCGC17-00000607, que da como resultado una determinación directa, sin tomar en cuenta que, la resolución número NAC-DGERCGC17-00000345 que fue promulgada varios años posteriores en comparación con la tributación de la empresa Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A., cuyo año fiscal en cuestión corresponde al año 2015.

Lo que deja en evidencia para los jueces que conforman el Tribunal Contencioso Tributario, que el Servicio de Rentas Internas cometió un acto de vulneración al principio constitucional del Régimen Tributario, Irretroactividad. Con estos datos expuestos con anterioridad el Tribunal Distrital Contencioso Tributario, dispuso que se determine presuntivamente, en función de los coeficientes establecidos para el Código de Actividad G514, con base a la pertinente Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 del 28 de febrero de 2015, publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial 448 del sábado 28 de febrero de 2015.

Con lo que respecta a nuestra apreciación personal en base a los conocimientos legales adquiridos, se manifiesta que la decisión tomada por el Tribunal Contencioso Tributario fue objetiva, acertada y apegada a derecho, debido a que la resolución NAC-DGERCGC15-00000146 del año 2015 era realmente la que correspondía a este caso en concreto enmarcados en los principios Constitucionales de Régimen Tributario.

Cómo se refirió en el apartado de los antecedentes del caso, el objeto de controversia establecido por la Sala de lo Contencioso Tributario con sede el cantón Guayaquil era:

Determinar si en la Liquidación de Pago por Diferencias de impuesto a la renta del año 2015, en que se establecieron diferencias en costos y gastos por supuestas transacciones, que no tenían sustancia económica, con empresas de comportamiento irregular, aplicarse el factor de ajuste en función de la Resolución NAC-DGERCGC17-00000345 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 31 del viernes 7 de julio de 2017, reformada por la Resolución NAC-DGERCGC17-00000607 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 148 del miércoles 27 de diciembre de 2017, o si en cambio debían aplicarse los coeficientes presuntivos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial 448 del sábado 28 de febrero de 2015. (Sentencia, 2018)

Acorde a este objeto de controversia, el Tribunal Contencioso Tributario indagó sí que existió una inobservancia del principio constitucional de Régimen Tributario la “IRRETROACTIVIDAD”, debido a que el Servicio de Rentas Internas, aplicó a la empresa Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A., la determinación directa, y no la presuntiva motivándose en la resolución Nº NAC-DGERCGC17-00000345, expedida y reformada por NAC-DGERCGC17-00000607 en el mismo año 2017, o si en cambio debían aplicarse los coeficientes presuntivos establecidos en la Resolución NAC-DGERCGC15-00000146 publicada en el Cuarto Suplemento del Registro Oficial 448 del sábado 28 de febrero de 2015.

**¿SI SE HUBIESE DECLARADO SIN LUGAR A LA DEMANDA EN EL CASO Nº 09501-2018-00310 QUE CONSECUENCIAS HABRIAN EXISTIDO?**

El Tribunal Contencioso Tributario tiene la obligación de conocer y de resolver el objeto de la controversia que está sucediendo en un determinado proceso, este debe de escuchar a las partes con determinación y luego de esto poder dictar sentencia teniendo en cuenta las leyes, reglamentos, decretos y demás normativas.

Es necesario tener en cuenta que la Administración Tributaria tiene como objetivo aplicar de manera correcta la ley, verificar complementar y enmendar las declaraciones realizadas por el sujeto pasivo, es por esto que nuestra Constitución de la República del Ecuador establece diferentes funciones y una de esas funciones cabe en ofrecer al contribuyente protección contra los errores o las malas aplicaciones por parte de la Administración Tributaria.

