

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRIA
EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“LA FIGURA DE LA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION
TRIBUTARIA ECUATORIANA”**

AUTOR: Dr. ESTEBAN PONCE LATORRE

2003

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información de o la biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

También cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar los derechos de publicación de esta tesis, o de partes de ella, manteniendo mis derechos de autor hasta por un período de 30 meses después de su aprobación.

.....

Esteban Ponce Latorre

Fecha: Lunes 30 de junio del 2003

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRIA
EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“LA FIGURA DE LA DEVOLUCION EN LA LEGISLACION
TRIBUTARIA ECUATORIANA”**

AUTOR: Dr. ESTEBAN PONCE LATORRE

TUTOR: Dr. LUIS TOSCANO SORIA

QUITO, AÑO 2003

RESUMEN DE LOS PROPÓSITOS Y CONTENIDOS DE LA TESIS

- 1.** Distinguir plenamente la figura del pago indebido del pago debido.
- 2.** Analizar la figura del pago indebido y su razón de ser.
- 3.** Analizar la distinción entre el pago indebido y el pago en exceso, incorporada mediante ley de Reforma Tributaria, publicada en Suplemento de Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2.001.
- 4.** Analizar la figura del dinero y los frutos civiles o intereses.
- 5.** Cuestionamiento al Art. 21 del Código Tributario, modificado mediante Ley de Reforma Tributaria, publicada en suplemento de Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2.001.
- 6.** Analizar la causación de intereses en el pago debido. Tomaré como figura de análisis la devolución del IVA al Sector Público, Exportadores, y Discapacitados.

AGRADECIMIENTO

Agradezco a la Universidad Andina Simón Bolívar, que me brindó la oportunidad de estudiar en sus aulas; a sus distinguidos catedráticos, quienes me impartieron sus amplios conocimientos durante el desarrollo del programa de Maestría en Derecho Tributario.

Un agradecimiento muy especial al Dr. Luis Toscano Soria, Supervisor de esta tesis, por haber dedicado parte de su valioso tiempo para la elaboración de la presente investigación.

PROPUESTA DEFINITIVA DE TABLA DE CONTENIDO

LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA

INTRODUCCIÓN :

CAPITULO I

1. PAGO INDEBIDO Y PAGO EN EXCESO

1.1. CONSIDERACIONES GENERALES DEL PAGO

1.2. PAGO INDEBIDO

1.2.1. REQUISITOS DEL PAGO INDEBIDO:

1.2.1.1. PAGO

1.2.1.2. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACIÓN

1.3. FUNDAMENTO DEL PAGO INDEBIDO

1.4. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

1.5. DISTINCIÓN ENTRE EL PAGO INDEBIDO Y EL PAGO EN EXCESO, INCORPORADA MEDIANTE LEY DE REFORMA TRIBUTARIA, PUBLICADA EN SUPLEMENTO DE REGISTRO OFICIAL No. 325 DE 14 DE MAYO DEL 2.001.

1.6. RAZÓN DE SER DE LA DISTINCIÓN

1.7. CUESTIONAMIENTO A DICHA DISTINCIÓN

1.8. SILENCIO ADMINISTRATIVO (RECLAMOS DE PAGO INDEBIDO Y SOLICITUDES O PETICIONES DE PAGO EN EXCESO.)

CAPITULO II

2. DINERO Y CAUSACION DE INTERESES

2.1. CONCEPTO DEL DINERO

2.2. CONCEPTO DE INTERESES

2.2.1. INDEMNIZACIÓN COMPENSATORIA

2.2.2. INDEMNIZACIÓN MORATORIA

- 2.3. INTERESES A CARGO DEL SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO (Art.20 y 21 del C. Tributario)
- 2.4. CUESTIONAMIENTO AL ART.21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD)

CAPITULO III

3. PAGO DEBIDO Y ACCION DE DEVOLUCION

- 3.1. CONCEPTO DE PAGO
- 3.2. CUANDO SE CONSIDERA QUE EL PAGO ES DEBIDO
- 3.3. ESTUDIO COMPARATIVO DE LA ACCION DE PAGO INDEBIDO Y LA ACCION DE DEVOLUCION DE PAGOS QUE SE CONSIDERAN DEBIDOS.

REGULACION LEGAL:

- 3.3.1. SECTOR PUBLICO
- 3.3.2. DISCAPACITADOS
- 3.3.3. EXPORTADORES

- 3.4. DEVOLUCIÓN DEL IVA E INTERESES
- 3.5. COMENTARIO AL ART. 148 DEL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, PUBLICADO EN SUPLEMENTO DE REGISTRO OFICIAL No.484 DE LUNES 31 DE DICIEMBRE DEL 2001.

CONCLUSIONES

LA FIGURA DE LA DEVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA

INTRODUCCIÓN

La Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001 incorporó una serie de modificaciones al Código Tributario, entre estas se encuentra la cuestionable distinción que se presenta entre el pago indebido y el pago en exceso; aspecto que va a ser analizado en esta investigación:

El pago para ser considerado indebido requiere de dos supuestos que serán debidamente analizados, y que son en primer lugar el pago, y en segundo lugar la inexistencia de la obligación tributaria.

Un segundo aspecto que será examinado en el presente trabajo, constituye la figura del dinero y los intereses. El dinero constituye un signo convencional de valor, que a pesar de estar representado por moneda fiduciaria, en si mismo constituye un bien patrimonial que actúa como instrumento que facilita el intercambio comercial de bienes y servicios. Es por ello que el legislador reconoce su rentabilidad o aptitud para generar intereses que no son otra cosa que los llamados frutos civiles del dinero.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico en virtud del cual una parte se encuentra en la necesidad de dar, hacer, o no hacer algo en favor de la Administración. Dicho deudor se encuentra en la obligación de ejecutar la prestación por su propia voluntad, de forma espontánea, y sin necesidad de compulsión externa del acreedor; sin embargo hay ocasiones que dicho cumplimiento no se realiza de modo perfecto y oportuno, y es así que se produce una inexecución total, parcial, imperfecta o retardada de la obligación, que es imputable al deudor, debiendo este último indemnizar al acreedor una suma de dinero que debe satisfacer al agraviado.

En conclusión, el dinero constituye un bien patrimonial que el legislador ha reconocido rentabilidad o aptitud para generar intereses como consecuencia de los perjuicios ocasionados por la mora, o demora en el cumplimiento de la entrega del dinero. Sin embargo, el 21 del Código Tributario reformado mediante Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001, traen consigo un tratamiento distinto a una situación semejante, violentando el principio constitucional de Igualdad, aspecto que se será demostrado en la presente investigación.

Respecto de la figura del pago debido, será analizado en esta investigación la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la Legislación Tributaria Ecuatoriana. Dicha figura de la figura de la devolución del IVA debidamente pagado o cancelado por parte de Entidades del Sector Público, exportadores y discapacitados ha sido contemplada por nuestra legislación, y responde a

razones de índole muy especial las cuales pretendo analizar es esta investigación.

La figura del pago debido, no hay que confundirlo con el pago indebido, pues este tiene como elemento característico la inexistencia de la obligación tributaria, mientras que el pago debido constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurra dentro de los presupuestos de hecho establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria.

Finalmente, un aspecto importante de mencionar, constituye el análisis que pretendo realizar respecto al nacimiento de los intereses o frutos civiles en la devolución de IVA debidamente pagado por parte de Entidades del Sector Público, exportadores y discapacitados.

