

LA DECLARACIÓN PATRIMONIAL EN ECUADOR: EFECTOS DERIVADOS DE CUMPLIR PARCIALMENTE CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA¹

The patrimonial declaration in Ecuador: effects derived from partially complying with the duty to present it

CRISTHIAN CARRERA LUCIO²

JUAN GABRIEL REYES VAREA³

Pérez, Bustamante & Ponce Abogados, Quito, Ecuador

Resumen

El presente artículo analiza la declaración patrimonial como una obligación tributaria en Ecuador. Explica su origen, naturaleza, características, sanciones derivadas de su incumplimiento, y postula la problemática existente en el evento de que una persona decida rectificar los criterios con los que elaboró su declaración patrimonial ante el Servicio de Rentas Internas en años anteriores, o decida empezar a cumplir con la obligación de presentarla, que antes ha omitido. Finalmente, propone una alternativa para que la Administración Tributaria ecuatoriana pueda obtener información certera de sus contribuyentes con el objeto de mantener una base de datos confiable para intercambio de información con otras legislaciones.

Palabras clave

Declaración patrimonial, Patrimonio, Intercambio de Información Tributaria.

Abstract

This article analyzes the patrimonial declaration, as a tax obligation in Ecuador. Explains its origin, nature, characteristics, sanctions derived from non-complying, and postulates the existing problem in case a person wants to rectify the criteria with which he made his patrimonial declaration before the Internal Revenue Service in previous years, or decides to start complying with its filing that was previously omitted. Finally, it proposes an alternative so that the Ecuadorian tax administration can obtain accurate information from its taxpayers in order to maintain a reliable database for the exchange of information with other legislation.

Keywords

Patrimonial declaration, Patrimony, Exchange of Tax Information.

¹ Los autores de este artículo han contribuido en partes iguales.

² Abogado asociado del estudio jurídico Pérez, Bustamante & Ponce, Abogados. Obtuvo su título profesional de abogado en la Universidad de las Américas y actualmente está cursando una maestría en Derecho con Mención en Planificación Tributaria y Fiscalidad Internacional en la Universidad Andina Simón Bolívar. Correo electrónico: ccarrera@pbplaw.com

³ Socio y líder de la práctica tributaria del estudio jurídico Pérez, Bustamante & Ponce, Abogados. Obtuvo su título profesional de abogado en la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, su LLM en Northwestern University en Chicago, un master en Derecho Administrativo en la Universidad San Francisco de Quito, Es reconocido como experto en Ecuador en asuntos relacionados con planificación y estructuración fiscal. Correo electrónico: jreyes@pbplaw.com



1. Introducción

La declaración patrimonial (en adelante, DP) se origina en Ecuador el 29 de diciembre del año 2007, con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

En el presente artículo se analizará la historia de tal obligación, su naturaleza como obligación tributaria material o formal,⁴ sus características y riesgos, y los problemas que enfrenta una persona natural al momento en que quiere rectificar los criterios con que elaboró su DP, o los casos en que decide empezar a cumplir con la obligación de presentarla, luego de haberla incumplido en el pasado. En síntesis, casos en que el contribuyente quiere incluir, en su declaración del ejercicio corriente, bienes que se encuentran en el Ecuador o en el exterior que omitió en declaraciones de ejercicios anteriores, o en que el contribuyente se decide a presentarla por primera vez en el año corriente, aun cuando tenía la obligación en ejercicios anteriores, y omitió cumplirla. Finalizamos con una recomendación de enmienda legislativa para enfrentar la cuestión.

Este análisis nos ha permitido concluir que la legislación ecuatoriana desmotiva o ahuyenta al contribuyente que pretende enmendar su actuación u omisión con relación a la DP. En síntesis, cogimos que para un contribuyente que, en el pasado, consciente o inconscientemente, incumplió con el deber de declarar su patrimonio, o lo realizó, pero de forma parcial, se presentan contingencias tan importantes derivadas de enmendar sus acciones u omisiones, que es poco probable que lo haga. Estas contingencias, a su vez, desmotivan a otros contribuyentes a presentar la DP o a hacerlo de manera prolija y completa.