La administración tributaria tiene la facultad de verificar, complementar y enmendar las declaraciones de los particulares. En términos generales, tiene el “poder” de fiscalizar y controlar las declaraciones de impuestos que realiza el contribuyente y aunque éste no los declare, debe determinar la obligación tributaria generada. Frente a todos estos supuestos la administración emite actos administrativos de determinación de tributos, los cuales sustituyen a las determinaciones efectuadas por los particulares y prevalecen sobre las mismas, sin perjuicio del derecho de ellos de impugnar dichos actos acudiendo a las vías administrativa y contenciosa; como lo indica el doctor José Vicente Troya Jaramillo[[36]](#footnote-36) (Troya, 1999).

Una vez que se enuncia el deber de la Administración Tributaria, en el caso número designado 09501-2018-00310, si el Tribunal Contencioso Tributario no hubiese declarado con lugar a la demanda en la sentencia emitida, se evidenciaría con claridad la aceptación de la inobservancia de los principios Constitucionales del Régimen Tributario, esto es el PRINCIPIO DE IGUALDAD e IRRETROACTIVIDAD por parte de la Administración Tributaria y a su vez la inobservancia de estos principios por segunda vez por parte del Tribunal.

Es importante referir que los jueces están obligados a efectuar el control de legalidad de los actos administrativos de los que se discute su validez, verificar si está emitido conforme a derecho y que no inobserva normas fundamentales como las contenidas en la Constitución de la República del Ecuador. En el caso de que no se haya ocasionado precedente, esto es, una sentencia que invalide una determinación por la aplicación de una resolución que entró en vigencia posterior al año determinado, se hubiera ocasionado una violación sistemática de derechos a varios contribuyentes que se encontraban bajo las mismas circunstancias.

El fondo de este problema jurídico es que, al efectuarse una determinación directa a los contribuyentes cuestionados, su impuesto a pagar nada tiene que ver con la realidad económica y capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Consecuentemente, se estaría afectado al giro del negocio, su liquidez, ocasionando inclusive su disertación o la quiebra, pues al desconocerle el 50 % aproximadamente de los gastos, se constituye en irreal que pueda generar los ingresos durante aquel periodo fiscal, ya que para generar ingresos debe existir inversión, gasto, compra de bienes y servicios para el mantenimiento o crecimiento de una actividad, esta actitud de la administración tuvo efectos graves para las actividades económicas a nivel país.

Se considera que la resolución No NAC-DGERCGC17-00000345 que fue derogada el 27 de diciembre de 2017 pudo ser a consecuencia de las contiendas surgidas en sede administrativa por medio de reclamos y recursos de revisión y en sede judicial a través de impugnaciones, a consecuencia de la aplicación de dicha resolución.

**IRRETROACTIVIDAD**

En esta sentencia del proceso número 09501-2018-00310, dictada por el Tribunal Contencioso Tributario se exclamó que el Servicio de Rentas Internas vulneró, inobservó la IRRETROACTIVIDAD que es un principio constitucional del Régimen Tributario, debido a que el Servicio de Rentas Internas impuso una resolución que se promulgo en el año 2017, mucho después del año correspondientes al ejercicio fiscal 2015,de la empresa Calderesa Calderos y Representaciones Ultramar S.A, vulnerando el principio de irretroactividad consagrado en el artículo 300 de la Constitución ecuatoriana y artículo 5 del Código Tributario.

**¿Por qué el Tribunal considera que existe por parte de la Administración Tributaria una vulneración del principio constitucional del Régimen Tributario?**

El Servicio de Rentas Internas con base a la facultad determinadora puede aplicar diferentes tipos de determinación a sus contribuyentes, según corresponda, pero en el caso Calderesa Calderos y representaciones de Ultramar S.A., el SRI no observó que se le estaba aplicando la determinación que no correspondía, porque si bien es cierto el Servicio de Rentas Internas alega en su contestación a la demanda que este contribuyente realizaba transacciones con empresas fantasmas e inexistentes, por lo cual no le correspondía aplicar la determinación presuntiva, sino una determinación directa, como lo motivaron con la resolución número NAC-DGERCGC17-00000345 promulgada en el año 2017 mismo año en que fue reformada por la resolución NAC-DGERCGC17-00000607.

