

La caducidad en los actos de determinación de la obligación tributaria de la administración y su tratamiento en la legislación ecuatoriana

*Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo**

RESUMEN

Este artículo trata sobre la caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria de la administración, con particular referencia a la ejercida de oficio o de modalidad mixta, conlleva el análisis previo de esta figura frente a la prescripción, a la luz del Código Tributario ecuatoriano, con respaldo en reconocida producción doctrinaria, dejando al descubierto la falta de previsión legal sobre los plazos de caducidad que deben obrar en el ejercicio de esa facultad y la incidencia por su omisión.

PALABRAS CLAVE: facultad determinadora de la obligación tributaria, caducidad, prescripción, plazos de caducidad, falta de previsión de plazo de caducidad.

ABSTRACT

The article deals with the caducity of the determination faculty of tax administrations, with particular reference to the official determination and the mixed-determination. The study starts by differencing caducity and prescription, in light of the Ecuadorian Tax Code, and supported by recognized authors. The article demonstrates that there is a lack of legal prevision in regard to caducity terms, and discusses the incidence of this legal omission.

KEY WORDS: determination faculty of tax administrations, caducity, prescription, caducity terms, lack of legal prevision of caducity terms.

FORO

* Docente y Coordinador Nacional Académico (e) de la Red de Capacitación Jurídica, Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, SE.

INTRODUCCIÓN

El instituto jurídico *caducidad* a estos tiempos no constituye un tema agotado, por el contrario, es de tratamiento obligado por ser elemento que forma parte del vasto espectro de la relación jurídico tributaria, y en torno a ésta, el de la gestión a cargo del ente acreedor del tributo.

Los actos de la administración pública, en correspondencia a un régimen jurídico en vigor, son reglados y, por ende, supeditados al cumplimiento de normas jurídicas que demarcan su aplicación. En este orden, los actos de la administración tributaria, dentro de la égida del Derecho Público, se encuentran constreñidos a la irrestricta observancia de una norma legal que apalanca precisamente la legitimidad y legalidad de los mismos.

Las prerrogativas de la administración tributaria que conllevan en fin último el cobro de un tributo descansan en la ley, y solo en virtud de ésta pueden ser ejercidas. El principio de legalidad en la faz aplicativa previene entonces el uso indiscriminado de atributos fiscales que reflejen su práctica arbitraria como expresión de resabios del poder público no superados.

En este orden, una práctica arbitraria constituye el ejercicio a cargo de la administración tributaria de su potestad determinadora de obligaciones de este género, fuera de los períodos determinados en la ley; de allí, la pertinencia de la figura *caducidad* como elemento neutralizador de un eventual exceso del ente acreedor del tributo y que a la par representa la consecuencia de su falta de gestión oportuna para erigir el tributo y su consiguiente cobro.

Dentro del panorama descrito, este trabajo discurre en el escenario de la gestión tributaria a cargo del administrador del tributo y la incidencia en el sujeto pasivo del mismo, en lo tocante a la falta de precisión de la normativa tributaria ecuatoriana, particularmente la constante en el artículo 94 del Código Tributario sobre la *caducidad* de la facultad determinadora de la obligación tributaria en impuestos determinados por el propio ente acreedor del tributo o de manera mixta, en el período para la verificación de este tipo de determinaciones y asimismo en la tenue distinción de plazos para las determinaciones que obran a través de declaración del sujeto pasivo del tributo bajo la circunstancia que se la expondrá más adelante.

Trabajo este que comporta finalmente las conclusiones, no sin antes proponer un texto alternativo de la disposición analizada, que cierre o al menos estreche la brecha verificada en la omisión de la inhabilitación por el decurso del tiempo a la administración para ejercitar su facultad determinadora en impuestos de propia determinación y de modalidad mixta y al mismo tiempo permita validar el plazo para la verificación a cargo de la administración en este tipo de determinaciones, ejercicio que refleje el afán de racionalizar la gestión tributaria y generar mayor seguridad jurídica en el administrado.

LA CADUCIDAD. NATURALEZA Y POSICIÓN FRENTE A LA PRESCRIPCIÓN Y SU TRATAMIENTO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

La caducidad es la figura jurídica que se verifica en la pérdida o el agotamiento de facultades o derechos no ejercidos en un tiempo establecido, que trasladada al derecho público, y en particular al tributario, implica la inhabilitación para el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración.

La caducidad, en Derecho, es una figura mediante la cual, ante la existencia de una situación donde el sujeto tiene potestad de ejercer un acto que tendrá efectos jurídicos, no lo hace dentro de un lapso perentorio y pierde el derecho a entablar la acción correspondiente. Consiste en la pérdida de la validez de una facultad por haber transcurrido el plazo para ejecutarla.¹

Este concepto transbordado al espectro tributario plasma, en sí, la consecuencia de la inacción de la administración tributaria en un tiempo establecido y no susceptible de prórroga, identificada con el ejercicio de facultades en la esfera de gestión.

Significa entonces que la caducidad se remite a la administración y no al administrado y que su acaecimiento genera como efecto jurídico la imposibilidad de aquella, para ejercitar la facultad de determinación de la obligación tributaria y la subsecuente facultad recaudatoria que implica la persecución de la misma con base en su derecho al cobro.