Si se pretende evitar el efecto indeseado detallado en el párrafo precedente, derivado de aplicación de la normativa actual, sugerimos una nueva amnistía tributaria que origine un régimen de excepción temporal que permita a los contribuyentes acompañar su comportamiento a las exigencias de la ley, y de paso, rinda recursos para el Fisco.

2. Declaración Patrimonial en Ecuador

2.1. Consideraciones del Patrimonio

El concepto de patrimonio como tal tiene varias definiciones desde diferentes perspectivas, pues son distintas la naturaleza jurídica, de la contable y económica.

En la sentencia dictada por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del juicio de impugnación de acto normativo No. 251-2009, en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas (en adelante, SRI) se desarrolla la discusión de los conceptos de este término de manera amplia.

En tal fallo se definió al patrimonio desde una naturaleza contable, como una resta del activo, menos el pasivo de la persona o empresa. Es decir, una especie de liquidación aritmética simple referida a la diferencia entre los valores de los activos y pasivos.

Por otra parte, se puede definir al patrimonio desde una perspectiva legal, como el “conjunto de derechos y obligaciones de una persona, apreciables económicamente, en sus diferentes versiones [...]” (Parraguez, 2016, p.115).

2.2. Origen de la DP como una obligación para el contribuyente

La obligación de presentar una DP para personas naturales en Ecuador apareció en el año 2007 con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador; que añadió el artículo 40 A en la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante, LRTI).

⁴ Si bien el Código Tributario ecuatoriano distingue la obligación tributaria (equiparándola a la obligación material), de los deberes formales (aquellos que no exigen una obligación pecuniaria), la doctrina de forma prácticamente unánime opta por denominar obligación tributaria material a aquella que genera obligación de pago, y obligación tributaria formal a aquella que se exige al sujeto pasivo, contribuyente o responsable, pero sin exigir un pago.

Esta norma legal estableció, de manera genérica y amplia, la obligación de presentar una DP,⁵ pero remitió al Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (en adelante, RLRTI) la tarea de definir los términos y condiciones que regirían su presentación.

La norma reglamentaria que acogió y cumplió la remisión que le hizo el referido artículo 40 A fue el artículo 65 del RLRTI, publicada en mayo de 2008. Esta norma reglamentaria determinó cuatro aspectos específicos: i) los sujetos pasivos obligados: aquellos con activos —sí, activos, no patrimonio— superiores a cien mil dólares (cifra que ha venido actualizándose como se explica más adelante) al 1 de enero de cada año; ii) la definición del patrimonio como “la diferencia entre el total de activos y el total de pasivos”; iii) que el declarante debe considerar, en su declaración, sus bienes propios, los que eventualmente le correspondan de su sociedad conyugal, y los que eventualmente correspondan a sus hijos no emancipados; y, iv) delegó al SRI para que, mediante resolución, fije la forma y los plazos para cumplir la obligación.

El SRI también cumplió con el mandato contenido en el RLRTI, y a través de la Resolución NAC-DGER2008-1510, de 30 de diciembre de 2008 detalló la forma y los plazos para cumplir con la presentación de la DP.

El texto de la norma reglamentaria antes mencionada ha sufrido algunas alteraciones hasta la actualidad; fue reformado por Decreto Ejecutivo No. 1613, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento de 31 de diciembre de 2014 y el Decreto Ejecutivo No. 539, publicado en el Registro Oficial Tercer Suplemento de 31 de diciembre de 2014. En la actualidad, la obligación existe para aquellas personas naturales, residentes en Ecuador, con activos que superen el monto equivalente a 20 fracciones básicas desgravadas del impuesto a la renta. Es decir, para el año 2020, doscientos veintiséis mil trescientos dólares de los Estados Unidos de América (US\$226,300).

La DP debe incluir de manera detallada todos los activos (dinero en efectivo e inversiones en instituciones financieras, derechos representativos de capital, cuentas por cobrar, bienes muebles e inmuebles, construcciones en curso, vehículos motorizados terrestres, naves y aeronaves, derechos y otros activos en el Ecuador y el exterior), así como todos los pasivos (deudas contraídas en el Ecuador y el exterior).

2.3. ¿La DP constituye una obligación tributaria material o formal?