Dicho año, que da paso para que el sujeto pasivo realicé la impugnación liquidación de Pago por Diferencias de impuesto a la renta del año 2015 nº 09201806500150963, basado en la inobservancia del principio Constitucional del Régimen Tributario irretroactividad, ya que el año fiscal corresponde al 2015.

Es por este motivo que el Tribunal Contencioso Tributario toma en consideración y realizó su respectiva dedición aceptando que el Servicio de Rentas Internas al aplicar la determinación mediante la resolución Nº NAC-DGERCGC17-00000345, incurrió en vulnerar el principio Constitucional del Régimen Tributario, la irretroactividad, lo cual, fue lo que permitió tomar la correcta decisión de declarar con lugar la demanda.

**IGUALDAD**

Se consideró pertinente vincular este estudio de análisis de sentencia con el principio Constitucional del Régimen Tributario, la igualdad, por el motivo que el Servicio de Rentas Internas aplicó la resolución número NAC-DGERCGC17-00000345, misma que generó una determinación directa, estipulando que el contribuyente Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A. realizaba transacciones con supuestas empresas fantasma o inexistentes, y en ese caso la resolución en mención no le permitía tener acceso a una determinación presuntiva, dando como resultado una discriminación en contra de la empresa Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A. por no darle el trato que le correspondía que era una determinación presuntiva.

Considerando que el SRI se tomó atribuciones sin percatarse de lo que reza el artículo 5 del Código Tributario Ecuatoriano.

*“Art. 5.- Principios tributarios.- El Régimen Tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad”.* (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

Como es de conocimiento nuestra Constitución de la República del Ecuador a partir de su modificación en el año 2008, se convirtió en una Constitución garantista de derechos y principios, con normas que sean eficaces para poder regir un estado de derecho y justicia social.

Como ya se mencionó el principio que en sentencia la Sala analizó es el de irretroactividad, sin embargo, con respecto al principio de igualdad, éste no fue desarrollado en la demanda presentada por el contribuyente y tampoco fueron analizados por los tribunal y que pudo ser interesante ver el desarrollo jurisprudencial de los jueces en aras de identificar otras violaciones que pudieron ocasionarse al momento de la determinación tributaria.

Consecuentemente la inobservancia del principio de igualdad es parte de nuestro análisis del caso, ya que se nos torna evidente que al excluir a los sujetos pasivos solo por efectuar una determinada transacción de lo que establece la normativa tributaria aplicable para todos a quienes la determinación no reporte datos más o menos exactos, constituye en una intención por parte de la administración de castigar a los sujetos pasivos, desconociendo además de que la ley expresamente señala las responsabilidades de índole administrativo y penal, para este tiempo de ilícitos, y que bajo ningún concepto un proceso de determinación puede constituirse en un proceso sancionador.

El Servicio de Rentas Internas, creyéndose una institución toda poderosa, y velando únicamente por los intereses más favorables para sí mismo, pasa por alto sino que también se encuentra la inobservancia del principio constitucional del Régimen Tributario, igualdad, ya que si bien es cierto en la sentencia Nº 09501-2018-00310 no se hace mención a este principio, pero se percató que en realidad es muy importante resaltarlo, porque en este caso en particular de la empresa contribuyente Caldera Calderos y Representaciones de Ultramar S.A. , el Servicio de Rentas Internas ecuatoriana, no aplica la normativa correspondiente y objetivamente la ley de manera general si no que hace un acto de discriminación en contra de este contribuyente, al excluirlo y deja sin la oportunidad al sujeto pasivo de efectuarle una determinación presuntiva, alegando que no le pertenece el beneficio de una determinación presuntiva, por haber realizado supuestas transacciones con empresas fantasmas o inexistente, dando por sentado que esta empresa no genera los gastos mencionados, cosa totalmente absurda y errónea, porque para poder obtener ganancias se debe realizar una inversión, la postura que toma el Servicio de Rentas Internas solo conlleva a un glose fuera de la realidad y totalmente exagerado.