El profesor Ferreiro Lapatza² sostiene que la inercia del titular, mejor aún, el silencio de la relación jurídica durante un plazo de tiempo determinado por la Ley, significa la extinción de la deuda y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración.

Este instituto jurídico ha sido abordado bajo lupas distintas –como relativamente todos a decir verdad–, particularmente en lo atinente a su identificación como símil o no de la categoría jurídica *prescripción*, tratamiento en torno al cual se presentan posturas diferentes y hasta contrapuestas, como el caso de las expuestas por los profesores Carlos María Giuliani Fonrouge y Dino Jarach.

Para el tratadista argentino Giuliani Fonrouge,³ la diferencia entre *caducidad* o *prescripción* es terminológica y no esencial, aún más, extraña al derecho de su país. Apuntala su

1. Guillermo Cabanellas, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, t. II, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1994, 23a. ed., p. 14.

2. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons ediciones Jurídicas S.A., 1994, 16a. ed., p. 423.

3. Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero, volumen I, Actividad Financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1997, 6a. ed., pp. 606-608.

acierto en no dar mérito para definir a estas dos categorías por el lado de una diferenciación de orden sustancial, entre la facultad de la administración para determinar la obligación fiscal o exigir declaraciones juradas y el derecho a cobrar el tributo, sostiene más bien que corresponde hablar de *prescripción lisa* y llanamente de una sola categoría de prescripción, que arranca del momento en que nace la obligación del deudor y el correlativo derecho del acreedor, cuya actividad debe tender desde entonces al cobro de la contribución, mediante la realización de todas las gestiones administrativas y judiciales necesarias.

Esta actividad es entendida por el citado autor como unitaria en su sustancia, aunque se exteriorice en formas diversas, y no permite decir que hay dos tipos de derechos: el derecho a la determinación y el derecho al cobro, como sostiene la doctrina inspirada en regímenes distintos al argentino, siendo así, los términos de prescripción como lo señala Helsen en torno al ordenamiento fiscal alemán, se inician con el nacimiento de la obligación y se interrumpen con la determinación siempre que ésta sea de orden constitutivo.

Acorde a lo dicho, y en asentimiento al pronunciamiento de la Corte Suprema Argentina, el profesor Giuliani Fonrouge admite la figura de la prescripción especial más breve, entendida como caducidad, que no puede suspenderse ni interrumpirse, en un sistema que atribuya efecto constitutivo a la determinación impositiva –dependencia de la obligación tributaria a la liquidación de la deuda– por el que se permita atar la pérdida de la facultad de determinación de la obligación tributaria con la caducidad; y la extinción del derecho o facultad de cobro, con la prescripción.

En contrapunto a esta teoría, se encuentra la desarrollada por el prominente tributarista Dino Jarach,⁴ que en lo relativo a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos, manifiesta:

Es evidente que la acción para exigir el pago de los impuestos se refiere al ejercicio del derecho creditorio y su prescripción implica la extinción de una deuda; por el contrario, la acción para determinar la existencia de una obligación tributaria, no se refiere al derecho creditorio y a la deuda del contribuyente o responsable, sino al ejercicio por parte de la administración pública de sus poderes y facultades tendientes a la determinación de las obligaciones.

De su análisis se advierte la distinción categórica dentro de la gestión tributaria a cargo de la administración, de la instancia de determinación de la obligación tributaria con aquella de persecución del adeudo. Cabe entonces preguntarse si este distingo que parte de dos acciones desemejantes del administrador del tributo pero que por separado y en conjunción son expresión de los poderes del Fisco, tiene particular incidencia en la relación jurídica tributaria entre administración y contribuyente.

4. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, edición nueva, p. 235.

El profesor Jarach argumenta que la naturaleza y eficacia meramente declarativa de la determinación no altera el distingo de las dos categorías enunciadas, ya que “los deberes y facultades del Fisco están limitados en el tiempo y termina cuando el período establecido por la ley se halla cumplido, sin que ello tenga influencia alguna sobre la extinción de la obligación tributaria sustantiva”.⁵

Sostiene igualmente que:

La limitación en el tiempo de las facultades del fisco responden a un principio de orden público, operando esta extinción de pleno derecho; de ahí que, si se han extinguido las acciones y facultades del fisco tendientes a la determinación de los impuestos, también prescribe la deuda tributaria y el derecho creditorio del Estado. Si en cambio, antes del vencimiento del término dichos poderes y facultades desembocan en un acto de determinación, la obligación tributaria no se extingue y, por lo tanto, el fisco podrá exigir el pago de la deuda hasta tanto se cumpla el período de prescripción correspondiente.⁶

Conforme a esta teoría que se verifica como acogida por nuestra legislación tributaria, se infiere que si bien ambas categorías se configuran en virtud del decurso del tiempo, cada una sigue su propio andarivel, pues la caducidad hace relación a la restricción del ejercicio de la facultad determinadora a cargo de la administración y, la prescripción, se refiere a la extinción del derecho al cobro del crédito tributario a favor de ésta.

En ese sentido igualmente abona criterio Garcés Moreano,⁷ que tras su importante análisis a la luz de relevante fuente doctrinaria, sostiene que una cosa es la liquidación del crédito y cosa bien diferente es la recaudación del mismo, con lo que, a criterio del autor, aparece nítido que la caducidad tiene relación tan solo con la liquidación y que la prescripción se vincula tan solo con el cobro del crédito.