No existe norma alguna que lleve a concluir que la DP genera una obligación tributaria material; es decir, una obligación de pagar un tributo. Tal declaración constituye sólo una obligación tributaria formal para el contribuyente; es decir que se agota o se extingue con la sola presentación, al SRI, del formulario que contiene la declaración.

A pesar de lo manifestado en el párrafo precedente, sí ha existido, existe y puede existir una estrecha relación entre esta obligación formal de declarar el patrimonio, y la obligación material de declarar y pagar un tributo.

Esta distinción es de suma importancia, puesto que el incumplimiento de una obligación tributaria formal sólo genera consecuencias pecuniarias; no así el incumplimiento de una obligación tributaria material, que puede generar, además de consecuencias pecuniarias, penas privativas de la libertad del contribuyente.

⁵ Art. 40A.- Información sobre patrimonio.- Las personas naturales presentarán una declaración de su patrimonio. En el Reglamento se establecerán las condiciones para la presentación de esta declaración.

2.4. Confidencialidad

De conformidad con la Ley⁶ la DP tiene la característica de ser reservada. Esto implica que la información que el contribuyente revele en ella es de carácter confidencial y no puede ser revelada ni conocida por terceros, sino exclusivamente por la Administración Tributaria, para fines de control tributario.

Ya se ha evidenciado que la norma legal aludida en el párrafo precedente se ha violado, se ha desconocido. Prueba de ello es que en la dirección web <https://periodismodeinvestigacion.com/2020/03/30/covid19/>, a esta fecha, todavía consta publicado un artículo en el que se detalla información contenida en declaraciones patrimoniales de lo que la propia nota periodística determina “las 200 mayores fortunas declaradas al Servicio de Rentas Internas” del Ecuador en el año 2015; incluyendo el nombre del contribuyente declarante, y el valor del patrimonio declarado. Esto evidencia que un tercero, que no tiene posibilidad legal de acceder a esta información, la tuvo a su alcance, lo cual genera duda sobre el cumplimiento de las normas que obligan a la autoridad al mando de la Autoridad Tributaria de aquella época a guardar con sigilo esta información.

Hasta el momento no se conoce de ningún intento legal, por parte de la Autoridad Tributaria u otra autoridad, de iniciar acciones que tengan por objeto sancionar la violación legal aludida, o a aquellos que suministraron, recibieron o publicaron tal información.

Este hecho es importante en el análisis, puesto que ningún contribuyente ha consentido que la información personal, legalmente protegida, sea expuesta al escrutinio público, y por tanto puede constituir en un disuasor al momento de analizar el cumplimiento de la obligación de presentar la DP.

Por tanto, sugerimos se impulse una reforma normativa que tenga por objeto determinar claramente las responsabilidades y sanciones a las que debe someterse una autoridad que permita una filtración de información como aquella que hemos evidenciado, o a las que debe someterse aquella persona que accedió ilegalmente a ella para exponerlas al público.

2.5. La DP y su relación con ciertos impuestos

2.5.1. Relación entre la DP y el impuesto a la renta

A pesar de que, como hemos mencionado, la DP constituye sólo una obligación formal, y no material, sí existe relación entre ésta y el impuesto a la renta, (en adelante “IR”). Tal relación está dada por lo que se conoce como el “incremento injustificado de patrimonio” (en adelante, IIP), como se explica a continuación.

La figura jurídica del IIP se introdujo a nuestro sistema jurídico mediante Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada el 29 de diciembre de 2007, que reformó, entre otros, el art. 23 de la LRTI. Esta norma agregó, como una de las causales que faculta a la Autoridad Tributaria a ejecutar una determinación presuntiva, el caso de detectar un IIP.

De conformidad con el artículo 92 del Código Tributario (en adelante, CT), la determinación presuntiva es aplicable cuando el sujeto pasivo no presente información, pese a la notificación particular que para el efecto hubiese hecho el sujeto activo, o porque los documentos que presente no sean aceptables por una razón fundamental o no presten mérito suficiente para acreditarla. Sobre estos casos la norma determina lo siguiente, “[...] 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 [...]”.

⁶ LRTI, artículo 101.- Las declaraciones e informaciones de los contribuyentes, responsables o terceros, relacionadas con las obligaciones tributarias, así como los planes y programas de control que efectúe la Administración Tributaria son de carácter reservado y serán utilizadas para los fines propios de la administración tributaria.

