

Para Beneficio del Contribuyente y de la Administración Tributaria

¿ NECESITA ECUADOR UN TRIBUNAL FISCAL EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO

Jerónimo Roca *
Alberto Barreix **

* Investigador, Universidad Complutense de Madrid.

** Economista Fiscal Senior, Banco Interamericano de Desarrollo.

Las opiniones de los autores son a título personal y no representan en modo alguno las de las instituciones con las que están relacionados

Para beneficio del contribuyente y de la Administración Tributaria
**¿NECESITA ECUADOR UN TRIBUNAL FISCAL EN EL
AMBITO ADMINISTRATIVO?**

RESUMEN

Para el contribuyente en general, y el empresario-contribuyente en particular, un buen funcionamiento de la Justicia es relevante por al menos dos razones: para su defensa ante posibles abusos de la Administración Tributaria y para que se diriman justa y rápidamente las apelaciones que haya interpuesto a resoluciones de dicha Administración. Así, las resoluciones justas refuerzan la definición de sus derechos de propiedad y, por otra parte, si las decisiones de la Justicia son rápidas, levantan la incertidumbre y permiten una planificación de la actividad empresarial sin condicionalidades.

A la Administración Tributaria, a su vez, también le interesa que se diriman justa y rápidamente las controversias tributarias, básicamente porque una Justicia lenta incentiva la litigiosidad por parte de contribuyentes que, de mala fé, encuentran en esta lentitud un modo de diferir el pago de sus obligaciones, con el consiguiente impacto negativo en la recaudación y la equidad. Además, es necesario proveer a la Administración Tributaria de instrumentos ágiles que respalden sus acciones coactivas, en especial porque en un mundo donde la cooperación entre jurisdicciones es muy limitado, se debe reforzar su facultad para obtener información y adoptar medidas cautelares que protejan los derechos del Estado.

En este artículo se repasan, tanto teóricamente como en el caso concreto de Ecuador, los problemas que plantea la defensa del contribuyente (sección 1) y la lentitud de la Justicia en el ámbito tributario (sección 2). Finalmente, y como posible solución, se plantea la creación de un Tribunal Fiscal en el ámbito administrativo (sección 3).

ABSTRACT

To the tax payer is relevant a good operation of the juridical system in order to protect herself from possible abuse of the Tax Office and to seek for a fair and rapid solution to the appeals before the Administration's resolutions.

Therefore this paper reviews some theorethical matters on tax legal framework and analyses possible solutions to make the Judicial System more efficient

INTRODUCCIÓN

Para el contribuyente en general, y el empresario-contribuyente en particular, un buen funcionamiento de la Justicia es relevante por al menos dos razones: para su defensa ante posibles abusos de la Administración Tributaria y para que se diriman justa y rápidamente las apelaciones que haya interpuesto a resoluciones de dicha Administración. Así, las resoluciones justas refuerzan la definición de sus derechos de propiedad y, por otra parte, si las decisiones de la Justicia son rápidas, levantan la incertidumbre y permiten una planificación de la actividad empresarial sin condicionalidades.

A la Administración Tributaria, a su vez, también le interesa que se diriman justa y rápidamente las controversias tributarias, básicamente porque una Justicia lenta incentiva la litigiosidad por parte de contribuyentes que, de mala fé, encuentran en esta lentitud un modo de diferir el pago de

sus obligaciones, con el consiguiente impacto negativo en la recaudación y la equidad. Además, es necesario proveer a la Administración Tributaria de instrumentos ágiles que respalden sus acciones coactivas, en especial porque en un mundo donde la cooperación entre jurisdicciones es muy limitado, se debe reforzar su facultad para obtener información y adoptar medidas cautelares que protejan los derechos del Estado.

En este artículo se repasan, tanto teóricamente como en el caso concreto de Ecuador, los problemas que plantea la defensa del contribuyente (sección 1) y la lentitud de la Justicia en el ámbito tributario (sección 2). Finalmente, y como posible solución, se plantea la creación de un Tribunal Fiscal en el ámbito administrativo (sección 3).

1. LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

1.1. La Administración Tributaria al poder

La defensa ante posibles abusos de la Administración Tributaria ha cobrado relevancia últimamente pues se está tendiendo a dar más poderes a las Administraciones Tributarias para el control de los contribuyentes. En muchos casos, esto ha sucedido, paradójicamente, como respuesta a la pérdida de recaudación que implican los beneficios tributarios que, en medio de “guerras fiscales”, los “países grandes” otorgan para captar inversión extranjera directa y los “países pequeños” para captar ahorro externo.¹

En la reciente reforma tributaria, en Ecuador se han introducido reformas al régimen sancionatorio del Código Tributario con la pretensión de aumentar la sensación de riesgo al contribuyente. Una de las más controvertidas ha sido la que otorga competencia al Servicio de Rentas Internas (SRI) para perseguir y sancionar contravenciones y faltas reglamentarias. Luego de la reforma, el funcionario competente de dicha institución puede, una vez concluido el término probatorio (durante el cual se concede al presunto infractor cinco días para su defensa), dictar resolución sin más trámite, imponiendo la sanción o la absolución. El contribuyente sancionado podrá interponer recursos ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal (Poder Judicial).

Esta modificación ha estado motivada, precisamente, por la inquietud de las autoridades tributarias ante la lentitud del funcionamiento de dichos Tribunales Distritales de lo Fiscal para procesar tanto sus denuncias por contravenciones como las apelaciones de los contribuyentes por resoluciones del SRI.

El problema con la solución adoptada –que obedece a razones válidas–, es que ha generado entre los contribuyentes una fuerte sensación de indefensión y de asimetría, porque el SRI podrá ahora ser ágil para sancionar pero los contribuyentes soportarán la lentitud de la Justicia ordinaria para procesar sus apelaciones a dichas sanciones. Como se verá más adelante, la creación de un Tribunal Fiscal en el ámbito administrativo, más ágil y especializado que la Justicia ordinaria, ampararía al contribuyente al corregir esta asimetría.

¹ Para un desarrollo de la funcionalidad de los sistemas e incentivos tributarios de los “países grandes” para captar la inversión extranjera directa y de los “países pequeños” para captar el ahorro externo, véase Barreix y Roca (2006). Debe señalarse, no obstante, que el gasto tributario de Ecuador en el Impuesto a la Renta de Sociedades es de los menores de América Latina: 0.4% del PIB en 2005, según SRI (2007).

1.2. La fiscalización como “negociación”

La importancia de la defensa del contribuyente se refuerza si la fiscalización, más que un proceso objetivo de verificación del cumplimiento de las obligaciones legales, resulta ser, más bien, un proceso de “negociación” entre la Administración y el contribuyente, que parte de una certeza –el contribuyente pagará algo más– y sólo una incógnita, a despejar durante la negociación –cuánto más–.

En los países subdesarrollados es relativamente sencillo imaginarse la fiscalización como el proceso de negociación así descrito. En la parte baja del ciclo económico, el impacto de la caída de actividad en la recaudación de sistemas tributarios fuertemente procíclicos determina una pérdida de ingresos que, en ocasiones, la Administración Tributaria pretende recuperar (aunque solo en una menor parte) actuando más o menos arbitrariamente en los procesos de auditoría.²

Por el contrario, no es tan fácil imaginarse la fiscalización como un proceso de negociación en los países desarrollados. No obstante, hace ya más de diez años, el Departamento de Ingresos de Minnesota (Estados Unidos) realizó un experimento enviando una carta a una muestra de contribuyentes en la que les advertía que habían resultado seleccionados y que, al cierre del ejercicio fiscal que acababa de iniciar, serían rigurosamente auditados. Al cierre del ejercicio, una vez presentadas las declaraciones juradas y en comparación con ejercicios anteriores, se observó que los contribuyentes de rentas medias y bajas habían pagado algo más de lo habitual en tanto los contribuyentes de rentas altas habían pagado algo menos de lo habitual. Si bien el comportamiento de los primeros resultaba natural, no parecía tan claro el de los últimos. La explicación encontrada fue justamente la que se ha adelantado: los contribuyentes de rentas altas concebían la fiscalización como un proceso de negociación en el cual terminarían pagando algo más y, por tanto, decidieron descontarlo para, al final del proceso, pagar lo mismo (Blumenthal, Christian y Slemrod, 1998).

² Los países subdesarrollados no suelen seguir reglas fiscales que contribuyan a mitigar estos efectos. La exitosa aplicación de una regla de superávit estructural en Chile es una de pocas excepciones.