La asunción de esta distinción encuentra soporte asimismo en circunstancias que les son propias a cada una. Así pues, en lo relativo a la inacción, la caducidad se remite a una inactividad con respecto a un comportamiento específico, en tanto que la prescripción se refiere a una inactividad genérica; en cuanto al tiempo, en caducidad el término es rígido –aunque en el caso ecuatoriano se admite interrupción–, en la prescripción el término puede suspenderse o interrumpirse; en relación a la eficacia, la caducidad extingue la facultad y la prescripción agota el procedimiento –efecto preclusivo–; en operatividad, la caducidad puede operar de oficio, en el caso de la prescripción opera solo a petición del administrado.

5. *Ibid.*, p. 243.

6. *Ibid.*, p. 250.

7. Rodrigo Garcés Moreano, *La caducidad en el sistema tributario ecuatoriano*, Quito, ediciones de la Universidad Católica, 1980, pp. 60-61.

En esta tónica, el derecho positivo de orden tributario, en el ámbito ecuatoriano reflejado particularmente en el Código Tributario,⁸ proclama las dos figuras: la caducidad como agotamiento de la facultad determinadora de la administración y la prescripción como una forma de extinguir la obligación tributaria.

Al efecto, en lo tocante a la prescripción, el art. 55 del Código Tributario ecuatoriano (CT) señala:

Plazo de prescripción de la acción de cobro. La obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Cuando se conceda facilidades para el pago, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo, desde su respectivo vencimiento.

En el caso de que la administración tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretenden beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio.

Los plazos previstos en la norma invocada y que una vez consumados ocasionan la prescripción de la obligación y de la acción de cobro de créditos tributarios, son mayores a los de caducidad, previstos en el art. 94 CT, que se analizará más adelante, y que igual deja develado el distingo de caducidad y prescripción; la primera susceptible de verificación en la facultad determinadora y la segunda en la facultad recaudadora o de cobro del adeudo.

Nótese que los plazos de prescripción obran en relación al momento en que la obligación tributaria se torna exigible, sea en impuestos determinados por el ente acreedor del tributo –que abarca tanto los impuestos no declarativos o liquidados propiamente por éste, como cuanto la verificación, complementación o enmienda de los declarativos–, en los determinados de manera mixta o en los determinados por declaración del sujeto pasivo.

Al respecto, la exigibilidad de la obligación tributaria va a depender de la forma de su determinación. En los impuestos declarativos, la exigibilidad opera desde la fecha de vencimiento de los plazos para declarar y pagar; en el caso de los determinados por el

8. Código Tributario ecuatoriano, codificación 2005-009 RO-S 38: 14-junio-2005.

ente acreedor del tributo por liquidación directa o de manera mixta, se debe estar a la respectiva previsión legal, mas si no se la verificare, la exigibilidad será desde el día siguiente al de la notificación de este tipo de actos determinativos, conforme al tenor del art. 19 CT.

Ahora bien, si empieza a *decurrir* los plazos de prescripción de la obligación tributaria y de la acción de cobro desde su exigibilidad, merece destacarse que ésta no acaece en el momento de verificarse el hecho generador, sino luego de cumplirse un período admisible dentro del procedimiento tributario fijado en ley para su pago en el caso de los determinados por liquidación del ente acreedor del tributo, o para su declaración y pago en el caso de los impuestos determinados por el sujeto pasivo.

Obsérvese igualmente que según el tercer inciso de la disposición legal invocada, los plazos de prescripción de la acción de cobro de tributos cuya determinación a cargo de la administración haya sido impugnada a través de un reclamo, recurso o en acción contenciosa por parte del contribuyente, no empiezan a *decurrir* sino desde la fecha en que dicha determinación sea firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial, lo que implica decir que en el caso de obligaciones tributarias determinadas por el ente acreedor por liquidación directa o determinadas en forma mixta, puedan advertirse plazos de prescripción que empiecen a correr antes de la fecha de exigibilidad del tributo o también en fecha posterior, en este último caso igual que los declarativos, situación harto conflictiva si precisamente con la exigibilidad se habilita el derecho de cobro y su correlativa persecución al administrado, sin soslayar las implicaciones sobre la aplicación de intereses moratorios que se computan desde la fecha de exigibilidad de la obligación, lo que hace pensar que esta norma, al igual que la mayoría de disposiciones del Código en mención, modulan preferentemente los procedimientos para determinaciones de obligaciones tributarias a cargo del sujeto pasivo mediante declaración, sin dimensionar debidamente a aquellos que implican determinación por el propio ente acreedor del tributo, quien igualmente lo liquida, o de los de determinación mixta.

Otra arista de análisis salta de la disposición citada sobre si la prescripción extingue únicamente la acción de cobro y no la obligación misma. Al efecto, Jarach⁹ estima que debe tratarse como un problema de derecho privado y que la prescripción extingue la acción pero no la obligación, la cual queda como una obligación natural, de manera que si se paga voluntariamente por el deudor no se produce un caso de pago de lo indebido; no obstante, en el plano de lo fáctico resulta poco probable que una obligación vaya a ser asumida si existe norma legal que prevea que la acción de cobro de ésta se halla prescrita.

9. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo I, p. 629.

De la referencia legal última, igualmente se extrae que para los tributos determinados por el sujeto pasivo mediante declaración, la caducidad se configura luego de haberse cumplido el plazo que disponía la administración para verificar, complementar o enmendar la determinación declarativa, en tanto que la prescripción de la acción de cobro se configura luego de agotarse el plazo que corría desde la fecha de vencimiento de la declaración y pago, o desde la fecha de la determinación firme, de la fecha que cause ejecutoria la resolución administrativa que en virtud del reclamo planteado confirme la determinación o desde la fecha en que cause ejecutoria la sentencia judicial que ratifique la determinación efectuada por la administración.

Siguiendo con las diferencias en la esfera tributaria de caducidad y prescripción, se constata que dentro del proceso administrativo de gestión tributaria, la determinación precede a la recaudación, de allí que primero se verifique la caducidad de la facultad determinadora y de manera subsecuente la prescripción de la acción de cobro, sin que eso signifique duplicación de plazo, porque tanto el de caducidad como el de prescripción marchan paralelamente, pues ambos corren desde la exigibilidad de la obligación, al menos en los impuestos declarativos, porque en el caso de los determinados directamente por la administración o de manera mixta, el plazo de prescripción de la acción de cobro corre desde la exigibilidad de la obligación pero no se verifica plazo de caducidad para el ejercicio de la facultad determinadora mediante liquidación directa o determinación mixta, situación que sí ocurre en la verificación de este tipo de determinaciones, conforme lo trataremos más adelante.

En la órbita del derecho tributario, la prescripción es extintiva, se plasma en la pérdida por parte de la administración del derecho de ejercer una acción por el transcurso del tiempo. Difiere de la prescripción adquisitiva que tiene asidero en el derecho civil, identificada como usucapión, que es un modo de adquirir la propiedad de una cosa y otros derechos reales por el transcurso del tiempo y que también va atada al cumplimiento de otras condiciones previstas legalmente.

Berliri, citado por Garcés Moreano,¹⁰ califica de prescripción extintiva a la que conduce a la pérdida de la facultad administrativa para liquidar obligaciones tan solo porque el efecto que ella produce es efectivamente el de extinguir definitivamente el accionar administrativo.

Prescripción extintiva que conforme al ordenamiento ecuatoriano se despliega en dos situaciones: caducidad de la facultad de determinación de la obligación tributaria y prescripción de la acción de cobro del crédito tributario.

Otro aspecto diferenciador de la caducidad respecto a la extinción pasa por la admisión o no de suspensión o de interrupción.

10. Rodrigo Garcés Moreano, *La caducidad en el sistema tributario ecuatoriano*, p. 66.

La caducidad no admite suspensión ni interrupción, simplemente se ejercita o no se ejercita la facultad, en este caso la determinadora de la obligación tributaria, potestad que debe obrar en determinado tiempo, pasado el cual se extingue.

En el caso ecuatoriano, sin embargo, se prevé la interrupción de la caducidad —diríase más bien suspensión—, al señalar el art. 95 CT que los plazos de caducidad se interrumpen por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. Se entiende que esta norma se proyecta a los impuestos de determinación mediante declaración del contribuyente susceptibles de verificación dentro de un proceso de fiscalización, sin que esto quiera decir que los determinados por liquidación del propio administrador o los de determinación mixta no puedan ser objeto de verificación a cargo de éste, de hecho se prevé plazo de caducidad para esta gestión, mas ningún evento por el que se atribuya suspensión del mismo, que debería operar al tiempo de notificarse con la nueva determinación que contenga la diferencia producto de la reliquidación del tributo.

La interrupción de la prescripción provoca la pérdida del tiempo transcurrido hasta el día en que se produce. En el caso ecuatoriano, la interrupción de los plazos de caducidad de la facultad determinadora no ocasiona esa pérdida, tratándose más bien de suspensión de plazos de caducidad, esto quiere decir que el tiempo posterior a la suspensión se adiciona al anterior en orden a completar el plazo fijado en la ley, suspensión que hace relación más bien a la imposibilidad objetiva del ejercicio de una facultad por causas imputables a la administración.

En este sentido, el art. 95 CT señala:

Interrupción de la caducidad. Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de los 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos: sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aún se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Si al momento de notificarse con la orden de determinación faltare menos de un año para que opere la caducidad, según lo dispuesto en el artículo precedente, la interrupción de la caducidad producida por esta orden de determinación no podrá extenderse por más de un año contado desde la fecha en que se produjo la interrupción; en este caso, si el contribuyente no fuere notificado con el acto de determinación dentro de este año de extinción, se entenderá que ha caducado la facultad determinadora de la administración tributaria.

Si la orden de determinación fuere notificada al sujeto pasivo cuando se encuentra pendiente de discurrir un lapso mayor a un año para que opere la caducidad, el acto de determinación deberá ser notificado al contribuyente dentro de los pertinentes plazos previstos por el artículo precedente. Se entenderá que no se ha interrumpido la caducidad de la orden de determina-

ción si, dentro de dichos plazos, el contribuyente no es notificado con el acto de determinación, con el que culmina la fiscalización realizada.