CAPITULO I

1. PAGO INDEBIDO Y PAGO EN EXCESO

1.1. CONSIDERACIONES GENERALES DEL PAGO

De acuerdo con nuestro ordenamiento legal, el pago es un acto jurídico por el cual el deudor cumple la prestación debida, trátase de una obligación de dar, hacer o no hacer. El pago es, normalmente, un modo de extinción de las obligaciones, de conformidad con el artículo 1610 del Código Civil. Sin embargo, cuando se paga algo que no se debe, la ley concede a quien pagó el derecho de repetir lo pagado. Es una solución de elemental equidad que se funda en el principio general de que nadie puede enriquecerse injustamente a causa de otro; concepto que comprende o envuelve la idea de un daño patrimonial resultante del desplazamiento ilegítimo, injusto, sin sustento jurídico, de un bien en provecho de una persona y en perjuicio o desmedro de otra. El párrafo 2do. del Título XXXII, Libro Cuarto del Código Civil, regula el pago de lo no debido, que puede ser el pago por error y el pago sin causa, que en el fondo no es sino una clasificación de los distintos motivos por los cuales se paga indebidamente, algo no debido. Naturalmente para que haya pago indebido debe existir ese pago. No puede, en ningún caso, ser indebido un pago inexistente o que no ha tenido lugar jamás.

1.2. PAGO INDEBIDO

El enriquecimiento injusto, enriquecimiento ilegítimo, enriquecimiento indebido o enriquecimiento sin causa es equiparado al pago indebido teniendo

como elemento común el injusto crecimiento patrimonial, por lo que tal incremento deviene en ilegítimo.

Una serie de autores han considerado al pago indebido dentro del enriquecimiento sin causa, amparados en dos elementos esenciales que a continuación señalo:

1. La pérdida o desplazamiento de un valor de un patrimonio a otro;
2. La no justificación jurídica de tal desplazamiento o pérdida de dicho valor de un patrimonio a otro.

Por otro lado, opositores a lo antes señalado, tales como Guillermo Cabanellas de Torres considera que **“..... tal enriquecimiento puede producirse incluso sin pago alguno y, precisamente, por la omisión del mismo”**.¹

Es así que para demostrar lo antes citado, expongo el siguiente ejemplo:

En el caso del trabajador que presta sus servicios a una sociedad, y su labor ha excedido de su jornada ordinaria de trabajo, este tiene derecho a que se le pague sus respectivas horas suplementarias o extraordinarias, sin embargo estas no son canceladas, produciéndose de esta manera por parte del empleador un enriquecimiento sin causa, pero el empleado no podrá alegar pago indebido ya que no hubo desplazamiento patrimonial.

¹ Cabanellas de Torres Guillermo, *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo VI, pag. 43, Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta, 1982.

De lo antes señalado, Guillermo Cabanellas concluye lo siguiente:

1. El desplazamiento patrimonial es propio en el pago indebido, mientras que es supletorio en el enriquecimiento sin causa;

2. El enriquecimiento sin causa busca la indemnización, mientras que el pago indebido pretende la restitución o repetición de lo pagado indebidamente.

Finalmente, para clarificar el concepto de pago indebido, cito las siguientes definiciones:

El Diccionario de la Real Academia Española señala que el pago indebido es **“un cuasicontrato dimanado del acto de entregar erróneamente cantidad no debida ni exigible”**.²

Según el Diccionario Jurídico de Guillermo Cabanellas , el pago indebido es **“la entrega de una cantidad de dinero o ejecución de un acto que disminuye el propio patrimonio por error o por creerse falsamente obligado”**.³

La Enciclopedia Jurídica OMEBA establece que: **“en el caso de que el solvens haya pagado por un error justificado..... mientras que el accipiens haya recibido el pago.... sin darse cuenta del carácter indebido**

² *DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA*, Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Tomo II, Espasa Calpe, Madrid España, 1992, pág. 1499.

³ Guillermo Cabanellas, *Diccionario Jurídico Elemental*, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1979, pág. 232-233.

del mismo, estaremos en presencia de un pago indebido, que podrá ser corregido mediante la conditio indebiti”.⁴

Para Colin y Capitant, el pago indebido es **“aquel que se realiza respecto de una obligación sin causa”.**⁵

El Dr. Eduardo Madera Grijalva, considera que el pago indebido es **“el pago de una obligación inexistente”.**⁶

Luis Corral Guerrero, establece que pago indebido es **“el realizado por los particulares a la administración financiera estatal con inexistencia total o parcial de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, en cumplimiento de esta aparente obligatoriedad”.**⁷

1.2.1. REQUISITOS DEL PAGO INDEBIDO

1.2.1.1. PAGO

El pago para ser considerado indebido requiere de dos supuestos que son el pago y la inexistencia de la obligación. A continuación se analiza cada uno de ellos:

a. PAGO

⁴ *ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA*, Edición Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.

⁵ Eduardo Madera Grijalva, *La Relación Tributaria y el pago indebido en materia tributaria*, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, pág. 212.

⁶ Eduardo Madera, *Estudio de Derecho Tributario*, publicación de la PUCE, Quito, 1971.

⁷ Luis Corral Guerrero, *ibidem*, 6.

Respecto a este elemento, es preciso señalar que el término empleado ha sido duramente cuestionado por una serie de autores los cuales consideran que propiamente no se produce pago alguno pues este supone la pre-existencia de una relación jurídica obligatoria, la que para el presente caso no existe. Sin embargo, autores tales como el profesor José Alberto Garrone defiende la terminología empleada, pues considera que se está indiscutiblemente frente a un acto que es objetivamente un pago.

En conclusión, existen estas dos posiciones, sin embargo es indudable que uno de los requisitos para que tenga lugar el llamado pago indebido es el desplazamiento patrimonial indebido a favor de la Administración Tributaria.

1.2.1.2. INEXISTENCIA DE LA OBLIGACION

Para analizar el segundo y más importante elemento del pago indebido, es preciso dar un breve vistazo al Art. 323, 324 y 327-A del Código Tributario reformado mediante Ley de Reforma Tributaria, publicada en Suplemento de Registro Oficial 325 de 14 de mayo del 2001:

Art. 323.- Concepto.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.⁸

⁸ CODIGO TRIBUTARIO, Art.323

Art. 324.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error.⁹

Art. 327-A.- Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.¹⁰

De las normas antes citadas se deduce la siguiente distinción:

Constituye Pago Indebido:

- El que se realice por un tributo no establecido legalmente;
- Del que haya exención por mandato legal;
- El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador;
- Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.
- El pagar una obligación ajena creyendo ser propia

Constituye Pago en Exceso:

1. Aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.

De la distinción antes señalada , es posible realizar la siguiente reflexión:

⁹ CODIGO TRIBUTARIO, Art.324

¹⁰ CODIGO TRIBUTARIO, Art.327-A

La obligación tributaria es una obligación ex-lege, es decir gobernada por el principio constitucional de legalidad, por lo que para que esta tenga lugar es preciso que el hecho imponible o hecho generador coincida de manera precisa y rigurosa con la descripción contemplada en la norma. En cualquiera de los casos antes mencionados de pago indebido o pago en exceso el elemento común es la “inexistencia de la obligación tributaria” bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo.

En conclusión, es posible mencionar que el pago en exceso constituye un pago indebido, pues surge de la transferencia patrimonial efectuada a título de contribución, sin que se hubiera producido en realidad el hecho imponible, o que ésta haya sido de cuantía inferior en la constitución de la obligación tributaria.