Ante lo manifestado cabe recalcar que la resolución de carácter general y cumplimiento obligatorio que es pertinente aplicar en este caso es la número NAC-DGERCGC15-00000146, para salvaguardar la esencia de los principios constitucionales del Régimen Tributario que indica que las leyes deben ser aplicada para todos y sin discriminación y por otro lado también se tiene la disposición constitucional que las leyes no tienen efecto retroactivo, que está rigen para lo venidero.

Lo que nos lleva a plasmar y afirmar que en este proceso tributario no se evidencia por ninguna parte un trato igualitario a los sujetos pasivos frente a lo que establecía la norma tributaria, sino que al contrario atropellan y afectan accesoriamente a más normas de derecho y principios constitucionales de Régimen Tributario.

Se considera importante además resaltar que las determinaciones y sanciones devienen de dos facultades distintas, la determinación es el proceso para poder determinar el Tributo a pagar que la se localiza en el artículo 68 y las sanciones son a consecuencia de una infracción tributaria, que se enfatiza en el artículo 70 del Código Tributario,[[37]](#footnote-37) (Nacional A. , Código Tributario, 2005)

Consecuentemente, existe procedimiento expedito para atacar este tipo de comportamientos que podrían constituirse en ilícitos tributarios y que pudo ser iniciado por la administración por el comportamiento de los sujetos pasivos involucrados en el presente hecho.

Todos estos hechos, según nuestro análisis, vulnera el principio constitucional del Régimen Tributario de igualdad, lo que ocasiona que la Administración Tributaria pase por alto lo establecidas en el artículo 300 de la Constitución de la República del Ecuador y el artículo 5 del Código Tributario.

Enfatizando que esta problemática jurídica es una realidad, que se evidencia día a día, por la falta de aplicación ya sea por el desconocimiento e inobservancia de derechos o principios constitucionales del Régimen Tributario; que pese a que involucra a un particular, su casuística y análisis, repercute a un extenso universo de contribuyentes, quienes se encontraron bajo las mismas circunstancias, ante la Administración, respecto de sus transacciones objeto de verificación, toda vez, que el Servicio de Rentas Internas, actúa en función a criterios jurídicos institucionales los que se materializan en las resoluciones que se puede encontrar en el desarrollo de la investigación.

Y no solo se remite a este caso puntual, que se da esta vulneración por el sujeto activo, sino que también desconocimiento e inobservancia que puede darse por parte del sujeto pasivo, misma que puede llegar ser tan grabe de tal manera que pueda ocasionar la quiebra total de las personas naturales o jurídicas en calidad de contribuyentes.

Citando este gran problema conlleva a la interrogante, los contribuyentes bajo este esquema de motivación perderían la oportunidad totalmente de hacer valer estos derechos, aquellos que no demandaron en el término legal establecido en el Código Orgánico General de Procesos artículo 306 numeral 5 en donde señala: “En las acciones Contencioso Tributarias de impugnación o directas, el término para demandar será de sesenta días desde que se notificó con el acto administrativo tributario o se produjo el hecho o acto en que se funde la acción.”[[38]](#footnote-38) (Código Orgánico General de Procesos, 2015)

La respuesta a este cuestionamiento es no, y como complemento a ello se expone de manera general que la normativa tributaria permite otra alternativa legal diferente a la vía jurisdiccional y que es administrativa, misma que es: plantear un recurso de Revisión frente a la Administración Tributaria que es potestativo, siempre y cuando se cumpla con las causales, establecidas en el Código Tributario artículo 143 donde nos puntualiza las causas para la revisión.[[39]](#footnote-39) (Código Tributario, 2005)

Este recurso puede ser iniciado de oficio o petición de parte y la Administración puede revisar sus propios actos administrativos con la finalidad de garantizar la efectividad de sus procesos y los derechos de los contribuyentes respecto de las actuaciones de la Administración dentro de sus procesos.