En síntesis, en casos en que se produzca un IIP, la Autoridad Tributaria podrá exigir el pago del IR generado al presumirse que el valor de ese incremento constituye renta. Por lo tanto, es fundamental definir en qué casos se produce ese IIP.

Según el artículo innumerado agregado a continuación del artículo 67 del RLRTI, si: i) dentro de uno o varios periodos fiscales, todos los ingresos del contribuyente (gravados, exentos y no sujetos a impuesto), sean menores con respecto del consumo, gastos, ahorro e inversión de ese contribuyente; o, ii) la diferencia entre activo, pasivo y capital, sea mayor a la utilidad líquida determinada por el sujeto pasivo, verificado en dichos períodos, tal diferencia se considerará IIP, proveniente de ingresos no declarados y en consecuencia la Administración Tributaria requerirá su justificación y pago de impuestos cuando corresponda.

En términos más sencillos: si el patrimonio de una persona crece en mayor medida que lo que permite la utilidad que se sometió a IR, entonces se produce un IIP, sujeto a imposición. Para ejemplificar, si un contribuyente, en el año 1, tiene un patrimonio de US\$100,000, y en el año 2, su patrimonio es de US\$250,000, entonces tendrá que justificar que esos US\$150,000 de incremento de un año a otro corresponden a ingresos gravados, exentos o no sujetos a impuestos. Si no puede hacerlo, la Autoridad Tributaria podrá exigirle el IR sobre ese incremento no justificado.

Claro que será posible que el contribuyente evidencie que no tuvo realmente un incremento patrimonial, puesto que esos US\$150,000 corresponden a una variación en el avalúo catastral de un inmueble que estaba comprendido en los US\$100,000 declarados en el año 1, por ejemplo. Podrá evidenciar también que, en el año 1, generó una utilidad de US\$300,000, que pagó impuesto sobre esa utilidad, que gastó una parte del dinero generado, y manteniendo un saldo neto de incremento de esos US\$150,000; o, por ejemplo, que recibió una herencia o donación por la que tributó (hecho que debe reportarse de manera informativa en la declaración personal de impuesto a la renta). Sin embargo, si no está en capacidad de hacerlo, deberá enfrentar a la facultad determinadora de la Autoridad Tributaria. Lo anterior evidencia la estrecha relación entre la DP y el IR. La DP constituye una herramienta para controlar que todo incremento patrimonial se haya sometido a tributación.

Entonces, ¿qué sucede con aquel sujeto que presentó, por los ejercicios 2007, a 2019, una DP incompleta, en la que omitió incluir un activo inmueble? Si en el 2020 pretende corregir su error, se verá expuesto al riesgo de que la Autoridad Tributaria toque su puerta y le exija explicar por qué su patrimonio se ha incrementado en el valor de ese inmueble, que ahora incluye. Esa persona deberá estar en capacidad de evidenciar, legalmente, que era propietario del inmueble en cuestión en el 2007, y que lo omitió por error. Sólo así podría evitar que el SRI le exija el IR sobre tal incremento.

Siguiendo con el ejemplo esgrimido en el párrafo anterior, ¿cuál será la pretensión del SRI ante la explicación de ese despistado contribuyente? Pues el SRI pretenderá esencialmente dos cosas: i) determinar cuándo y en qué forma se adquirió ese inmueble; y, ii) determinar si ese inmueble le generó un ingreso al contribuyente, y si tal ingreso fue sometido a imposición.

Al SRI le interesará determinar cuándo y en qué forma adquirió ese inmueble para concluir si al recibirlo, se generó un ingreso para el contribuyente. Es decir, querrá confirmar si el ingreso recibido por el contribuyente, que posteriormente se usó para adquirirlo, pagó IR en Ecuador; y si el inmueble fue recibido en herencia o donación, de igual forma pretenderá confirmar si el impuesto aplicable a esos supuestos fue satisfecho por parte del contribuyente.

Todo esto podrá pretender el SRI, si la adquisición ocurrió dentro de los últimos seis años,⁷ que es el plazo máximo en que tal autoridad tiene facultad para iniciar un proceso de fiscalización o determinación a cargo del contribuyente (plazo de caducidad).