1.3. FUNDAMENTO DEL PAGO INDEBIDO

a. PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL

Este principio tiene por objeto **“asegurar la efectiva impartición de justicia, respetando las garantías y derechos de los particulares, para lo cual es necesario un sistema jurisdiccional que la imparta en forma real, pronta completa, efectiva e imparcial”**.¹¹

¹¹ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 62.

En cualesquiera de las causales que generan la figura del pago indebido en materia tributaria existe el desplazamiento ilegítimo de un valor de un patrimonio a otro; y el evidente perjuicio al patrimonio del contribuyente, situación contraria a derecho y que por lógica jurídica y justicia tributaria el Estado no puede percibir y conservar rubros sin justificación, esto es sin que haya nacido la obligación tributaria, por lo que el contribuyente goza del legítimo derecho de acudir al respectivo órgano administrativo o jurisdiccional en busca de la respectiva restitución del valor cancelado indebidamente.

En conclusión, **“cuando el Estado se extralimita en uno u otro caso, el patrimonio del contribuyente puede verse ilegítimamente agredido, y por ende, debe contar con los medios tendientes a restablecer el imperio de la Constitución que ha sido vulnerada por la acción estatal”**.¹²

b. DERECHO DE PROPIEDAD

La Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, en Francia, en su artículo 17, prescribe que **“siendo la propiedad un derecho inviolable y sagrado, nadie podrá ser privado de ella, a no ser que lo exija evidentemente la necesidad pública, legalmente acreditada, y a condición de una justa y previa indemnización”**.¹³

¹² Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1991, pág. 405.

¹³ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1991, pág. 31.

“El derecho de propiedad consiste en una relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos”.¹⁴

De lo antes señalado, se deduce que dicho derecho envuelve la posibilidad de usar y disponer libremente de la propiedad, y en ningún caso habitante alguno del país puede ser privado de dicho derecho sino es en virtud de sentencia fundada en ley. En el pago indebido como se explicó con anterioridad, el elemento común es la inexistencia de la obligación tributaria bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo; por lo que al efectuar una transferencia patrimonial efectuada a título de contribución, sin que se hubiera producido en realidad el hecho imponible, y como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, quien pagó indebidamente goza de los medios necesarios para exigir su debida restitución.

1.4. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Los principios tributarios constitucionales son aquellos postulados que históricamente y en forma contingente han inspirado u orientado una legislación determinada. Dichos principios **“tienen carácter ideal y absoluto y, por lo tanto, son superiores al orden positivo, y aunque no pueden destruir las**

¹⁴ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1991, pág. 31.

normas vigentes, tienen valor “sobre y dentro de tales normas, puesto que representan la razón suprema y el espíritu que las informa”.¹⁵

En conclusión, dichos principios constituyen el fundamento de la norma jurídica, y no solo son fuente subsidiaria sino principal, ya que son anteriores a la creación legislativa.

Una vez que se ha clarificado el concepto y la importancia de los principios constitucionales, es preciso señalar aquellos que inspiran la figura de la devolución de lo indebidamente pagado:

a. EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA

El principio de seguridad jurídica constituye uno de los derechos naturales e imprescriptibles consagrados en la Declaración de Derechos del Hombre y el Ciudadano.

La seguridad jurídica es la estabilidad mínima que las instituciones que rigen la vida de una sociedad deben tener y la vigencia de la Ley, manifestada en el respeto a los derechos proclamados en la Constitución y en la Ley y en la posibilidad de que su amparo sea eficaz.

El numeral 23 del Art. 23 de la Constitución Política de la República del Ecuador reconoce a favor de los ciudadanos el derecho a la seguridad jurídica

¹⁵ Monroy Cabra Marco G., *Introducción al Derecho*, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 1990, pág.293.

y esta debería hacerse manifiesta en todos los ámbitos, y, en especial en materia tributaria, sin embargo las continuas reformas mal implementadas, la presencia de normas oscuras, derogatorias confusas, minuciosidad de detalles, proliferación de disposiciones entre las que existe contradicción, es decir, situaciones de imprecisión, vaguedad, duda, inexactitud, que conllevan a la imperfección e inseguridad de la Legislación Tributaria Ecuatoriana, contradiciendo el principio constitucional.

En conclusión, el tratamiento dado a las normas tributarias en los últimos años ha ido en dirección contraria a la seguridad jurídica, es así que existe innumerables ejemplos de inseguridad contemplados en nuestra legislación tributaria.

Como se mencionó con anterioridad, el pago indebido se inspira en justicia y el derecho de propiedad, valores y principios fundamentales que requiere de un ordenamiento jurídico certero cuya aplicación sea un reflejo de justicia y ecuanimidad.

En conclusión, para que opere la figura del pago indebido no basta solamente la existencia de una justa y certera estructura normativa, sino que se requiere la aplicación real y segura del derecho.

1.5. DISTINCIÓN ENTRE EL PAGO INDEBIDO Y EL PAGO EN EXCESO, INCORPORADA MEDIANTE LEY DE REFORMA TRIBUTARIA, PUBLICADA EN SUPLEMENTO DE REGISTRO OFICIAL No. 325 DE 14 DE MAYO DEL 2.001.

La Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001 incorporó una serie de modificaciones al Código Tributario, entre estas se encuentra la cuestionable distinción que se presenta entre el pago indebido y el pago en exceso; aspecto que va a ser analizado en esta investigación:

Como pudimos observar, el pago para ser considerado indebido requiere de dos supuestos que son en primer lugar el pago, el cual ha sido definido como el desplazamiento patrimonial indebido a favor de la Administración Tributaria, en segundo lugar la inexistencia de la obligación, ya sea por no haberse producido el hecho imponible, o producido este último, se hubiere cancelado de manera desmedida el tributo; por lo que para comprenderlo, es preciso dar un breve vistazo al Art. 323, 324 y 327-A del Código Tributario reformado mediante Ley de Reforma Tributaria, publicada en Suplemento de Registro Oficial 325 de 14 de mayo del 2001:

Art. 323.- Concepto.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.¹⁶

Art. 324.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal,

¹⁶ CÓDIGO TRIBUTARIO, Art.323.

solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error.¹⁷

Art. 327-A.- Pago en exceso.- Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.¹⁸

De las normas antes citadas se deduce la siguiente distinción:

Constituye Pago Indebido:

1. El que se realice por un tributo no establecido legalmente;
2. Del que haya exención por mandato legal;
3. El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador;
4. Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.
5. El pagar una obligación ajena creyendo ser propia.

Constituye Pago en Exceso:

1. Aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.

1.6. RAZÓN DE SER DE LA DISTINCIÓN

¹⁷ CÓDIGO TRIBUTARIO, Art.324

¹⁸ CÓDIGO TRIBUTARIO, Art.327-A

A pesar de constituir una reforma confusa y mal implementada, pues como quedo demostrado el pago en exceso constituye un pago indebido, pienso que la intención del legislador consistió en lo siguiente:

Distinguir plenamente al pago indebido como aquel que tiene lugar cuando el individuo creyó ser deudor sin serlo, o creyó que una tercera persona era su acreedor y no lo era, o creyó estar obligado al pago de una determinada prestación que realizó cuando en realidad no existía dicha obligación. En síntesis el pago indebido gira en torno al concepto de inexistencia de la obligación, esto es un acto no debido. Por el contrario, respecto del pago en exceso, la reforma pretendió identificarle como aquel en el cual el pago realizado por parte del contribuyente constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurre dentro de los presupuesto de hecho establecido para el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, el pago en exceso no responde estrictamente al concepto de “obligación tributaria indebidamente pagada”, sino más bien a la idea un pago debido y obligatorio, y en caso que dicho pago resulte en demasía en relación con el valor que se debió pagar al aplicar la tarifa prevista en la ley, el propio sistema legal Ecuatoriano ha implementado la posibilidad de exigir su devolución de conformidad con la ley.

