

EFICACIA DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA: EL CONTROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU DEPENDENCIA DEL DOMICILIO FISCAL

Effectiveness of Public Administration acts: Control of the Tax Administration and its dependence on tax address

► RESUMEN

El domicilio tributario en el Código Tributario Ecuatoriano, parte de supuestos fácticos que en esencia son imprecisos y hacen de ésta una figura de evasión al control tributario porque dificulta o pone en riesgo la eficacia de los actos administrativos de control en la Administración Pública. El domicilio tributario es inherente al sujeto obligado, pero en esencia tiene supuestos fácticos y legales que mientras dependan del sujeto pasivo, la administración tributaria tiene serias dificultades en la ejecución del control tributario.

Palabras claves: Eficacia administrativa, Administración tributaria, Notificación, Domicilio fiscal. Residencia fiscal.

► ABSTRACT

The tax home in the Ecuadorian Tax Code, part of factual assumptions that are inaccurate and essentially make this a figure of tax evasion control because difficult or jeopardizes the effectiveness of administrative acts of control in public administration. The tax home is bound inherent at taxable person, but has essentially factual and legal assumptions that, while dependent on the taxpayer, the tax administration has serious difficulties in the implementation of tax control.

Keywords: Administrative effectiveness, Tax administration, Notification, Tax home. Tax Residency.

José Rodrigo Maldonado Quezada: Ingeniero comercial por la Universidad Nacional de Loja –UNL–, doctorando y maestro Administración y Políticas públicas, Magister en Administración de Empresas, diplomado en Desarrollo de Habilidades y Competencias Gerenciales Certificado en Gestión Tributaria; actualmente docente de la Carrera de Administración Pública de la UNL.

RECIBIDO: Sept 11, 2015 | APROBADO: Sept 18, 2015

INTRODUCCIÓN

Como parte de la cultura tributaria ecuatoriana, por un lado se avanza en la cohesión social que se traduce en nuevos contribuyentes, regulación de los existentes y por ello la mejora en la recaudación de impuestos; pero asimismo progresan las modalidades de evasión utilizadas por los sujetos pasivos de los impuestos, siendo una de las más frecuentes y sutiles, fijar o actualizar un domicilio tributario impreciso, falso, ambiguo y a discreción del sujeto pasivo, en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), con la intención de obstaculizar y/o impedir su localización.

Las consecuencias iniciales de la imprecisión del domicilio tributario -a pesar las múltiples reformas-, es el incremento de sujetos pasivos bajo la etiqueta “no ubicados” y la consecuente reducción de la base gestionable del control que despliega la administración tributaria. En etapas posteriores, las consecuencias también afectarían al administrado, en cuanto su no ubicación implica desconocimiento de las actuaciones de la autoridad (Robles, 2014). A continuación describiremos la dependencia de la eficacia administrativa en cuanto la existencia del domicilio fiscal, en particular la relacionada con los actos administrativos determinativos, sancionador o coactivos que se emiten desde las administraciones tributarias, cuando el domicilio tributario no resulta verificables (Hallables), ni real (Habido).

EFICACIA ADMINISTRATIVA

La notificación entendida como el acto con el cual se comunica a los sujetos un acto administrativo que les afecta (Hueso, 1979, citado en Álvarez, 2010) puede efectuarse de varias formas y en la mayoría requiere la existencia de un domicilio fiscal en cuanto “criterio de localización” (Robles 2014, p 228) que otorga seguridad tanto a la administración como al administrado (Baena 1995, p 92, Sainz 1982, p 234; citados en Álvarez, 2010). La notificación dentro del Código Tributario Ecuatoriano (CTE), constituye un acto independiente (Art. 105 CTE), y un deber sustancial normado (num. 6 del Art. 103 CTE), formalmente resulta una condición sine qua non para la eficacia de un acto administrativo tributario (Art. 85 CTE).

La notificación puede efectuarse de varias formas (Art. 107 del CTE), en persona, por boleta, por correo certificado o servicios de mensajería, por la prensa, por oficio, a través de casilla judicial, por correspondencia postal, por sistemas de comunicación, facsimilares, electrónicos y similares; por constancia administrativa, en el establecimiento donde se ubique el deudor, existe también la notificación tácita. Como observará, la notificación por la prensa puede prescindir de la exactitud requerida en el domicilio fiscal, pues bastará que sea en la jurisdicción fiscal; y excepcionalmente se usan formas de notificación a falta de un domicilio tributario o fiscal, pues las más usuales formas de notificación en el CTE hacen referencia del mismo (tabla 1).