Como queda indicado, el efecto de la disposición es suspender los plazos de caducidad, mas no interrumpirlos, de manera que notificado el contribuyente con el acto de determinación, siempre que éste sea firme o se verifique la ejecutoria de la resolución o sentencia judicial confirmándolo, se reactivan estos plazos hasta que se consuma el tiempo que falte por transcurrir, en caso de haberlo.

De otro lado, la prescripción de la acción de cobro se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago, conforme se desprende del art. 56 CT. No obstante, la misma disposición determina que no se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247 CT (presentación de la demanda contencioso-tributaria que ocasiona suspensión del procedimiento de ejecución) o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

La condición de no considerarse como interrumpido el plazo de prescripción si la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, supone, al igual que la caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria, la condena a la administración por no obrar de manera oportuna y diligente, en este caso para recuperar el adeudo correspondiente.

Estas dos figuras que en sí condensan una potestad del Estado, a palabras de García Cozzi,¹¹ con particular referencia a la prescripción, se ubican entre las que en mayor grado otorgan seguridad y firmeza a la vida económica. Evita el desasosiego y la duda indefinidos de los obligados, da término a incertidumbres enojosas y pone a salvo de averiguaciones difíciles y confusas por el transcurso del tiempo; previene contiendas tardías y reclamaciones póstumas. Por medio de ella –continúa– la ley no sacrifica al acreedor en beneficio del deudor, sino que atiende el interés público que exige el orden, la seguridad y la estabilidad en las relaciones jurídicas.

11. José M. García Cozzi, "Prescripción tributaria", en *Impuestos doctrinas fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, La Ley, 2002, p. 200.

CADUCIDAD DE LA FACULTAD DETERMINADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ANÁLISIS DEL ART. 94 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO

Llegado al punto de análisis de la caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria en cuanto a los plazos en los que ésta opera, merece preliminarmente una ligera remisión a la facultad determinadora de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es el centro del ordenamiento jurídico-tributario, que no es otra cosa que la obligación de pagar al Estado o a otro ente público una cantidad de dinero a título de tributo, conforme lo señala Ferreiro Lapatza.¹² O, dicho en forma más abreviada, la obligación que tiene por objeto el pago de un tributo.

Ahora bien, la forma de determinarla una vez verificado el hecho que la origina, se encuentra recogida en la legislación tributaria de cada Estado; en el caso ecuatoriano, el primer inciso del art. 87 CT señala: “La determinación es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía del tributo”.

Esta disposición inmediatamente nos remite a la que define los sistemas de determinación de la obligación tributaria, que representa el desdoblamiento de la forma de determinación, ya por declaración del sujeto pasivo, ya por actuación de la administración o de modo mixto.

La Determinación por el sujeto pasivo, según lo establece el art. 89 CT, se efectúa 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. Declaración que es definitiva y vinculante para el sujeto pasivo, pudiendo no obstante rectificar los errores de hecho o de cálculo en que se hubiere incurrido, dentro del año siguiente a la presentación de la declaración, siempre que con anterioridad no se hubiere establecido y notificado el error por la administración. Este último evento, se colige, dentro del proceso de fiscalización de la administración.

El ordenamiento jurídico ecuatoriano reconoce carácter constitutivo de la determinación del sujeto pasivo de la obligación tributaria, atada al hecho de directamente liquidarla, como lo sostiene Villegas,¹³ la determinación de oficio es generalmente subsidiaria de la declaración efectuada por el sujeto pasivo y lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la administración.

12. José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, p. 333.

13. Héctor B. Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1984, 3a. ed., p. 285.

Jarach, citado por Villegas,¹⁴ sostiene que para determinados impuestos la declaración tributaria tiene un amplio alcance. El declarante interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o a los hechos cuya verificación reconoce e identifica con el hecho imponible definido por la ley; valora también el contenido de estos hechos económicos según las pautas legales, y finalmente aplica la cuota del impuesto sobre los valores determinados.

Otra forma de determinar la obligación tributaria es aquella ejercida por el sujeto activo, encaminada a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo, de manera directa o presuntiva. Facultad que igualmente 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, conforme lo prevén los arts. 90 y 68 CT.

Del ejercicio de esta forma de determinación, se desprenden las siguientes situaciones:

- a) Determinación de obligaciones tributarias en las que el propio ente acreedor del tributo es el liquidador por previsión legal.
- b) Determinación de obligaciones tributarias producto de la verificación de determinaciones efectuadas por los sujetos pasivos mediante declaración, dentro de un proceso de fiscalización instaurado por la administración, a lo que Villegas ha tilddado como *Determinación de oficio subsidiaria*.
- c) Determinación de obligaciones tributarias que igualmente en labores de verificación son efectuadas por la administración, en el caso de sujetos pasivos que una vez verificada la concurrencia del hecho generador no han procedido a declarar ni liquidar el tributo.

Estas determinaciones pueden obrar de manera directa o presuntiva y conllevan un recargo del 20% de la obligación principal, así definido por la disposición legal que trata este sistema.