Una vez distinguido el pago indebido del pago en exceso, me permito dar dos ejemplos de lo que yo considero constituye un pago en exceso:

1. Cuando las retenciones en la fuente impuesto a la renta superan al impuesto anual a cancelarse por parte de personas naturales y las sociedades.

2. El segundo ejemplo constituye un caso práctico que a continuación lo detallo:

Cabe señalar que he procedido a omitir el nombre de la compañía reclamante a pedido de esta.

Con fecha 25 de abril del 2003, la Compañía XXX interpone ante el señor Director Regional el Servicio de Rentas internas un reclamo e pago en exceso por el impuesto al Valor Agregado pagados durante los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

A continuación cito un extracto de dicho reclamo:

“XXX es una sociedad legalmente constituida la misma que tiene por objeto social la prestación de servicios de publicidad.

Como resultado de las operaciones propias de la actividad que desarrolla mi representada en los ejercicios económicos referidos procedió a facturar a sus clientes el valor de sus servicios así como el correspondiente Impuesto al Valor Agregado.

Por su parte nuestros clientes, en base a lo dispuesto por expresas disposiciones legales y reglamentarias constantes en la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento de Aplicación, al tener la calidad de Contribuyentes Especiales, procedieron a pagar las facturas emitidas por mi representada y a practicar las correspondientes retenciones en la fuente, tanto del impuesto a la renta, como del Impuesto al Valor Agregado.

XXX, al presentar sus declaraciones mensuales del IVA, reflejó el monto facturado de la venta de sus servicios y el valor facturado del IVA, al igual que el monto de sus compras y el IVA pagado en éstas.

Posteriormente y a efectos de determinar el impuesto resultante del mes, mi representada procedió a realizar el cruce entre el impuesto generado por las ventas con el impuesto producido por las compras; el cual al ser compensado con las retenciones en la fuente de que fuimos objeto por el Impuesto al valor Agregado éstas resultaron ser mayores y por lo mismo superan al monto del impuesto causado, razón por la que forma mensual no existió impuesto a pagar, ya que como quedó indicado las retenciones que nos practicaron fueron siempre mayores.

Conforme usted podrá apreciar de las copias de las declaraciones de impuesto al valor agregado presentadas por XXX, durante los tres ejercicios económicos referidos, esto es 2000, 2001 y 2002, se puede apreciar claramente que las retenciones en la fuente de que fue objeto por el IVA ascendieron a los valores de USD \$ 11.209,05, USD \$ 15.756,05 y USD \$27.385,71, respectivamente, en tanto que el impuesto resultante mes a mes y acumulado en cada uno de los ejercicios fue de USD \$ 5.015,46, USD \$ 6.986,12, USD \$ 12.056,78, pudiendo observarse por lo mismo que las retenciones de que fuimos objeto fueron mayores y en exceso en relación al impuesto causado en las cantidades de USD \$ 6.193,59; USD \$ 8.769,93; y USD \$ 15.328,93, como así expresamente solicitamos sea reconocido.

El artículo 327-A del Código Tributario señala que, constituye pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible, siendo evidente que en el presente caso la compañía XXX, ha satisfecho en forma mensual un impuesto superior a aquel que le correspondía pagar en concepto del Impuesto al Valor Agregado por los ejercicios económicos 2000, 2001, 2002, respectivamente, ya que el monto de las retenciones en la fuente que se les practicó fue superior al impuesto al valor agregado causado mensualmente en dichos ejercicios económicos.

De lo expuesto precedentemente, se deduce claramente que se ha producido la figura jurídica del pago en exceso al tenor de lo dispuesto en el artículo 327-A y siguientes del Código Tributario; esto es, haber pagado impuestos en demasía en relación con el valor que debió pagarse, como así solicito expresamente sea reconocido”.

Del extracto del caso antes citado, es mi opinión que este constituye un evidente ejemplo de pago en exceso, por cuanto el Impuesto al Valor Agregado

cancelado en las compras por parte de la compañía XXX, es sumamente superior al IVA que se percibe por concepto de ventas; y adicionalmente, las retenciones efectuadas por los contribuyentes especiales que no son otra caso que pagos anticipados del impuesto establecidos por nuestro sistema legal, generan una total y absoluta iliquidez para la compañía, y una enorme cantidad de dinero retenida que no ha sido ni es posible compensar con el IVA que se genera en ventas.

En conclusión, un IVA retenido y que como se dijo no es otra cosa que un pago anticipado establecido por ley, y que para el presente caso resulta ser excesivo en relación con el valor que debió pagarse.

1.7. CUESTIONAMIENTO A DICHA DISTINCIÓN

Como se examinó con anterioridad, la Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001 incorporó una serie de reformas al Código Tributario las cuales han generado duda e incertidumbre respecto a su aplicación.

Una importante reforma constituyó la distinción que se presenta entre el pago indebido y el pago en exceso. Como se pudo observar con anterioridad, el Art. 52 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de lunes 14 de mayo del 2001, modificó el Art. 323 del Código Tributario y estableció lo siguiente:

“Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato

legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal".¹⁹

El Art. 56 de la Ley Tributaria que incorpora el Art. 327-A al Código Tributario establece que se considera pago en exceso: "aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible".²⁰

De las normas antes citadas se deduce que existe una clara contradicción entre el último inciso del Art. 323 del Código Tributario y el incorporado artículo 327-A del mismo cuerpo legal, pues en ambos artículos, se considera al pago indebido y al pago en exceso como aquel que se encuentra fuera de la justa medida de la obligación tributaria.

La obligación tributaria es una obligación ex-lege, es decir gobernada por el principio constitucional de legalidad, por lo que para esta tenga lugar es preciso que el hecho imponible o hecho generador coincida de manera precisa y rigurosa con la descripción contemplada en la norma. En cualquiera de los casos antes mencionados de pago indebido o pago en exceso, el elemento común es la "inexistencia de la obligación tributaria" bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo.

¹⁹ CÓDIGO TRIBUTARIO,

Art.323

²⁰ CÓDIGO TRIBUTARIO,

Art.327-A

En conclusión, el pago en exceso constituye un pago indebido, y la distinción implementada por el legislador mediante Suplemento de Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001, constituye una reforma oscura, y de compleja aplicación.

1.8. SILENCIO ADMINISTRATIVO (RECLAMOS DE PAGO INDEBIDO Y SOLICITUDES O PETICIONES DE PAGO EN EXCESO).

Previamente a analizar la figura del silencio administrativo, es preciso citar el Art. 327-A del Código Tributario, incorporado a través de Ley de Reforma Tributaria publicada en Suplemento de Registro Oficial No. 325 de 14 de Mayo del 2001, el cual establece:

“Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible. La Administración Tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen; siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo.

Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido”.²¹

Del inciso final de la norma antes citada, se deduce que respecto de las “solicitudes de pago en exceso” que no son respondidas dentro del plazo

²¹ CÓDIGO TRIBUTARIO,

Art.327-A

máximo de seis meses contados desde su presentación, no es posible aplicar el silencio administrativo en sentido positivo, sino por el contrario se requiere la presentación de un reclamo formal de pago indebido.