1. **CONCLUSIÓN**

Como punto preliminar la importancia de saber y tener en cuenta la pirámide de aplicación de las nomas jurídica, mismas que deben ser aplicadas sin afectar los principios constitucionales, tal como los instaura la Constitución de la República del Ecuador, en el artículo 425, decretando el orden jerárquico de aplicación de las normas.

Se concluye que una vez analizados los principios constitucionales del Régimen Tributario respecto del acto de determinación impugnado por el contribuyente Calderesa Calderos y representaciones de Ultramar S.A. dentro del juicio nº 09501-2018-00310, se considera que existió vulneración a los principios de irretroactividad e igualdad.

Analizando los hechos fácticos y fundamentos de derecho del proceso 09501-2018-00310, se concluye que en este caso se evidencia cómo el Servicio de Rentas Internas, fundamenta su acto administrativo y de manera equívoca aplica la resolución NºNAC-DGERCGC17-00000345 del 2017 y reformada el mismo año y no la N° NAC-DGERCGC15-00000146 como verdaderamente correspondía, incumpliendo con lo que dicta la norma suprema en su artículo 300, en donde estípula que el Régimen Tributario se rigen por principios entre ellos existe el principio de IRRETROACTIVIDAD mismo que fue declarado como vulnerado en ese proceso tributario número 09501-2018-00310, porque se estaba aplicando una ley que surgió posterior al periodo fiscal que se encontraba siendo objeto de auditoría o fiscalización respecto del contribuyente Calderesa Calderos y Representaciones de Ultramar S.A.

Además se concluye que al excluir a los sujetos pasivos de que en los procesos de determinación se les aplique una determinación directa por el fondo de sus transacciones se constituye en un acto discriminatorio pues la normativa es de aplicación general e igualitaria para todos los sujetos pasivos conforme lo que rece en sus textos y que para sancionar a los sujetos pasivos que inobserven normas de derecho al momento de efectuar sus operaciones financieras, la Administración Tributaria tiene la facultad de sancionar los ilícitos identificados.

Visto de esta forma el Servicio de Rentas Internas, emite resoluciones y las aplica a actos de determinación soslayando derechos constitucionales, apoyando sus actuaciones en su facultad de fiscalizar sin efectuar análisis integrales sobre los hechos, circunstancias que envisten una determinada actividad económica, y con su afán de recaudar atropella el Régimen Jurídico Tributario con emisión de resoluciones y determinaciones que afectan principios constitucionales que le corresponden a la empresa Calderesa Calderos y representaciones de Ultramar S.A.

Del análisis de la normativa efectuado se concluye que efectivamente existen normas de derecho que establecen los momentos en los que se debe realizar una determinación directa y presuntiva, y en sentencia, el Tribunal Contencioso Tributario decidió subsanar esta equivocación surgida por el SRI en su determinación, declarando la demanda con lugar, en la cual se confirma que el Contribuyente Calderesa Calderos y Representaciones Ultramar S.A , le correspondía aplicar es una determinación de forma presuntiva porque pese a que se contaba con información, no era la información suficiente para que esta arroje los datos más o menos exactos, respecto a la resolución nº NAC-DGERCGC15-00000146 del año 2015, la cual se encontraba en vigencia al momento de la determinación efectuada al sujeto pasivo con relación del período fiscal del año 2015.

Llegando a la conclusión que el Tribunal Contencioso Tributario de la Ciudad de Guayaquil, sabiamente decidió subsanar esta equivocación concederle declarar la demanda con lugar, dictaminando en la respectiva sentencia que la determinación que correspondía aplicar es una determinación de forma presuntiva porque pese a que se contaba con información, no era la información suficiente para que esta arroje los datos más o menos exactos, como se debe obtener para poder aplicar una determinación directa.