Tabla 1: Relación de la notificación con el domicilio fiscal en el Código Tributario Ecuatoriano

Notificaciones que expresamente señalan domicilio fiscal	
Codificación	Descripción
Art. 108.- Notificación personal	(...) se hará entregando en el domicilio o lugar de trabajo.
Art 109.- Notificación por boleta	Cuando no pudiera efectuarse la notificación personal, por ausencia del interesado de su domicilio o por otra causa, se practicara la diligencia por una boleta, que será dejada en ese lugar, cerciorándose el notificador de que, efectivamente, es el domicilio del notificado según los artículos 59, 61 y 62 de este Código.
Art. 110.- Notificación por correo	(...) también podrá notificarse por servicios de mensajería en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa de recepción. En este último caso se deberá fijar la notificación en la puerta principal del domicilio fiscal si este estuviera cerrado o si el sujeto pasivo o responsable se negara a recibirlo.
Art. 113.- Notificación por correspondencia postal	La notificación por correspondencia postal la efectuara el empleado de servicio postal contratado en forma personal o por boleta, cumpliendo los requisitos y formalidades legales establecidas para cada uno de estos tipos de notificación.
Notificaciones que no señalan domicilio fiscal	
Art.107.7 Impersonales	Por correspondencia postal, efectuada mediante correo público o privado, o por sistema de comunicación, facsimilar, electrónica y similar, siempre que esto permitan confirmar inequívocamente la recepción.

Art 107.8 Constancia administrativa escrita de la notificación	Cuando por cualquier circunstancia el deudor tributario se acercare a las oficinas de la administración tributaria.
Art 107.9 Inciso notificación tácita	Existe notificación tácita cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona quien ha debido notificarse una actuación afecte cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento. Se considerara como fecha de la notificación aquella que se practique el respectivo acto o gestión, por parte de la persona que debía ser notificada. La notificación de los actos administrativos iniciales será por la prensa, por tres veces en días distintos, en uno de los periódicos de mayor circulación del lugar, si le hubiere, o en el del cantón o provincia más cercanos.

Elaborado por el autor
Fuente código Tributario Ecuatoriano

Cabe recordar que el domicilio tributario o fiscal, el domicilio Judicial, el Permanente, y el denominado “Para notificaciones”, cumplen la finalidad elemental de establecer un vínculo jurídico-tributario entre la Administración y el sujeto pasivo o contribuyente

(Barrachina, 2007 p.1). Tal que cabe distinguir que para las notificaciones de actos administrativos de control , se requiere del domicilio tributario y no otros referidos en el CTE (Tabla 2).

Tabla 2. Tipos de Domicilio descritos en el Código Tributario Ecuatoriano.			
Artículo	Descripción de Domicilio	Aplicable a	Objeto
59	Tributario	PN	todos los efectos tributarios
60	Tributario	PN extranjeras	todos los efectos tributarios
61	Tributario	PJ	todos los efectos tributarios
62	Tributario	PN, PN extranjeras, PJ	especial para efectos tributarios
108	Para notificaciones	Todos	notificación personal
109	Para notificaciones	Todos	por boleta
110	Fiscal	Todos	por correo (fiscal)
112	Judicial	Todos	Notificación por casilla judicial
	Permanente		
119	Para notificaciones	Todos	Contenido del Reclamo
163	Tributario	Todos	Auto de pago
187	Especial para notificación	Todos	Requerimiento de postura
230	del Actor	Todos	Presentación de la demanda
231	Tributario	Todos	Contenido de la demanda
238	Tributario	Todos	Forma de citaciones
240	Para notificaciones	PN	Citación por la prensa
244	Para notificaciones	Todos	Contestación de la demanda
250	Tributario	Todos	Fianzas
279	Para notificaciones	Todos	Remisión al tribunal (trámite de excepciones)
281	Para notificaciones	Todos	Notificaciones y término probatorio
286	Para notificaciones	Todos	Remisión al tribunal (tercerías excluyentes)
303	Judicial	Todos	Recurso de queja

Elaborado por el autor
Fuente código Tributario Ecuatoriano

Sintetizando, la eficacia administrativa depende de la notificación, y ésta depende del domicilio tributario, aspecto que lo trataremos a continuación.

CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO TRIBUTARIO DEL CTE

El domicilio tributario está definido en el capítulo VIII de lo sustantivo tributario), del CTE; en los siguientes términos:

Tabla 3: Domicilio por tipo de persona	
Codificación CTE	Supuestos
Art. 59. Nacionales	<ul style="list-style-type: none"> • el lugar de su residencia habitual o • donde ejerzan sus actividades económicas; • aquel donde se encuentren sus bienes, o • se produzca el hecho generador.
Art. 60. Extranjeros	Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 59 del CT. se añade: <ul style="list-style-type: none"> • donde se encuentre percibiendo las remuneraciones; • y si no fuere posible precisar de este modo el domicilio, • se tendrá como tal la capital de la República.
Personas jurídicas	
Art. 61	<ul style="list-style-type: none"> • El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, • En defecto de lo anterior, el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.
Domicilio especial	
Art. 62	<ul style="list-style-type: none"> • Domicilio especial fijado por los contribuyentes y los responsables: Excepcional, y facultativo para la Administración Tributaria • Domicilio fiscal fijado por la administración: en el lugar que más convenga para facilitar la determinación y recaudación de los tributos. • El domicilio especial así establecido, será el único válido para los efectos tributarios.
Personas domiciliadas en el exterior, naturales o jurídicas, contribuyentes o responsables de tributos en el Ecuador	
Art. 63	<ul style="list-style-type: none"> • Fijar domicilio o instituir representante en el país, o • Domicilio de los representantes de las personas que ejecutaren los actos o tuvieran las cosas generadoras de los tributos (agentes oficios).

Elaborado por el autor
Fuente: Código Tributario Ecuatoriano

La especificación del domicilio tributario en el CTE, obedece a un criterio del “obligado tributario”, y deja en libertad al sujeto pasivo para la elección del mismo, al momento de declarar o inscribirse en Registro Único de Contribuyentes. Esta característica aunque práctica para efectos de inscripción genera duros inconvenientes para efectos de verificación, que por ejemplo en España se ha prevenido al disponer un domicilio fiscal alternativo de naturaleza legal. Al respecto cabe citar que la Administración tributaria española podrá considerar como domicilio fiscal para las **personas físicas** el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de las actividades desarrolladas. Si no pudiera establecerse dicho lugar, prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado en el que se realicen las actividades económicas. Para las **personas jurídicas**, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión

administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección. Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Al igual que en la Ley Española, en el CTE el legislador ha considerado supuestos fácticos y ficticios, aplicables a Personas naturales y Jurídicas, Residentes o no en país; de manera excepcional abre la posibilidad de *domicilios especiales* cuyo supuesto es solamente el precepto legal; de ahí que dichos supuestos originan domicilios reales y legales, este tipo de clasificación está implícito pero no expreso en las definiciones del CTE, aspecto que si sucede en la normativa fiscal Argentina que basada en el Código civil respectivo, distingue tres domicilios, el de origen, el real y el legal.

Para destacar la clasificación Argentina, citamos las definiciones que al respecto ha realizado Noemí Tortul (2007, p 13) en su ensayo de “Domicilio Fiscal”:

- El domicilio real, es el lugar de la efectiva localización de la persona, a cuyos fines se tiene en cuenta la morada de su familia, debiendo asumirse ésta , restringida al marco del grupo familiar primario
- El domicilio legal, es el lugar donde la ley presume, sin admitir prueba en contrario, que una persona reside de una manera permanente para el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí.
- El domicilio de origen es el lugar del domicilio del padre en el día del nacimiento de los hijos. La doctrina señala, con fundamento, que este domicilio no resulta de aplicación a los fines impositivos.

Comparativamente podemos decir que en Código

Civil Ecuatoriano, no prevé tales características, sino solamente al domicilio político, al domicilio civil y al domicilio civil especial. De ahí que el domicilio tributario en cuanto a la residencia y actividad económica sería un domicilio civil, y en cuanto a la realidad estatutaria y especial, sería un domicilio civil especial. Para sintetizar lo anterior, en el siguiente cuadro se presenta una caracterización del domicilio tributario (tabla 4).