De la norma antes citada, han surgido una serie de argumentos a favor y en contra respecto de la aplicación del silencio administrativo positivo con relación a las solicitudes de pago en exceso que no son respondidas dentro del plazo máximo de seis meses contados desde su presentación.

A continuación analizo dichos argumentos:

La Administración Tributaria ha considerado que no es posible aplicar el silencio administrativo positivo respecto de las peticiones, argumentando lo siguiente:

1. Mediante literal b) del Art.49 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Suplemento de Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999, se introdujo reformas al **primer inciso del artículo 21 del Decreto-Ley 05, publicado en el Registro Oficial No.396 de 10 de marzo de 1994**. A continuación transcribo dicha reforma:

“b) En el primer inciso del artículo 21 del Decreto-Ley 05, publicado en el Registro Oficial No.396 de 10 de marzo de 1994, suprimir la frase o atender peticiones”.²²

²² Literal b) del Art.49 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Suplemento de Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999,

De la norma antes citada, la Administración Tributaria ha manifestado que se deduce la eliminación del silencio administrativo en sentido positivo en el caso de las peticiones. Para demostrar tal afirmación, a continuación cito un extracto de la defensa utilizada por parte del Servicio de Rentas Internas en el juicio de impugnación No. 19154-1615-S-II-S, propuesto por el Sr. Alfredo Serrano Pallares representante de QUITO-TENIS Y GOLF CLUB, contra la Directora General del Servicio de Rentas Internas, ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1, Segunda Sala, y un extracto del pronunciamiento emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el recurso de casación interpuesto en contra de la Sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, dentro del antes citado juicio de impugnación No. 19154 propuesto por el Quito Tennis y Golf Club.

1. Respecto de la defensa empleada por parte de la Administración Tributaria, esta consideró lo siguiente:

“Aduce que no ha lugar a la aplicación del inciso 1ro del Art. 21 de la Ley 05, publicada en el Registro Oficial Nro. 396 de 10 de marzo de 1994, debido a que el Art. 49, literal b) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, de 30 de abril de 1999, suprime el inciso 1ro. del Art. 21 citado la frase “o atender peticiones”, por lo cual, a partir de esa fecha, el silencio administrativo únicamente es aplicable a los “reclamos y recursos” de los contribuyentes, pero no a las simples peticiones, como a las del caso presente. Indica que, de la copia certificada del trámite Nro. 1999057487, que enviará en su oportunidad, no se puede deducir o asimilarla a un reclamo, como pretende el actor, porque no reúne los requisitos del Art. 114 del Código Tributario; que lo que se ha presentado al 5 de mayo de 1999 no cabe alegar que ha sido aceptado tácitamente”.²³

²³ Sentencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, Segunda Sala, Juicio de Impugnación No. 19154-1615-S-II-S, 27 de agosto del 2001.

2. En relación al caso antes citado, el 18 de septiembre del 2001, la Dra. Ana María Luna a nombre de la Directora del Servicio de Rentas Internas, interpuso recurso de casación en contra de la sentencia de 27 de agosto del 2001, expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, dentro del juicio de impugnación 19154 propuesto por el Sr. Alfredo Serrano Pallares a nombre del Quito Tennis y Golf Club. Negado el recurso, la administración propuso el de hecho el cual fue admitido por la respectiva Sala que dio curso a la casación.

Para resolver dicho recurso, la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia consideró lo siguiente:

“TERCERO.-Para el debido análisis de lo que se discute, es necesario aludir a sus antecedentes. Ellos son: 1) El 24 de marzo de 1999 el Director Regional del Norte expide la notificación de clausura 17-601-000025 del Quito Tennis y Golf Club por obligaciones tributarias concernientes a impuesto a la renta y a IVA (fs. 20). 2) El Quito Tennis y Golf Club el 5 de mayo de 1999, manifiesta que no esta en mora de declaración y pago del IVA por los meses de enero a diciembre de 1998 y que goza de exoneración de impuesto y tasas fiscales y municipales por disposición de la Asamblea Nacional Constituyente (fs. 21). 3) El 16 de noviembre de 1999 con oficio 005 148, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte, da respuesta a la petición de 5 de mayo de 1999, aludida (fs. 22 y 23). El 16 de diciembre de 1999, el Quito Tennis Golf Club propone demanda en la cual sustenta que se ha producido silencio administrativo y subsidiariamente impugna el oficio 5148 indicado (fs.6 a 8 de los autos). 5). La segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1 en la sentencia recurrida resuelve que se ha producido silencio administrativo y que la actora no está sujeta al IVA servicios prestados en beneficio de sus asociados. CUARTO.-El petitorio de 5 de mayo de 1999 mencionado no contiene una reclamación administrativa en los términos previstos en el Art. 114 del Código Tributario. Principalmente no incluye una pretensión concreta elemento esencial para configurarla. Por ende, mal cabe se considere que se ha podido producir silencio administrativo. Al propósito, precisamente para remediar este tipo de casos, ocurre señalar que con el Art. 49, b) de la Ley para la Reforma

de las Finanzas Públicas (Suplemento del Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999) se reformó el Art. 21 de la Ley 05 en el sentido de que no cabe silencio administrativo en tratándose de peticiones. Ello no pugna con el derecho de petición consagrado en la Constitución Política tanto más que la referida petición fue contestada por la administración.

.....²⁴

De lo antes citado, se deduce que tanto la Administración Tributaria como la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia consideran que respecto de las peticiones no es posible o no cabe aplicar el silencio administrativo, criterio que no comparto, y que en la presente investigación será cuestionado mediante la exposición de los argumentos que sustentan la vigencia y aplicación del silencio administrativo positivo respecto de las peticiones.

2. El segundo argumento que podría utilizar la Administración Tributaria, constituye el alegar que la reforma Tributaria (Art. 327-A C.T.) incorporada mediante Ley 2001-41, publicada en Suplemento de Registro Oficial 325 de 14 de mayo del 2001 constituye una ley especial y nueva que prima sobre ley general (Art.12 C. Civil), esto es el Art. 21 del Decreto Ley de Emergencia No.5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.

Una vez mencionados los argumentos utilizados, y aquellos que podría utilizar la Administración Tributaria, es preciso analizar los argumentos que sustentan la vigencia y aplicación del silencio administrativo positivo respecto de las peticiones:

²⁴ Recurso de Casación interpuesto a la Sentencia expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, publicado en Registro Oficial No. 54 de jueves 03 de abril del 2003.

1. Mediante Art. 21 del Decreto Ley de Emergencia No.5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994, se sustituyó la disposición final primera de la Ley 51, por la siguiente:

“A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse.

Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará aceptación tácita de los mismos.

El funcionario por cuya causa se hubiere producido una aceptación tácita, por silencio administrativo, podrá ser removido de su cargo, sin perjuicio de las acciones a que haya lugar contra él de conformidad con las normas legales pertinentes”.²⁵

Mediante literal b) del Art.49 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Suplemento de Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999, se introducen las siguientes reformas a las normas que se indican:

“b) En el primer inciso del artículo 21 del Decreto-Ley 05, publicado en el Registro Oficial No.396 de 10 de marzo de 1994, suprimir la frase o atender peticiones”.²⁶

De la norma antes citada, se deduce que la intención del legislador fue eliminar la aplicación del silencio administrativo en sentido positivo en el caso de las peticiones, sin embargo es pertinente mencionar una situación peculiar respecto de dicha reforma, pues el segundo inciso del Art. 21 de la Ley de Emergencia 05,

²⁵ Art. 21 del Decreto Ley de Emergencia No.5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.