Satisfaciendo a la pretensión del actor que era invalidar del acto impugnado, que es la Liquidación de Pago por Diferencias de impuesto a la renta del año 2015, N° 0920180650015963 y creando un antecedente judicial para casos en los que se podrían ver involucrados contribuyentes bajo la misma casuística.

1. **BIBLIOGRAFÍA**

Alvarado, L. (2011). El Principio de la Reserva legal en Materia Tributario. *Revista Jurídica de Derecho*. Obtenido de https://www.revistajuridicaonline.com/wp-content/uploads/2011/05/79\_a\_120\_principio\_de\_reserva.pdf

Alvarado, L. (s.f.). Sentencias citadas en documento denominado ´´ IV Principios del Derecho Tributario´´. *PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN*, 86.

AMERICANOS, O. D. (22 de NOVIEMBRE de 1969). *CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.* Obtenido de https://www.cidh.oas.org/basicos/spanish/basicos2.htm

ARROYO, E. (2016). *PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.* ECUADOR.

Carbonell, M. (2010). *Neocontitucionalismo y Derechos Fundamentales.* Quito: Cevallos Editora Juridica.

(s.f.). *Derecho Ecuador.com.* Obtenido de https://www.derechoecuador.com/jurisdiccion-contencioso-tributaria-juicio-de-impugnacion--#:~:text=ejerce%20la%20jurisdicci%C3%B3n.-,La%20jurisdicci%C3%B3n%20contencioso%20tributaria%20es%20improrrogable%20e%20indelegable%20y%20consiste,determinen%20oblig

DURANGO, R. (2016). PERSPECTIVAS DEL DERECHO TRIBUTARIO. *REVISTA JURIDICA UNIVERSIDAD CATOLICA SANTIAGO DE GUAYAQUIL*.

ECUADOR, A. N. (2015). *Código Orgánico General de Procesos, COGEP.* QUITO, PICHINCHA, ECUADOR: LEXISFINDER. Obtenido de https://www.telecomunicaciones.gob.ec/wp-content/uploads/2018/09/Codigo-Org%C3%A1nico-General-de-Procesos.pdf

ECUADOR, C. D. (2017). *LEYES Y DECRETOS .* QUITO.

Fonrouge, G. (2011). *Derecho Financiero.* Buenos Aires.

Gotlib, G. (2003). *El Procedimiento Tributario.* Buenos Aires: De Palma.

Guiliani Fonrouge, C. (2011). *Derecho Financiero, décima edición.* Buenos Aires.

Internas, S. d. (2015). *Resolución del SRI NºNAC-DGERCGC15-00000146.* Obtenido de SRI: http://www.sri.gob.ec

INTERNAS, S. D. (2017). *RESOLUCIÓN del SRI 345 REFORMADA POR LA RESOLUCIÓN 165.* Obtenido de http://www.sri.gob.ec

Jurídica, D. N. (1997). *plataforma gubernamental Financiera.* Quito: https://www.sri.gob.ec/web/guest/home.

LEY Nº41. (1997). En C. L. ECUADOR, *LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.* ECUADOR.

MOGROVEJO, J. (2016). *LA CADUCIDAD EN LOS ACTOS DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN.* ECUADOR.

MONTEROS, H. (2017). Introducción al Derecho. . *Universidad Técnica Particular de Loja Ciencias Jurídicas.*

Nacional, A. (2005). *Código Tributario.* Quito: LEXIS. Obtenido de https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-literal-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf

Nacional, A. (2005). *Código Tributario.* Quito: LEXIS.