También tendrá preocupación, el SRI, en determinar si ese inmueble, omitido en las DP, le generó al contribuyente un ingreso, por ejemplo, un arriendo, que debía someterse a imposición, para confirmar si ese ingreso se sometió al IR en Ecuador.

En el evento de que, en cualquiera de los supuestos previstos en los dos párrafos anteriores, el SRI llegue a determinar la omisión de un ingreso en las declaraciones de IR del contribuyente y, por tanto, la omisión de pago del impuesto correspondiente, no sólo podrá exigir ese importe, más intereses, sino también las multas a que hubiere lugar.

El lector se preguntará: ¿qué multas son aplicables al caso? Pues la respuesta es relativamente sencilla; tres tipos de multas: i) Si se trata de una falta reglamentaria; es decir, un simple olvido al elaborar la DP, una multa de entre US\$30 y US\$1,500; ii) Si la Autoridad Tributaria determinó un IR a pagar, a cargo del contribuyente, por ejemplo, porque éste omitió pagarlo sobre el arriendo del inmueble, el recargo (que según Resolución de triple reiteración de la Corte Nacional de Justicia de 16 de junio de 2011, tiene naturaleza sancionatoria), sería del 20% del impuesto que se dejó de pagar; o, iii) Si el inmueble está ubicado en el exterior, y se juzga que el contribuyente pretendió ocultarlo, entonces la multa puede llegar hasta al 5% del valor total de sus activos (no sólo del que omitió) o de sus ingresos (no sólo el que ocultó), el que sea mayor⁸. Debe aclararse, sin embargo, que no es factible que se imponga más de una sanción al contribuyente por la misma acción u omisión que constituya infracción.

A pesar de que todo esto puede resultar gravoso, podría no quedar así, tan sencillamente, en una responsabilidad pecuniaria. Todo esto podría constituir una infracción penal, un delito de defraudación, previsto en el Código Orgánico Integral Penal (en adelante COIP), que ordena lo siguiente:

Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando: [...]

15. Omita ingresos, incluya costos, gastos, deducciones, exoneraciones, rebajas o retenciones falsas o inexistentes o superiores a las que procedan legalmente, para evitar el pago de los tributos debidos.

Por último, no debe confundirse todo lo que hasta ahora se ha analizado con un tipo penal específico aplicable a los casos en que, de manera dolosa, una persona obtenga para sí o para otra, en forma directa o por interpuesta persona, incremento patrimonial no justificado mayor

⁷ CT, artículo 94: "Art. 94.- Caducidad.- Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: [...] 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."

⁸ LRTI, artículo innumerado agregado luego del 105: "Art. (...).- Sanción por ocultamiento patrimonial.- Los sujetos pasivos que no declaren al Servicio de Rentas Internas, conforme a las condiciones señaladas en la normativa vigente, la información de su patrimonio en el exterior y/o su valor, ocultándola en todo o en parte, de manera directa o indirecta, serán sancionados con una multa equivalente al uno por ciento (1%) del valor total de sus activos o al uno por ciento (1%) de sus ingresos del ejercicio fiscal anterior al del cometimiento de la infracción, el que sea mayor, por cada mes o fracción de mes de retraso en la presentación de la misma, sin que esta pueda superar el cinco por ciento (5%) del valor de los activos o del monto de sus ingresos, según corresponda".

a doscientos salarios básicos unificados del trabajador en general (US\$80,000), para lo cual el COIP, en su artículo 297, prevé una pena privativa de libertad de tres a cinco años.

Como se aprecia, la DP está estrechamente vinculada al IR. Su elaboración y presentación debe ser meditada desde esta óptica, considerando las contingencias que derivan de errores u omisiones al presentarla. Sin embargo, de este estrecho vínculo, son en realidad pocos los casos en que la Autoridad Tributaria utiliza esta herramienta -la DP- en la determinación del IR, pero sin duda es un arma que puede ser desenfundada en cualquier momento para combatir la evasión tributaria.

2.5.2. Relación entre la DP y la contribución solidaria sobre el patrimonio

Existe también relación entre la DP y la contribución solidaria sobre el patrimonio (en adelante, la Contribución Solidaria) que nació en la Ley Orgánica de Solidaridad y de Corresponsabilidad Ciudadana (en adelante Ley de Solidaridad) de 20 de mayo de 2016. Esta norma procuró obtener recursos para que el Fisco atienda las múltiples necesidades generadas como consecuencia del terremoto suscitado el 16 de abril de 2016.