²⁶ Literal b) del Art.49 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Suplemento de Registro Oficial 181 de 30 de abril de 1999.

el cual no fue modificado mediante Ley para las Finanzas Públicas, sigue contemplando la posibilidad del silencio administrativo en sentido positivo respecto a peticiones. A continuación transcribo dicho inciso:

“Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará aceptación tácita de los mismos”.²⁷

En conclusión, la norma antes citada constituye un ejemplo de inseguridad jurídica en la Legislación Jurídico Tributaria, pues refleja la ligereza con la que se elaboran las normas, y la incertidumbre que genera una reforma mal elaborado; sin embargo, a pesar de existir una clara contradicción entre la intención del legislador y el contenido de la norma, es evidente que el silencio administrativo positivo respecto de las peticiones se mantiene y no ha sido derogado.

Adicionalmente, a lo antes mencionado, existen una serie de argumentos muy valederos para afirmar la aplicación del silencio administrativo positivo respecto de las peticiones. A continuación expongo dichos argumentos:

2. Constituye “deber jurídico” de toda Administración Pública el resolver expresamente y conforme a derecho toda petición o solicitud.

“La autoridad puede aceptar o rechazar las peticiones o pretensiones, pero siempre debe dictar una resolución para impedir que las instancias administrativas queden indefinidamente pendientes, ya que ello produciría un grave perjuicio para la regularidad de la actividad administrativa y para el derecho legítimo de los administrados y contribuyentes”.²⁸

²⁷ Segundo Inciso del Art. 21 del Decreto Ley de Emergencia No.5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.

²⁸ Gustavo Penagos, *El acto administrativo*, I, 5ta. Ed., Bogotá, Ediciones Librería del Profesional, 1992, Pg. 175. Horacio Creo Bay, *Amparo por mora de la Administración Pública*, 2da. Ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 1995, Pgs. 1 y 2.

3. El silencio administrativo positivo, constituye una garantía para los ciudadanos en donde la eficacia prima sobre el formalismo. Es obligación de la Administración Pública resolver toda petición o solicitud, y en caso de no existir respuesta expresa alguna, en virtud del ministerio de la ley la voluntad de la administración se ve sustituida por la voluntad del particular.

4. La obligación que tiene la Administración de expresar un pronunciamiento debidamente motivado, tiene rango constitucional, por ser correlativa al derecho de petición. Así se desprende de la lectura del numeral 15 del Art. 23 de la norma suprema, que garantiza “El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o respuestas pertinentes, en el plazo adecuado”.

5. Por otra parte, el silencio o la dilación de un pronunciamiento expreso constituye una desviación de lo que exige una eficiente administración. De conformidad con el Art. 120 de la Constitución de la República, **“El ejercicio de dignidades y funciones públicas constituye un servicio a la colectividad, que exigirá capacidad, honestidad y eficiencia”**.²⁹

En conclusión, dicho servicio no es una facultad, sino una obligación. La prestación deficiente de servicios públicos o de los actos de sus funcionarios y empleados, en el desempeño de sus cargos, atenta contra la idea de buen servicio, y acarrea responsabilidad, tanto para el funcionario, como para el Estado

²⁹ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 120

o entidad pública a la que se pertenece, según los artículos 20 y 120 de la Constitución Política de la República del Ecuador.

En conclusión, el silencio administrativo constituye un mecanismo eficaz que tiene por propósito fortalecer el derecho de petición, garantizar los derechos de los administrados y contribuyentes, y el de agilizar la labor de la administración.

CAPITULO II

2. DINERO Y CAUSACION DE INTERESES

2.1. CONCEPTO DEL DINERO

El dinero para la Economía y el Derecho constituyen un signo convencional de valor. Dicho dinero a pesar de estar representado por moneda fiduciaria, en si mismo constituye un bien patrimonial que actúa como instrumento que facilita el intercambio comercial de bienes y servicios. Es por ello que el legislador reconoce su rentabilidad o aptitud para generar intereses que no son otra cosa que los llamados frutos civiles del dinero.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico en virtud del cual una parte se encuentra en la necesidad de dar, hacer, o no hacer algo en favor de la Administración. Dicho deudor se encuentra en la obligación de ejecutar la prestación por su propia voluntad, de forma espontánea, y sin necesidad de compulsión externa del acreedor; sin embargo hay ocasiones que dicho cumplimiento no se realiza de modo perfecto y oportuno, y es así que se produce una inexecución total, parcial, imperfecta o retardada de la obligación, que es imputable al deudor, debiendo este último indemnizar al acreedor una suma de dinero que debe satisfacer al agraviado.

En conclusión, el dinero constituye un bien patrimonial que el legislador ha reconocido rentabilidad o aptitud para generar intereses como consecuencia de los perjuicios ocasionados por la mora, o demora en el cumplimiento de la entrega del dinero.

2.2. CONCEPTO DE INTERESES

Las diversas utilidades que pueden proporcionar las cosas se denominan frutos o productos.

El diccionario de Escriche considera que **“Se llama fruto lo que una cosa produce, esto es todo acrecimiento, multiplicación, aumento, emolumento, rendimiento o producto de alguna cosa, cualquiera que sea ella”**.³⁰

Para Planiol **“son frutos todo lo que la cosa produce a intervalos periódicos, sin que por ello se destruya la propia sustancia de ella: fructus sunt quae nasci et renasci solent.....”**³¹

La doctrina alemana en la figura de Enneccerus considera fruto **“todos los rendimientos económicos que se extraen de una cosa conforme a su destino y sin alterar su sustancia”**.³²

³⁰ Eduardo Carrión Eguiguren, *Curso de Derecho Civil Bienes*, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador, pág. 180.

³¹ Eduardo Carrión Eguiguren, *Curso de Derecho Civil Bienes*, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador, pág. 181.

³² Eduardo Carrión Eguiguren, *Curso de Derecho Civil Bienes*, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador, pág. 181.

Los romanos consideraron que **“el concepto de fruto es sumamente amplio, haciéndolo extenso a todas las utilidades obtenidas, no de la cosa misma, sino con ocasión de la cosa, siendo estas las pensiones o cánones de arrendamiento, los intereses de capitales, etc.”**³³

En conclusión, los intereses no son otra cosa que los llamados frutos civiles del dinero.

2.2.1. INDEMNIZACIÓN COMPENSATORIA

Como se dijo con anterioridad, las obligaciones nacen para ser cumplidas, y es así que el deudor debe ejecutarlas de modo certero y oportuno. Sin embargo, hay ocasiones en las cuales estas no son ejecutadas de forma cabal y oportuna, generándose de esta manera la posibilidad de exigir una indemnización que reemplace la prestación insatisfecha.

En conclusión, la indemnización compensatoria es subsidiaria de la obligación principal, esto significa que dicha indemnización reemplaza o sustituye la prestación que el deudor ha dejado de satisfacer en todo o en parte.

2.2.2. INDEMNIZACIÓN MORATORIA

Se considera indemnización moratoria aquella que tiene lugar única y exclusivamente como consecuencia de los perjuicios ocasionados por la mora,

³³ Eduardo Carrión Eguiguren, *Curso de Derecho Civil Bienes*, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador, pág. 180.

demora o retardo culpable del deudor respecto del cumplimiento de la obligación.

Respecto de la indemnización moratoria es preciso señalar que esta “no” sustituye la obligación principal, sino por el contrario es compatible y acumulable con dicha obligación.