2. RESOLUCIONES JUSTAS Y RÁPIDAS

2.1. La situación actual

Parece claro porqué al contribuyente, y en particular al empresario-contribuyente, le interesa que se diriman justa y rápidamente las apelaciones que haya interpuesto a resoluciones de la Administración Tributaria. En primer lugar, las resoluciones justas refuerzan la definición de sus derechos de propiedad. Éstos, a su vez, resultan fundamentales para reducir tanto los costos de transacción como los de transformación en una economía, lo que es vital para el buen funcionamiento y el crecimiento de la misma (Sebastián, 2008). En particular, respecto a los costos de transformación, es razonable pensar que derechos de propiedad mal definidos discriminen contra las tecnologías intensivas en capital y contra aquellas inversiones que exijan mayores períodos de maduración. En el mismo sentido, derechos de propiedad mal definidos alientan actividades de “desvío de rentas” (rent seeking) en vez de actividades generadoras de rentas y, en particular, de aquellas innovadoras, que son las que sostienen el crecimiento futuro. En segundo lugar, si las decisiones de la Justicia son rápidas, levantan la incertidumbre y permiten una planificación de la actividad empresarial sin condicionalidades. Un adecuado marco institucional para los negocios es aquel en el cual las incógnitas se despejan en vez de acumularse.

A su vez, como se adelantó, también a la Administración le interesa que se diriman justa y rápidamente las controversias tributarias con los contribuyentes. Una Justicia lenta, incentiva la litigiosidad por parte de contribuyentes que, de mala fé, encuentran en esta lentitud un modo de diferir el pago de sus obligaciones, con el consiguiente impacto negativo en la recaudación y la equidad.

¿Cuál es la situación en Ecuador a este respecto? En 1999, el 76% de los empresarios ecuatorianos encuestados por la *World Business Environment Survey* (WBES) del Banco Mundial respondió que la justicia en el país casi nunca o nunca es rápida, y solo un 2% respondió que casi siempre lo es. (En dicha encuesta, el país ocupó la posición 61 entre 81 países, siendo la posición 1 la mejor).³ Por su parte, según *Doing Business Indicators* (2008), el tiempo necesario para el cobro de una deuda comercial en Ecuador es de 498

días (aproximadamente 1 año y 5 meses).⁴ Aunque la posición relativa del país en este último indicador no es tan mala como en el anterior (ocupa la posición 72 entre 178 países), está a una distancia significativa (más del doble de días) de países como Singapur (120 días), Lituania (210), Hong Kong (211), Nueva Zelanda (216), Corea (230) y Finlandia (235).

En particular en el ámbito tributario, según el SRI⁵ hay aproximadamente 6.000 juicios pendientes de resolución en los Tribunales Distritales de lo Fiscal, algunos desde hace 20 años, que involucran unos 800 millones de dólares, casi la mitad de la recaudación del Impuesto a la Renta en 2007, 3 puntos y medio de los 12 de IVA. Con el problema adicional de que, a título de ejemplo, en los últimos cuatro años el Tribunal Distrital de lo Fiscal del Guayas ha fallado en contra de la Administración Tributaria 9 de cada 10 veces.

El problema de la lentitud de la Justicia no es exclusivo de Ecuador. Roca (2008), analizando las respuestas de empresarios de más de 80 países, muestra que, cualquiera sea su valoración sobre la imparcialidad y la honestidad de las sentencias judiciales, siempre señalan lentitud en el funcionamiento de la Justicia. Incluso en los países que mejor valoran la imparcialidad y honestidad de la Justicia, la diferencia entre el porcentaje de empresas que considera que la Justicia nunca o casi nunca es rápida con el que considera que nunca o casi nunca es imparcial es igual o superior a 30 puntos (llegando a más de 50 puntos en casos notables como Portugal, Francia y Chile).

2.2. Ya vendrán tiempos ¿peores?

Paradójicamente, una mejoría en el funcionamiento de la Administración Tributaria puede provocar un agravamiento en la lentitud de la resolución de los conflictos entre la Administración y los contribuyentes, por al menos dos razones. La primera razón es que una de las consecuencias más frecuentes de la mejor gestión de una Administración Tributaria es el aumento del número de litigios, producto del mayor número y profundidad de las actuaciones de fiscalización y el mayor dinamismo en el cobro de la deuda determinada. Esto origina un fuerte aumento de la carga de trabajo sobre el Poder Judicial.

³ La WBES es una encuesta que el World Bank Institute del Banco Mundial realizó por única vez, a fines de 1999, a más de 10.000 empresarios de 81 países diferentes. La muestra no se diseñó pretendiendo que la encuesta fuese representativa del estado de opinión de los empresarios del mundo pues tiene una debilidad sobre-representación de las economías en transición (del socialismo al capitalismo) y sólo incluye, por ejemplo, nueve países de la OCDE. Véase Batra, Kaufmann y Stone (2003).

⁴ El indicador mide el número de días que transcurre desde que el abogado demandante interpone la demanda y el cobro de la deuda se hace efectivo. Es uno de los tres indicadores de Cumplimiento de Contratos (Enforcing Contracts) de *Doing Business*, que procuran medir la eficiencia de la justicia en la resolución de controversias comerciales.