Al tenor de lo estatuido en este último pasaje de la ley, queda advertido fehacientemente que no se ha dimensionado el alcance de la determinación de oficio, particularmente por la modalidad de la determinación del sujeto activo de la obligación tributaria que por mandato legal se encuentra constreñido a liquidarla sin mediar declaración del sujeto pasivo, o en aquellas de carácter mixto, denotando más bien que el ordenamiento está amoldado en torno a la determinación de oficio en labores de verificación dentro de

14. *Ibid.*, p. 286.

un proceso de fiscalización de las determinaciones declarativas efectuadas por el sujeto pasivo.

Este encauzamiento legal así estructurado violenta punzantemente el mecanismo de determinación por la administración, en liquidación directa y en algunos casos en determinación mixta, refleja un arbitrio del fisco y la correlativa afectación al administrado que es ajeno al procedimiento de liquidación a exclusivo cargo de la administración, más grave aún cuando esta determinación se la ejercita de manera presuntiva.

En esta misma línea, vale hacer referencia a las disposiciones que tratan sobre la determinación de forma directa y de forma presuntiva.

Al efecto, el art. 91 CT dice:

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

Esta forma de determinación a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria representa la consecuencia de la verificación de los actos de determinación declarativa de los sujetos pasivos del tributo que amerite determinaciones por diferencias, o en el más estricto sentido determinaciones complementarias, aunque por previsión legal y en torno a otro procedimiento, encasillada la calificación a actos determinativos adicionales dentro de la sustanciación de una petición o reclamo administrativo.

Igualmente encarna la modalidad que con mayor tecnicismo y certeza sustenta la liquidación impositiva en aquellos tributos determinados de oficio por la administración o de manera mixta.

De otro lado, en lo relativo a la determinación presuntiva, el art. 92 CT prevé:

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

Esta forma de determinación de la obligación tributaria a cargo de la administración encuentra justificación en la medida en que no pueda establecérsela de manera directa, conlleva igualmente la conminación material al administrado de la asunción de la deuda tributaria por la verificación del hecho imponible. Por remitirse a datos inciertos o no confirmados, es absolutamente proclive a la interposición de reclamos, recursos y acciones judiciales, más aún, en aquellos casos en que es ejercitada dentro de procedimientos de liquidación de oficio y de determinación mixta.

El tercer sistema de determinación de la obligación tributaria al tenor del art. 93 CT es el calificado como de determinación mixta, que opera por parte de la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.

Se identifica como determinación hecha por el ente acreedor del tributo con la cooperación del sujeto pasivo, quien aporta los datos que le solicita aquél, para la liquidación impositiva, como queda indicado, a cargo de la administración.

Ya en lo concerniente al tema que motiva propiamente este ensayo, con las referencias legales y de desarrollo doctrinario precedente, corresponde analizar el contenido del art. 94 del Código Tributario, referente a los plazos de caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración.

El art. 94 CT estatuye:

Caducidad. Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

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

La extrañeza de esta disposición estriba en la falta de referencia de plazo de caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria de la administración, en tributos que se determinan de oficio y por liquidación de ésta y en aquellos que se determinan igualmente por ésta con base en datos proporcionados por el sujeto pasivo –determinación mixta– omisión que propicia la discrecionalidad de la administración para determinar obligaciones tributarias de ejercicios impositivos anteriores, cada uno de éstos enmarcado en el período 1 de enero a 31 de diciembre de cada año.

Nótese que no se tratan de tributos declarativos, sino de determinados por el propio ente acreedor del tributo en liquidación de oficio o por determinación mixta, lo que

implica decir que en ningún momento se verifica un proceso de fiscalización de determinaciones declarativas.

Esta especial significación conduce a inferir que la administración se encuentra investida para, en retrospectiva, determinar obligaciones tributarias por materias gravables de ejercicios impositivos anteriores, en virtud de hechos generadores que habiendo operado en su momento, no han sido motivo de determinación tributaria en el curso ordinario, o en otros casos, de hechos impositivos que sin ser periódicos operaron en su momento y que, sin embargo, no han sido determinados oportunamente.

Ahora bien, el ejercicio de la facultad determinadora en este tipo de tributos no puede retrotraerse ilimitadamente para liquidar obligaciones que correspondan a ejercicios impositivos anteriores o que asimismo hayan operado en ejercicios anteriores.

A lo expuesto, se añade lo diametralmente opuesto de los momentos en que empiezan a *decurrir* los plazos de prescripción de la acción de cobro de los tributos determinados por la administración de oficio o de determinación mixta, que para ambos casos es de 5 años, al tenor de lo puntualizado en el primer y tercer incisos del art. 55 CT, en virtud de que, por un lado empiezan desde la fecha de exigibilidad, y, por otro, desde la fecha en que el acto de determinación se convierta en acto firme, o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial, entendidas como confirmatorias de la determinación, sin hacer el distingo que defina inequívocamente cuál de los dos eventos debe considerarse para el inicio del plazo de prescripción.

Sin embargo, por el sentido de equilibrio que debe primar en la gestión, se concluye que los plazos de prescripción de tributos determinados de oficio por la administración o de determinación mixta, empiezan a *decurrir* desde la fecha en que fueron exigibles, desestimándose, por ende, la disposición constante en el tercer inciso del art. 55 CT que, del análisis establecido, ésta es susceptible de aplicación para los impuestos declarativos.