En conclusión, la indemnización moratoria tiene por objeto cuantificar el daño causado al acreedor como consecuencia de no haberse cancelado la obligación de manera oportuna.

Una vez precisados los conceptos antes citados en el ámbito civil, es posible realizar una breve explicación de los intereses en el ámbito tributario:

Los intereses a cargo del sujeto activo a que se refiere el artículo 21 del Código Tributario constituyen “intereses compensatorios”, ya que estos surgen como consecuencia de aquellos casos en los que se ha pagado un impuesto que no se debía satisfacer, esto es que se ha pagado indebidamente. Por otro lado, los “intereses moratorios” tienen por objeto cuantificar el daño causado al acreedor como consecuencia de no haberse cancelado la obligación de manera oportuna. Finalmente, los intereses a que se refiere los artículos 69A, 69B y 69C de la actual Ley de Régimen Tributario Interno, constituyen “intereses punitivos”, esto es una sanción impuesta a la Administración por la excesiva demora en la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) debidamente cancelado por instituciones del sector público, exportadores y discapacitados.

En conclusión, cuando se trate de pagos indebidos, siempre deberá reconocerse intereses por parte de la administración de conformidad con el artículo 21 del Código Tributario, mientras que cuando se trata de devolución de pagos “debidos”, se causan intereses únicamente cuando el sistema legal lo establece.

2.3. INTERESES A CARGO DEL SUJETO ACTIVO DEL TRIBUTO (Art. 20 y 21 del C. Tributario).

El Art.20 del Código Tributario establece lo siguiente:

“Art. 20.- La obligación tributaria que no fuere satisfecha en el tiempo que la ley establece; causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente al 1,1 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.

Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la Ley a favor de las instituciones del Estado, excluyendo las instituciones financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social”³⁴.

Mediante Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria No.2001-41, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001 se reforma el Art. 21 del Código Tributario y se establece lo siguiente:

“Art.21.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la

³⁴ Código Tributario, Art. 20.

fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo de pago indebido”.³⁵

2.4. CUESTIONAMIENTO AL ART. 21 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO (VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD)

Como podemos observar de lo antes citado, el Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria sustituye el Art. 21 del Código Tributario y establece que los intereses se generan desde la fecha que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo de pago indebido; situación controversial y que a continuación procedo a examinar:

1. Incoherencia de la Normativa Tributaria Ecuatoriana

El Art. 21 del Código Tributario establece:

“Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de Tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido”.³⁶

El Art. 324 del Código Tributario establece:

“Procedencia y Prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, solo podrá exigirse la devolución a la Administración Tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error.

La acción de pago indebido prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha de pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso.

³⁵ Código Tributario, Art. 21.

³⁶ Código Tributario, Art.21.

En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 25”.³⁷

De las normas antes citadas, se deduce una evidente “incoherencia” en la Legislación Tributaria Ecuatoriana, puesto que para el cálculo de los intereses en contra del sujeto activo respecto de los tributos pagados en exceso o indebidamente, se toma en cuenta la fecha de presentación de la solicitud o del reclamo; mientras que para efectos de la prescripción de la acción de pago indebido se toma en cuenta la fecha de pago.

En el presente caso, el Sistema Tributario Ecuatoriano se aleja de valores fundamentales tales como coherencia, razonabilidad, seguridad y equidad, convirtiéndose en una situación injusta. Recordemos que **“Un derecho injusto es un verdadero contrasentido, toda norma jurídica debe estar imbuida de un sentido de justicia”.**³⁸

Del análisis a las normas antes citadas, se observa privilegio y conveniencia, más no justicia.

En conclusión, al no existir un criterio uniforme para las situaciones antes citadas, surge una evidente perjuicio para el (contribuyente) y un innegable beneficio para el (Estado).

2. Quebrantamiento del Principio Constitucional de Seguridad Jurídica

³⁷ Código Tributario, Art. 324.

³⁸ Rodolfo R. Spisso, *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1991, pág. 282.

Como se señaló con anterioridad, la seguridad jurídica es la estabilidad mínima que las instituciones que rigen la vida de una sociedad deben tener y la vigencia de la Ley, manifestada en el respeto a los derechos proclamados en la Constitución y en la Ley y en la posibilidad de que su amparo sea eficaz.

La seguridad ha sido entendida como un valor superior de todo ordenamiento jurídico, cuya existencia es imprescindible en la vida social, y sin cuya presencia difícilmente puede realizarse los restantes valores y principios constitucionales.

Una serie de autores se han preocupado del concepto y contenido de la seguridad jurídica, y lo han definido de la siguiente manera:

Para Hobbes **“la seguridad es el fin del Estado, y el ciudadano tiene el derecho natural de no obedecerlo si dicho Estado no asegura el orden”**.³⁹

En Francia Roubier tomó una posición similar a la de Hobbes y señaló que **“no puede haber derecho si no hay un orden cierto, que es lo mismo que afirmar que no puede haber justicia donde no hay seguridad”**.⁴⁰

Para Legaz **“el orden es el primer factor que realiza el derecho, por lo tanto realizar un orden es ya realizar una dosis de justicia”**.⁴¹

³⁹ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 314

⁴⁰ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 315

Para Larenz **“el fin último del derecho es la consecución y mantenimiento de la paz jurídica y la realización de la justicia. En la idea de la paz jurídica incluye la seguridad jurídica, entendida como la certidumbre de que se puede contar con reglas de derecho, con igual aplicación y, en determinados supuestos creados por el derecho, con los derechos adquiridos y su protección por los tribunales”**.⁴²

Guasp señala que **“en sentido objetivo la seguridad jurídica está dada por las garantías que la sociedad le asegura a la persona sus bienes y los derechos, y en sentido subjetivo es la convicción que tiene la persona, suponiendo un estado de confianza de saber a qué atenerse”**.⁴³

La Corte Suprema de Justicia de Argentina respecto a los principios de seguridad y certeza jurídica se ha manifestado que **“la plenitud del Estado de Derecho no se agota con la sola existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige esencialmente la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad”**⁴⁴

⁴¹ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 316.

⁴² Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 316.

⁴³ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 328.

⁴⁴ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 327.

Por otro lado, la doctrina alemana tiende a ver la **“esencia de la seguridad jurídica en la susceptibilidad de previsión objetiva por parte de los particulares de sus situaciones jurídicas, de tal modo que estos pueden tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes”**.⁴⁵

De los conceptos antes citados, se observa que todos los autores coinciden en que el principio de seguridad jurídica involucra la necesaria existencia de un ordenamiento jurídico real y seguro que brinde certidumbre y confianza a todos y cada uno de los individuos de la sociedad. Al existir una estructura normativa cierta que no se modifique de manera continua y permanente en el tiempo, todo individuo podrá tener la certeza respecto a su situación jurídica, derechos y deberes.

Adicionalmente, a lo antes señalado los profesores Pérez de Ayala y Eusebio González se han ocupado de la íntima conexión existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dada la importancia de la ley como vehículo generador de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.

A continuación analizó el tema en los siguientes acápites:

a. La idea de certeza

⁴⁵ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 329.

La idea de certeza se entiende en una doble manifestación:

1. Estabilidad del Derecho: Esto significa que el ciudadano común y corriente conozca en cualquier momento cual es el derecho vigente sobre una determinada materia, y en segundo término, disponer de un texto normativo asequible donde se encuentre actualizada la legislación vigente.