Nacional, A. (2008). *Constitución de la República del Ecuador.* Ecuador: LEXIS. Obtenido de https://www.oas.org/juridico/pdfs/mesicic4\_ecu\_const.pdf

Nacional, A. (2015). Código Orgánico General de Procesos. En A. Nacional, *Código Orgánico General de Procesos* (pág. 71). Quito: LEXIS. Obtenido de https://www.telecomunicaciones.gob.ec/wp-content/uploads/2017/01/CODIGO-ORGANICO-GENERAL-PROCESOS.pdf

nacional, A. (2018). *codigo tributario.* quito: codficacion 9, registo oficial suplemento 38 de 14-jun. 2005.

Nacional, A. (s.f.). LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. En A. Nacional, *LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.* Obtenido de www.sri.gob.ec

NACIONAL, A. (s.f.). LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. En A. NACIONAL, *LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.* Obtenido de www.sri.gob.ec

Nacional, A. (Registro oficial 2010 Reformado 2020). *Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno.* Obtenido de www.lexis.com.ec

Nacional, C. (21 de Agosto de 2018). *Ley de Régimen Tributario Interno.* Obtenido de Registro Oficial.

ORRALA, M. A. (2017). LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO TRIBUTARIO. *LATINDEX*, 61-67.

PAREDES. (2019). ANÁLISIS DEL RECARGO EN LOS PROCESOS DE DETERMINACIÓN TRIBUTARIA REALIZADOS POR EL SRI DE ECUADOR. *BOLENTIN DE COYNUTURA*, 22, 12-15.

Patlan, J. P. (2018). *importancia de la facultad reglamentaria en la gestion de la administracion tributaria.* machala.

Rodriguez, V. (2019). La Determinación de la Obligación Tributaria. *Acento*. Obtenido de https://acento.com.do/opinion/la-determinacion-de-la-obligacion-tributaria-8705831.html> [Accedido 29 Diciembre 2020].

Roma, C. d. (1979). Protección de los Derechos Humanos.

Sentencia, 09501-2018-00310 (Tribunal Distrital Contencioso Tributario 12 de Septiembre de 2018).

Troya, J. (1999). *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano.* montevideo: TROYA, J. (1999). El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria. 1999.

troya, j. v. (2008). *el contencioso tributario en el ecuador.* la paz bolivia: Troya, José Vicente. El Contencioso Tributario en el Ecuador, Memorias de las Primeras Jornadas Bolivarianas de Derecho Tributario. La Paz-Bolivia: Superintendencia Tributario General, 2008.

1. Rodríguez, V. (2019). La Determinación de la Obligación Tributaria. *Acento*. [↑](#footnote-ref-1)
2. Guiliani Fonrouge, C. (2011). *Derecho Financiero, décima edición.* Buenos Aires. [↑](#footnote-ref-2)
3. Nacional, A. (2018). *Código Tributario.* Quito: CEP. [↑](#footnote-ref-3)
4. Nacional, A. (2018). *Código Tributario.* Quito: CEP. [↑](#footnote-ref-4)
5. Durango, R. (2016). Perspectivas del Derecho Tributario. Revista Jurídica. Universidad

Católica Santiago de Guayaquil. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ecuador. Leyes y Decretos. (s.f). Constitución de la República del Ecuador. 1e. Quito:

Ecuador. [↑](#footnote-ref-6)
7. Nacional, A. (2005). *Código Tributario.* Quito: LEXIS. [↑](#footnote-ref-7)
8. Ibidem [↑](#footnote-ref-8)
9. NACIONAL, A. (s.f.). LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS. En A. NACIONAL, *LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNA* [↑](#footnote-ref-9)
10. Ibidem. [↑](#footnote-ref-10)
11. Código tributario, registro oficial 2016 reformado 2018, Quito [↑](#footnote-ref-11)
12. Ibidem. [↑](#footnote-ref-12)
13. Nacional, C. (21 de Agosto de 2018). *Ley de Régimen Tributario Interno..* [↑](#footnote-ref-13)
14. Gotlib, G. (2003). *El Procedimiento Tributario.* Buenos Aires: De Palma. [↑](#footnote-ref-14)
15. Nacional, C. (21 de Agosto de 2018). *Ley de Régimen Tributario Interno* [↑](#footnote-ref-15)
16. Mogrovejo Jaramillo, J. C. (2016). La caducidad en los actos de determinación de la obligación

tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación Ecuatoriana. Foro,

127-146. [↑](#footnote-ref-16)
17. Nacional, C. (21 de Agosto de 2018). *Ley de Régimen Tributario Interno*. [↑](#footnote-ref-17)
18. Eduardo A. Arroyo. Procedimientos Tributarios de Alejandro Altamirano. Tercera Parte. La