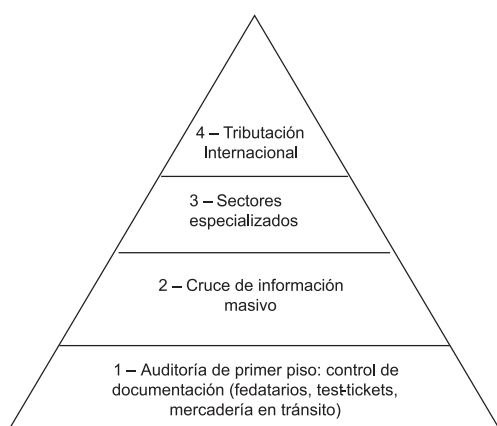
⁵ Datos aportados por el SRI en conferencia de prensa. Véase *El Universo*, 16 de abril de 2008; *El Comercio*, 17 de abril de 2008; *El Telégrafo*, 25 de abril de 2008.

La segunda razón es que una mejoría del funcionamiento de la Administración Tributaria implica un aumento del número de fiscalizaciones de alta especialización. Tal cual muestra la Figura 1, la fiscalización moderna presenta una estructura piramidal⁶: (1) en la base de la pirámide se realiza el control de la documentación con los auditores “en la calle”; (2) en el segundo piso se efectúan los cruces masivos de información; (3) el tercer escalón de fiscalización es el de los sectores especializados; y (4) el cuarto nivel corresponde a la tributación internacional.

controlar la fiscalidad internacional.

Por tanto, si el SRI efectivamente aumenta las auditorías más complejas y especializadas de los niveles 3 y 4 de la pirámide, aumentará también la especialización y complejidad de las controversias en relación a las mismas. Su resolución, por parte de una Justicia ordinaria lenta y no especializada, representará un seguro cuello de botella.

Figura 1 – La pirámide de fiscalización



Ecuador ha realizado en forma eficiente la auditoría de primer piso, básicamente a través de los fedatarios. Este trabajo le ha permitido abatir los niveles de evasión en el IVA (a lo cual ha contribuido, también, la baja tasa del impuesto (12%), la menor de América Latina luego de Panamá (5%) y Paraguay (10%)). No obstante, y pese al impacto positivo que una menor evasión en el IVA tiene en la recaudación del Impuesto a la Renta (mayor facturación), la alta concentración de la recaudación y la importancia de las empresas transnacionales (petroleras y agroexportadoras) hacen presumir que hay un alto componente de evasión más sofisticada en el Impuesto a la Renta y, por tanto, vuelve relevante que sea eficiente la auditoría más especializada de los niveles 3 y 4. Hay indicios de que las actuales jerarquías del SRI han decidido rediseñar su estrategia de fiscalización prestando especial atención a la punta de la pirámide. En particular, se ha creado la Unidad de Grandes Contribuyentes, que ha definido 42 grupos económicos a los que hará un seguimiento sistemático y, por otro lado, se ha incluido en la reciente reforma tributaria una serie de disposiciones destinadas a

⁶ Véase Barreix y Roca (2003).

3. UNA RESPUESTA: EL TRIBUNAL FISCAL

Como respuesta a estos dos problemas –la defensa del contribuyente y, en especial, la lentitud de la Justicia en el ámbito tributario–, en algunos países –en particular Perú y, con matices, en Argentina y El Salvador– se ha impulsado una experiencia novedosa consistente en la creación de un Tribunal Fiscal en el ámbito administrativo.

La idea del Tribunal Fiscal parte del reconocimiento de que es infructuoso intentar introducir modificaciones al funcionamiento burocrático de la Justicia. Por tanto, pretende trasladar del ámbito de la Justicia al ámbito administrativo una resolución seria, que obtenga pretensión de cosa juzgada, de las contiendas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, aunque, por supuesto, dejando a cualquiera de las partes la posibilidad de recurrir en última instancia las decisiones del Tribunal Fiscal ante la Justicia ordinaria.

En nuestra propuesta ⁷, el Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio, dependiente administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas pero con independencia técnica y autonomía presupuestaria, que:

(a) debe resolver los recursos de quejas que presenten los contribuyentes contra actuaciones y procedimientos de la Administración Tributaria;

(b) debe resolver en última instancia administrativa las apelaciones que los contribuyentes interpongan contra resoluciones administrativas relacionadas con sus obligaciones tributarias (por ejemplo, determinación de la deuda tributaria, de la multa y recargos, etc.); y

(c) en Ecuador debería resolver en última instancia administrativa los recursos que los contribuyentes interpongan contra las sanciones por faltas reglamentarias y contravenciones que el SRI les imponga, facultado por la reciente reforma tributaria.