Esta apreciación permite vislumbrar que el eventual abuso de la facultad determinadora por parte de la administración en los tributos de determinación de oficio o de determinación mixta, que no haya sido ejercida oportunamente y que en compensación se retrotraiga a períodos impositivos anteriores sin definición del límite, sea neutralizado precisamente por los plazos de prescripción de la acción de cobro (5 años), que empiezan a contarse desde la fecha de exigibilidad de esas obligaciones.

Lo dicho nos conduce al enfoque de la exigibilidad de la obligación tributaria. En líneas anteriores se hizo referencia a esta categoría, habiéndonos remitido al art. 19 CT, en el que se consagra que la obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto, con la aplicación subsidiaria de dos reglas en caso de no preverse ley que la fije.

La primera regla refiere a los tributos declarativos y no reviste mayor inconveniente, pues la fecha de exigibilidad a falta de previsión legal se remite al tiempo de vencimiento del plazo fijado para la presentación de la respectiva declaración.

Por su parte, la segunda regla que se circunscribe a los tributos determinados por la administración por liquidación de oficio o por determinación mixta, denota una inconsistencia plasmada en el hecho de que si la fecha de exigibilidad de la obligación corre desde el día siguiente al de la notificación de la determinación a cargo de la administración, en virtud de la remisión a un mandato legal, no cabe pensar que en este mandato no se haya previsto expresamente una fecha de exigibilidad.

De lo expresado, se concluye que la no alusión de plazos de caducidad para las determinaciones de obligaciones tributarias a cargo de la administración efectuadas de oficio o de forma mixta, genera graves conflictos, que se desdoblán en dos eventos:

1. Si hay previsión legal que defina la fecha de exigibilidad del tributo, el plazo en que empieza a *decurrir* la caducidad puede asimilarse al plazo de la prescripción (5 años contados desde la fecha de exigibilidad), pero no se dejaría un margen admisible para ejercitar la acción de cobro, pudiéndose por lo mismo fijarse un plazo máximo de cuatro años, que igualmente, condicionado al plazo de verificación –un año desde la notificación del acto de determinación inicial–, debería ser menor.
2. Si no hay ley que establezca la fecha de exigibilidad del tributo, ésta obraría desde el día siguiente al de la notificación de la determinación, lo que derivaría en infructuosa la asimilación de plazos de caducidad a los de prescripción, porque no se tendría ningún referente en el tiempo para limitar la acción determinadora del administrador respecto de obligaciones tributarias por ejercicios impositivos anteriores.

La inclusión en la legislación tributaria ecuatoriana de plazos de caducidad para la facultad determinadora de obligaciones tributarias a cargo de la administración de oficio o de propia liquidación, así como los de determinación mixta, resulta imperioso, dado que innovaciones como ésta son parte del proceso de permanente tecnificación de la gestión tributaria que optimice la recaudación del tributo y genere mayor certidumbre en el administrado con relación a la marcha de su accionar.

Por otro lado, vale enfatizar que el número 3 del art. 94 CT menciona el plazo de caducidad de la verificación de un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tal acto, evento éste que supone la existencia de una determinación inicial en la forma como se ha detallado en líneas anteriores.

Finalmente, si revisamos el número 2 del art. 94 CT, nos deja latente la inquietud de descifrar el alcance de la diferencia que el legislador plantea en los plazos de caducidad

de la facultad determinadora en obligaciones tributarias determinadas por el sujeto pasivo mediante declaración, pues si analizamos el número 1 de dicho artículo, el plazo de caducidad es de tres años, contados desde la fecha de la declaración, en tanto que el número 2 menciona el plazo de caducidad en seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.

Respecto al primer punto de distinción de plazos, se entiende razonable que opere caducidad en un tiempo menor (3 años) la facultad de la administración para determinar –si el caso amerita– la obligación tributaria que ha sido determinada por el sujeto pasivo, a través de la respectiva declaración en los plazos correspondientes, a contarse desde la fecha de declaración; respecto de aquella obligación tributaria no determinada por falta de declaración del sujeto pasivo dentro de los plazos previstos para el efecto, en la que la caducidad de la facultad determinadora de la administración caduca en 6 años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración.

El segundo punto de distinción es más bien el que corresponde ensayar sobre su auténtica dimensión, y que dice relación a que la caducidad de la facultad determinadora de la administración opera en seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración cuando no se hubiere declarado en todo *o en parte*.

A qué se refiere la locución *en parte*, merece indagarse. Porque si hubo declaración, el plazo de caducidad debe remitirse al supuesto contenido en el número 1 (3 años contados desde la fecha de declaración). La diferencia que se advierte es que en el primer supuesto, la declaración se realiza dentro de los plazos correspondientes y, en el segundo, se realiza fuera de esos plazos.

Otra distinción que podría argumentarse es aquella que pasa por la veracidad, objetividad y honestidad de la información consignada en la declaración. El legislador tampoco es claro al respecto, porque no es indicador absoluto que el contribuyente que declaró dentro del tiempo debido haya obrado de buena fe y que las eventuales inconsistencias constatadas por la administración obedezcan a errores formales, aritméticos o de cálculo y, por otro lado, se condene de antemano al sujeto pasivo que por declarar extemporáneamente cargue el estigma de mal contribuyente, sobre el que verificándose eventualmente inconsistencias en su declaración, sean atribuidas a errores sustanciales como claros indicadores de intencionalidad de perjudicar al fisco. De manera que esta última tesis no resulta concluyente.