Si bien la base imponible de la Contribución Solidaria no fue, exactamente, la DP, sí fue muy similar. La Contribución Solidaria estableció como base imponible el patrimonio del contribuyente al 1 de enero de 2015, pero excluyó sólo ciertos activos y pasivos que sí debían constar en la DP.⁹

Esta contribución es el único¹⁰ tributo directamente relacionado a la DP (se analizó ya que la relación entre la DP y el IR es indirecta). Es decir, el primer y único caso en que se creó una obligación material, de pagar la contribución, esencialmente basada en lo que hasta el momento constituía tan sólo una obligación material de revelar información como era la DP.

Este relacionamiento entre la DP y la Contribución Solidaria genera un problema adicional a aquellos detallados en el numeral precedente, para aquel contribuyente que entró en lo que se puede denominar “un espiral de incumplimiento”, y graficamos a continuación con un ejemplo:

Un contribuyente que, por cualquier motivo, omitió incluir todos sus activos en la DP de los ejercicios fiscales 2007 a 2016, juzgando que las contingencias de tal error eran inocuas, o desconociendo por completo su error, podría haber enfrentado lo siguiente:

- i. Esas omisiones generaron, a su vez, un error al determinar la base imponible de la Contribución Solidaria, y su pago. Esto podría generar consecuencias penales,¹¹ siempre que no haya caducado la acción penal.
- ii. La enmienda de ese error genera no sólo una reliquidación de la Contribución Solidaria, sino también una multa equivalente al 3% del valor que se dejó de pagar,

⁹ Por ejemplo, la Ley de Solidaridad incluyó en la base imponible de la Contribución Solidaria los activos “que sean directa o indirectamente de propiedad del sujeto pasivo a través de cualquier acto, contrato o figura jurídica empleada incluidos los derechos en sociedades y en instituciones privadas sin fines de lucro, constitución de derechos reales de usufructo, de uso o habitación sobre bienes inmuebles, y derechos en fideicomisos y similares”. Esta norma excluyó también a los pasivos “cuentas por pagar o préstamos que hubieren sido otorgados por las partes relacionadas del contribuyente”.

¹⁰ No se debe olvidar, sin embargo, la intención que tuvo el Presidente de la República, frustrada por la Asamblea Nacional, de generar un nuevo tributo atado o vinculado a la DP, en la Ley Orgánica de apoyo humanitario para combatir la crisis sanitaria derivada del COVID-19, de 22 de junio de 2020.

¹¹ Código Orgánico Integral Penal: “Art. 298.- Defraudación tributaria.- La persona que simule, oculte, omita, falsee o engañe a la Administración Tributaria para dejar de cumplir con sus obligaciones o para dejar de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero, será sancionada cuando:

6. Haga constar en las declaraciones tributarias datos falsos, incompletos, desfigurados o adulterados, siempre que el contribuyente no haya ejercido, dentro del año siguiente a la declaración, el derecho a presentar la declaración sustitutiva en la forma prevista en la ley”.

por mes o fracción de mes de retraso, pues siendo 2020, no habrá caducado la facultad determinadora respecto de la Contribución Solidaria, que se configura en seis años.

- iii. La enmienda de ese error genera los efectos indeseados y contingencias en IR que se analizaron en el numeral anterior.

3. Conclusiones

Hemos mencionado algunas de las contingencias más importantes que se presentan para aquel contribuyente que toma conciencia de un error al elaborar y presentar su DP en el pasado, para aquel que, habiendo presentado una declaración incompleta, ahora, quiere rectificar el error.

A esas contingencias debe añadirse otra, a manera de recordatorio, que es la adhesión del Ecuador al Foro Global de Transparencia e Intercambio de información (en adelante, Foro Global); un órgano multilateral que lidera los trabajos en materia de transparencia e intercambio de información fiscal en el mundo. El Foro Global tiene ya 153 países miembros, que pronto intercambiarán con Ecuador información bajo pedido y de manera automática, sobre los activos que ecuatorianos mantengan en esos países. La puesta en práctica de esta herramienta de intercambio de información puede anticipar o gatillar esas contingencias a las que nos hemos referido en el numeral 2.5. anterior.