Cabe aclarar que la definición de residencia que se define en la normativa ecuatoriana, no debe ser confundida con la “residencia fiscal”, puesto que esta última sirve para aplicar las leyes tributarias a las personas, en sí la sujeción de impuestos en un territorio; pero no establece las relaciones jurídicas entre los sujetos pasivo y activo; al respecto Navarro Faure (1994 , citado en Álvarez, 2010) indica que la residencia denota el ámbito del derecho material, mientras que el domicilio denota el ámbito del derecho tributaria formal.

Tabla 4. Caracterización del Domicilio Tributario del CTE						
Origen	Definición	P. NATURALES		P. JURÍDICAS	P. NAT/JUR	
		Art. 59	Art. 60	Art. 61	Art. 62	
1. Real		Nac	Ext	Nac	Nac	Ext
Civil	1. Lugar de su residencia habitual	X	X			
	2. Donde ejerzan sus actividades económicas;	X	X	X		
	3. Aquel donde se encuentren sus bienes.	X	X			
	4. Se produzca el hecho generador	X	X	X		
2. Legal		Nac	Ext	Nac	Nac	Ext
Civil	5. Donde se encuentre percibiendo las remuneraciones		X			
Civil Especial	6. Se tendrá como tal la capital de la República.		X			
	7. El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y,			X		
	8. Especial				X	X

Elaborado por: el autor

Fuente: Código Tributario Ecuatoriano, Código Civil Ecuatoriano.

CONCLUSIONES

El domicilio tributario del CTE se supone “fiscal” en la normativa conexas, y no guarda coherencia con lo dispuesto en el Código Civil Ecuatoriano, pues en cuanto a la residencia y actividad económica sería un domicilio civil, y en cuanto a la realidad estatutaria y especial, sería un domicilio civil especial. Por lo

tanto el CTE debe referenciar al Código civil y establecer la equivalencia expresa entre Domicilio tributario y fiscal.

La eficacia administrativa es vulnerable en la medida que el domicilio tributario este definido con criterios inherentes al sujeto obligado y decididos por éste al inscribir el RUC. Esta característica aunque práctica para efectos de inscripción genera duros incon-

venientes para efectos de verificación; por lo que la normativa debe expresar un domicilio fiscal legal de última instancia aplicable para notificaciones donde existe ambigüedad en el domicilio declarado, y además ampliar la notificación por la prensa para todo tipo de actos administrativos.

Que no estén expresamente definidos los supuestos fácticos (reales) y ficticios (legales) del domicilio fiscal, redundan en la imprecisión para efectos de notificación; así la normativa tributaria debe establecer requisitos mínimos de referencia obligatoria para la definición del domicilio, de manera complementaria a la generalidad expresa en la normativa actual.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Álvarez Vanegas, Sonia. (2010). Presunciones y ficciones en el impuesto sobre la renta de las personas físicas en México. Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM. recuperado de <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2489/9.pdf>
- Baena Aguilar, Ángel (1995). El domicilio tributario en derecho español. Editorial Aranzadi.
- Barrachina, Juan, E. (2006). ¿ Puede el sujeto pasivo elegir el domicilio fiscal a su conveniencia?. Consell obert: Recull informatiu del Consell General de Col·legis de Graduats Socials de Catalunya, (206), 43-47.
- Corporación de Estudios y Publicaciones 2008, Código Tributario. Ed. 9na., Quito,.
- Corporación de Estudios y Publicaciones, 2007. Código Civil., Quito,.
- Galindo Garfias, Ignacio. (2000). Derecho Civil. (Primer Curso) 20 ed. México, Porrúa
- Hueso de Chércoles, Ricardo. (1979). La notificación del acto administrativo y su problemática. Crónica Tributaria, (28), 87-92.
- Navarro Faure, Amparo. (1994). El domicilio tributario. Marcial Pons.
- Robles Moreno, Carmen del Pilar. (2014). A Propósito del Domicilio Fiscal en Materia Tributaria y la Condición de no Hallado y no Habido. Derecho & Sociedad, (43), 215-228.
- Sainz de Bujanda, Fernando (1982). Lecciones de derecho financiero. Madrid: Universidad Complutense.
- Tortul, Mirta N. (2006), Domicilio Fiscal, Buenos Aires.
- Ley General Tributaria –España- (2003), recuperado de <http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>