En concomitancia a lo expuesto en el presente trabajo, merece confirmarse que la reforma al art. 94 CT es pertinente para rescatar en unos casos y prever en otros, procedimientos que han sido desestimados e inobservados en relación a los tributos determinados por la administración tributaria con liquidación de oficio y aquellos determinados igualmente por ésta pero en forma mixta, que a guisa de ejemplo pueden mencionarse los

impuestos municipales predial urbano, predial rural, en algunos casos el de patente municipal, alcabala y otros; impuestos que coexisten en el sistema tributario nacional con los ya consolidados impuestos de orden declarativo como son los administrados por el Servicio de Rentas Internas en el ámbito de la administración tributaria central.

PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL TEXTO DEL ARTÍCULO ANALIZADO

Luego de haberse esgrimido algunos puntos en lo relativo a la figura de caducidad y particularmente la observación al artículo 94 del Código Tributario ecuatoriano, la parte final de este ensayo desemboca en la producción de un texto alternativo al previsto en la disposición de marras.

Al efecto, el artículo que me permito formular es del siguiente tenor:

Art. 94. Caducidad. Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo;

En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, en los tributos de determinación a cargo del sujeto pasivo, cuando no se hubieren declarado y, de aquellos declarados extemporáneamente;

En tres años, contados desde la fecha de exigibilidad, en los tributos determinados por el sujeto activo de oficio y en los de determinación mixta; y,

En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, conforme se indica en el número anterior, contado desde la fecha de la notificación de tal acto.

Texto que sin ser dechado en técnica jurídica, se presenta como el producto del análisis que ha ocupado este trabajo y que pretende cubrir el vacío verificado en la actual disposición legal observada.

CONCLUSIONES

La caducidad y la prescripción como institutos jurídicos que tienen como elemento constitutivo el decurso del tiempo y que en el caso del Derecho Tributario discurren en la órbita de la gestión del tributo, se distinguen claramente, pues la primera se refiere al agotamiento de la facultad de la administración para la determinación de la obligación tributaria; y la segunda, a la extinción de la obligación tributaria y del derecho o la acción a perseguir su cobro por parte de la administración.

La legislación tributaria ecuatoriana no prevé plazo de caducidad para el ejercicio de la facultad determinadora a cargo de la administración en tributos de liquidación de oficio y de determinación mixta, mas que en la revisión de actos derivados de dicha facultad, por lo que resulta imperiosa la reforma del Código Tributario ecuatoriano en su art. 94 referente a la caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración, en la que se incluya plazo de caducidad en el ejercicio de dicha prerrogativa para los tributos determinados bajos esas modalidades.

El referente a considerar para establecer la fecha en que empieza a correr el plazo de la administración para el ejercicio de la facultad determinadora de la obligación tributaria en tributos de liquidación de oficio y de los de determinación mixta, es el de la fecha de exigibilidad de esos tributos, exigibilidad entendida bajo los mismos presupuestos utilizados para la prescripción.

El plazo de caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración en tributos de liquidación de oficio y de los de determinación mixta debe ser menor al de la prescripción de la obligación tributaria y de su acción de cobro, en virtud de reconocerse un margen temporal entre la determinación de la obligación en este tipo tributos y la consecuente acción de cobro.

Se ha definido como el más admisible, el plazo de tres años en los que opere la caducidad de la facultad determinadora de la obligación tributaria a cargo de la administración en los tributos de liquidación de oficio y de los de determinación mixta, puesto que, por un lado, se garantiza, si es ejercida en las postrimerías del plazo fijado, la no prescripción de la acción de cobro por parte de la administración por disponer de un tiempo mayor para su ejercicio; y, por otro, se obra con simetría dentro de la relación jurídico tributaria, al asimilarlo con el plazo que dispone el contribuyente para ejercitar su derecho para formular el reclamo ante la administración por devolución por pago indebido o por pago en exceso de obligaciones tributarias.

BIBLIOGRAFÍA

Cabanellas, Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, tomo II, Buenos Aires, editorial Heliasta, 1994, 23a. ed.

Código Tributario ecuatoriano, codificación 2005-009 RO-S 38: 14-junio-2005.

Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Marcial Pons ediciones Jurídicas S.A, 1994, 16a. ed.

Garcés Moreano, Rodrigo, *La caducidad en el sistema tributario ecuatoriano*, Quito, ediciones de la Universidad Católica, 1980.

García Cozzi, José M., “Prescripción Tributaria”, en *Impuestos Doctrinas Fundamentales 1942-2002*, Buenos Aires, editorial La Ley, 2002.

Giuliani Fonrouge, Carlos María, *Derecho Financiero, volumen I, Actividad Financiera, presupuesto, poder tributario, obligación tributaria*, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1997, 6a. ed.

Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, tomo I, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969, edición nueva.

Villegas, Héctor B., *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, tomo I, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1984, 3a. ed.

Fecha de recepción: 18 de mayo 2009

Fecha de aceptación: 29 de mayo 2009