En nuestra opinión, esas contingencias son de tal magnitud, y se incrementan de forma tan exponencial, tan geométrica, que serán pocos quienes quieran enfrentarse a ellas al enmendar su malhadado comportamiento tributario. Esas contingencias, por el contrario, pueden motivar al contribuyente a mantenerse en el error, y procurar camuflarlo por todos los medios.

En fin, las normas que prevén multas, intereses, sanciones pecuniarias, sanciones privativas de la libertad pueden generar un fin extra-fiscal distinto del que persiguieron. Efectivamente, el fin extra-fiscal de todas esas normas fue motivar al contribuyente a cumplir para evitarlas. Pero son tan rígidas, tan afiladas, que logran disuadir su cumplimiento a aquellos contribuyentes que, al concebirse la obligación, no la cumplieron cabalmente (contribuyentes que, en cantidad, pueden ser más que aquellos que la cumplieron obedientemente).

Por lo expuesto, consideramos que la única manera de lograr ampliar la base de contribuyentes que cumplan honradamente con su obligación de presentar la DP, es permitir un régimen de transición; un “borra y va de nuevo”, un espacio de tiempo en que el contribuyente pueda rectificar su andar tributario, sin una sanción significativa. Nótese que la Autoridad Tributaria no sólo se beneficia de la nueva información sobre activos, sino también de la información sobre las rentas que esos activos produzcan en el futuro, y del impuesto a la renta que tales rentas generen.

En ese sentido, creemos que el régimen de sinceramiento patrimonial o amnistía, es recomendable. Este régimen permitiría eliminar, por una sola vez, todas las contingencias en impuestos atrasados, multas, intereses, sanciones privativas de la libertad, a cambio de un nuevo tributo, calculado aplicando un porcentaje mínimo al valor de los activos que se omitieron en la DP.

De acuerdo con el mandato del artículo 37 del CT, la remisión (o perdón) es uno de los modos para extinguir la obligación tributaria. En el mundo han existido varias amnistías fiscales que han sido exitosas con el objeto principal de obtener información verídica respecto al patrimonio de las personas y recaudar recursos para el Fisco. Por ejemplo, en Italia se puso en marcha una amnistía fiscal en 2009 que ha sido considerada una de las más exitosas de la historia, en que se pudo conocer activos que los ciudadanos italianos mantenían fuera del país y de esta manera tener información de calidad.

El régimen de sinceramiento patrimonial, amnistía, remisión o como quiera llamársele, deberá realizarse en virtud de una ley.

Referencias bibliográficas

Bibliografía

- Arias, I. (2019). El Intercambio Internacional de Información para Propósitos Tributarios. *Tratado de Fiscalidad Internacional para el Ecuador*, vol. 1, pp.493-515.
- Parraguez, L. R. (2016). El Régimen Jurídico de los Bienes. *El régimen Jurídico de los Bienes*. Quito: Iuris Dictio Colegio de Jurisprudencia Universidad San Francisco de Quito.
- Periodismo de Investigación. (2020). COVID19: UNA MANO AL CORAZÓN Y OTRA AL BOLSILLO. Periodismo de Investigación. <https://periodismodeinvestigacion.com/2020/03/30/covid19/>

Jurisprudencia

- Corte Nacional de Justicia, Sala Especializada de lo Contencioso Tributario (2010). *Sentencia No. 251-2019*. Sentencia de 26 de julio de 2010.

Legislación

- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2014). *Código Orgánico Integral Penal (COIP)*. Registro Oficial Suplemento 180 de la República del Ecuador. 10 de febrero de 2014.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2005). *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de la República del Ecuador. 14 de junio de 2005.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2014). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463 de la República del Ecuador. 17 de noviembre de 2014.
- Asamblea Nacional de la República de Ecuador (2010). *Reglamento para aplicación Ley de Régimen Tributario Interno*. Decreto Ejecutivo 374. 08 de junio de 2010.
- Director General del Servicio de Rentas Internas (2017). Resolución No. NAC-DGERCGC17-00000310. Registro Oficial Suplemento 8 de la República del Ecuador. 06 de junio de 2017.