Determinación de Oficio. Pág. 246. [↑](#footnote-ref-18)
19. Guiliani Fonrouge, C. (2011). *Derecho Financiero, décima edición.* Buenos Aires. [↑](#footnote-ref-19)
20. Nacional, A. (s.f.). LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS [↑](#footnote-ref-20)
21. INTERNAS, S. D. (2017). *RESOLUCIÓN del SRI 345 REFORMADA POR LA RESOLUCIÓN 165.* Obtenido de http://www.sri.gob.ec [↑](#footnote-ref-21)
22. Internas, S. d. (2015). *Resolución del SRI NºNAC-DGERCGC15-00000146.* Obtenido de SRI: http://www.sri.gob.ec [↑](#footnote-ref-22)
23. Nacional, A. (2016). *Código Tributario .* Quito: LEXIS. [↑](#footnote-ref-23)
24. Nacional, A. (Registro oficial 2010 Reformado 2020). *Reglamento para la aplicación Ley de Régimen Tributario Interno.* [↑](#footnote-ref-24)
25. Ibidem [↑](#footnote-ref-25)
26. Monteros, H. (2017). Introducción al Derecho. Loja: Universidad Técnica Particular de Loja Ciencias Jurídicas. [↑](#footnote-ref-26)
27. Nacional, A. (2008). *Constitución.* Montecristi: CEP. [↑](#footnote-ref-27)
28. Nacional, A. (2018). *Código Tributario.* Quito: CEP. [↑](#footnote-ref-28)
29. Paredes, E. P., & Bassante, B. A. (2019). Análisis del recargo en los procesos de determinación tributaria realizados por el SRI de Ecuador. *Bolentín de Coyuntura*, (22), 12-15. [↑](#footnote-ref-29)
30. Ibidem. [↑](#footnote-ref-30)
31. Roma, C. d. (1979). Protección de los Derechos Humanos. [↑](#footnote-ref-31)
32. Carbonell, M. (2010). *Neocontitucionalismo y Derechos Fundamentales.* Quito: Cevallos Editora Jurídica [↑](#footnote-ref-32)
33. AMERICANOS, O. D. (22 de NOVIEMBRE de 1969). *CONVENCIÓN AMERICANA DE DERECHOS HUMANOS.* Obtenido de https://www.cidh.oas.org/basicos/spanish/basicos2.htm [↑](#footnote-ref-33)
34. Sentencias citadas en documento denominado ´´ IV Principios del Derecho Tributario´´. *PRINCIPIO DE RESERVA LEGAL EN*, 86. [↑](#footnote-ref-34)
35. Patlan, J. P. (2018). *importancia de la facultad reglamentaria en la gestión de la administración tributaria.* machala. [↑](#footnote-ref-35)
36. Troya, J. (1999). *El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano.* montevideo: TROYA, J. (1999). El Nuevo Derecho Constitucional Tributario Ecuatoriano. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria. 1999. [↑](#footnote-ref-36)
37. Nacional, A. (2005). *Código Tributario.* Quito: LEXIS. [↑](#footnote-ref-37)
38. ECUADOR, A. N. (2015). *Código Orgánico General de Procesos, COGEP.* [↑](#footnote-ref-38)
39. Nacional, A. (2005). *Código Tributario.* Quito: LEXIS. [↑](#footnote-ref-39)