La independencia técnica (integridad) e idoneidad de los integrantes del Tribunal es fundamental para asegurar que sus fallos sean éticamente insospechados y técnicamente correctos, única forma de que se cree la presunción de cosa juzgada y se levante la incertidumbre asociada a resoluciones pendientes.

La selección debería realizarse por concurso abierto de méritos a cargo de una Comisión especializada, integrada por un representante del Ministro, el Presidente del Tribunal Fiscal y dos decanos de Facultades de Derecho –una

pública y una privada.⁸ La presencia de los decanos pretende asegurar la independencia de los miembros del Tribunal. También puede ser justificada desde otro ángulo: los impuestos pueden ser vistos como el derecho que tiene la sociedad de cobrarse a sí misma –transferencias–; y el ejercicio pleno de este derecho demanda que la sociedad, en este caso “representada” por los decanos, se involucre en el control de su cumplimiento.⁹ Dicho de otro modo, mientras la política fiscal, como parte de la política económica, es responsabilidad del gobierno, es debatible y negociable, la Administración Tributaria, por el contrario, es responsabilidad de la sociedad en su conjunto, es objetiva y no negociable.

A su vez, la autonomía presupuestaria también propicia la independencia técnica del Tribunal pues contribuye a que no sea objeto de presiones políticas con la promesa de mayores asignaciones presupuestales. Dado que el SRI será el principal beneficiado con la celeridad del Tribunal Fiscal, es sensato pensar que al menos parte de la financiación de dicho Tribunal podría provenir de los recursos con los que se financia el SRI.

La autonomía presupuestaria también permite pagar el nivel de salarios necesario para captar los profesionales de más alto nivel técnico, lo que se refuerza con el concurso abierto de méritos. Además, como señala Caller (2007), el concurso “sienta un precedente de suma importancia para la institucionalización del Tribunal Fiscal” pues vuelve muy difícil que se produzcan posteriores nombramientos sin previo concurso público, “lo que garantiza la capacidad técnica e independencia de los miembros del Tribunal Fiscal”.

Los miembros del Tribunal deberán tener dedicación exclusiva. Serán contratados, por ejemplo, por 4 años y tendrán derecho a una renovación automática, luego de la cual deberán volver a concursar.

En conclusión, el buen funcionamiento del Tribunal Fiscal no elimina totalmente la incertidumbre que genera una justicia lenta pues, como se dijo, tanto la Administración como el contribuyente podrán apelar la decisión del Tribunal Fiscal en la Justicia ordinaria. No obstante, la reduce en función de que el fallo –ágil y a cargo de profesionales éticamente insospechados y altamente especializados en materia tributaria– crea una fuerte presunción de definición del asunto. El objetivo no es coartar la instancia judicial sino complementarla y agilizarla.

⁷ La propuesta que aquí se esboza sigue, básicamente, el modelo peruano. Véase Caller (2007).

⁸ Así se hace en Perú. Véase Caller (2007). Otra opción sería incluir en la Comisión al Presidente del Colegio de Abogados.

⁹ Barreix y Roca (2003).

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Barreix, A. y J. Roca (2003): "Un nuevo modelo de Administración Tributaria". Revista Facultad de Ciencias Empresariales; Universidad Católica del Uruguay. Setiembre.

Barreix, A. y J. Roca (2006): "Arquitectura de una propuesta de reforma tributaria". Revista Facultad de Ciencias Empresariales; Universidad Católica del Uruguay. Abril.

Batra, G., D. Kaufmann y A. Stone (2003): "Investment climate around the world. Voices of the firms from the World Business Environment Survey". The World Bank.

Blumenthal, M., C. Christian y J. Slemrod (1998): "The determinants of income tax compliance: evidence from a controlled experiment in Minnesota". WP 6575. NBER. May.

Caller, M. (2007): "Proceso de reforma del Tribunal Fiscal en el Perú. Resultados obtenidos y lecciones aprendidas". BID.

Doing Business Indicators (2008): www.doingbusiness.org

Roca, J. (2008): "La lentitud de la Justicia. Permanencia de un problema generalizado". En "Instituciones y Economía". Universidad Complutense de Madrid. Proyecto financiado por la Fundación Ramón Areces. De próxima aparición.

Sebastián, C. (2008): "Desarrollo institucional y crecimiento económico". En "Instituciones y Economía". Universidad Complutense de Madrid. Proyecto financiado por la Fundación Ramón Areces. De próxima aparición.

SRI (2007): "Gasto Tributario". Departamento de Estudios Tributarios. Setiembre.