2. Opere el suficiente desarrollo de normas de rango superior: En ocasiones preceptos de rango constitucional e incluso de ley permanecen largos años inaplicables por falta del necesario desarrollo legislativo o reglamentario.

b. La interdicción de la arbitrariedad

La idea de interdicción de la arbitrariedad se entiende en una triple manifestación:

1. El principio de jerarquía normativa: Este principio impone una gradación o escala que, por referirse a todos los órganos del Estado, obliga, en primer lugar, a la sumisión de las leyes orgánicas y ordinarias a la Constitución y consiguientemente, a la coordinación de las disposiciones normativas dictadas por las Comunidades Autónomas a las leyes ordinarias y orgánicas.

2. Interpretación de las normas: La posible arbitrariedad de los órganos administrativos y jurisdiccionales que ha de producirse con ocasión de las distintas interpretaciones ofrecidas de los preceptos a aplicar en cada caso.

3. La eliminación de la arbitrariedad: El ciudadano debe tener a su disposición todos los medios que le permitan modificar la conducta antijurídica del Estado. Nuestro sistema reconoce la mayor jerarquía de la Constitución, por lo que el resto de normas deben mantener conformidad con los preceptos constitucionales, sin que tengan valor alguno aquellas que de cualquier modo estuvieren en contradicción con la norma suprema.

Recordemos que **“no todas las normas de un Estado son iguales dado que tienen origen, características, modo de creación y rango diferentes. El orden jurídico está constituido en forma jerárquica y escalonada en tal forma que cada norma es fuente formal de validez de otra de grado inferior”**.⁴⁶

El artículo 272 de nuestra Carta Política establece que:

“La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos-leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.

Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior”.⁴⁷

La norma antes citada es muy clara y guarda relación directa con la doctrina y los principios del Derecho Constitucional moderno, normas y principios de los cuales surge nuestra justicia constitucional, su jurisdicción y competencia.

Estos principios pueden resumirse así:

⁴⁶ Monroy Cabra Marco Gerardo, Introducción al Derecho, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, año 1990, pág. 88.

⁴⁷ Constitución Política de la Republica del Ecuador, Artículo 272.

“1. Existe una jerarquía en el orden jurídico - estructural, según la cual, la Constitución y las normas constitucionales están en el vértice de la pirámide del ordenamiento político-jurídico, por constituir la ley de leyes, y ejercer poder superior sobre todos sus órganos y en general sobre todas las personas naturales y jurídicas que lo integran.

2. El Derecho Constitucional prevalece sobre los demás derechos y normas jurídicas, las que deben sustentarse en aquél, por sintetizar los fundamentos básicos de las manifestaciones del ordenamiento político jurídico estatal.

3. Todas las funciones del Estado y sus órganos están sujetos a la Constitución, cuyas normas deben ser plenamente acatadas y cumplidas. Las violaciones a la Constitución y a los derechos humanos deben ser conocidas y resueltos por el Tribunal Constitucional, en última instancia. Los jueces y tribunales de la justicia ordinaria y las alcaldías son órganos auxiliares de la justicia y magistratura constitucionales.

4. Las normas de la Constitución son plenamente aplicables e invocables ante cualquier juez, tribunal o autoridad pública, pero solo el Tribunal Constitucional como órgano supremo del control constitucional, es el encargado jurisdiccionalmente de asegurar la eficacia de las mismas, en especial de los derechos y garantías establecidas a favor de las personas y de pronunciarse en última y definitiva instancia.

5. La violación de un derecho constitucional es invalorable, es decir no se puede convalidar por el tiempo ni ningún otro factor, y de ser puesta a conocimiento del Tribunal Constitucional, esa violación debe ser sancionada y de ser posible reparada.

6. El derecho de demandar por los actos violatorios a la Constitución es imprescriptible, por tanto, la acción puede deducirse en cualquier tiempo y el Tribunal Constitucional debe pronunciarse sobre ella sin que pueda invocarse a favor del demandado ninguna clase de prescripción.

7. En caso de duda de una o más normas constitucionales, debe aplicarse la disposición más favorable al recurrente y sobre todo aquella que precautele y garantice la eficacia de

los derechos y garantías establecidas a favor de las personas”.⁴⁸

De lo antes citado, y de conformidad con el caso materia de revisión, se deduce que la incorporación del Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria que sustituye el Art. 21 del Código Tributario y que establece que los intereses se generan desde la fecha que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo de pago indebido, constituye una evidente demostración del quebrantamiento de los principios de jerarquía normativa y seguridad jurídica, al ser desconocido el principio de igualdad y el derecho de propiedad consagrados en la norma suprema, al aplicar una norma de rango inferior (Art.21 C.T.) que atenta a la norma jerárquicamente superior (Constitución).

Vladimiro Naranjo Mesa señala que **“cuando una norma de inferior jerarquía desconoce a la de superior jerarquía; y, en particular, a la superior que es la Constitución, dicha norma está viciada de inconstitucionalidad. Ello acarrea la consecuencia de que debe ser retirada del ordenamiento jurídico,”**⁴⁹

En conclusión, todas y cada una de las actuaciones de los diversos órganos del poder público deben ser acorde a la norma suprema, y en caso de violación de esta, y en especial de los derechos y garantías de las personas, el

⁴⁸ Resolución del Tribunal Constitucional No. 029-2000-TP, publicada en R.O. 67, de 28 de abril del 2000.

⁴⁹ Resolución del Tribunal Constitucional No. 029-2000-TP, publicada en R.O. 67, de 28 de abril del 2000, pág. 9.

órgano respectivo debe de inaplicarlo, y el Tribunal Constitucional declararlo inconstitucional por ser un acto desprovisto de valor jurídico al ser contrario a la Constitución.

3. Trato Inequitativo hacia el Contribuyente

La incorporación del Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria que sustituye el Art. 21 del Código Tributario ocasiona un trato “inequitativo” hacia el contribuyente pues la Administración dispone de dicho dinero desde que lo recibió y no desde la presentación de la solicitud o reclamo. Recordemos que el dinero rinde frutos desde que esta en mano ajena y no desde la presentación del reclamo o solicitud.

El hecho de no poder disponer de su propio dinero, y lo que es peor, que no se reconozca el legítimo derecho a percibir intereses por todo el tiempo que dicho dinero se ha encontrado en mano ajena, atenta el Derecho de Propiedad consagrado en el Art. 30 de la norma suprema y que establece que **“La propiedad, en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía”**.⁵⁰

Como se indicó con anterioridad, el derecho de propiedad constituye un derecho inviolable y sagrado, consagrado no solo por la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, sino también por la Constitución Política de la República del Ecuador. Dicho derecho permite el nacimiento de

⁵⁰ Constitución Política de la República del Ecuador , Art. 30.

un vínculo entre las personas y las cosas, existiendo de por medio el amparo y la protección del Estado el cual concede el uso, goce y libre disposición de estos; sin embargo, para el presente caso se desconoce y se quebranta flagrantemente la normativa antes señalada, y como consecuencia de ello se origina un evidente atropello al contribuyente.

4. Violación del principio Constitucional de Igualdad

El principio de igualdad surge como consecuencia o reacción a un sistema de privilegios y discriminaciones existentes en la sociedad, y que sin duda son arbitrarios y carentes de toda justificación.

En todo estado de derecho, todos los individuos son iguales frente a la ley. De esta manera, todo tributo debe ser exigido a todos en igualdad de circunstancias. Pero dicha igualdad de los contribuyentes entre sí frente a la ley tributaria no debe entenderse como una simple imposición mecánica, sino como una fórmula lógica y justa que permita dar un tratamiento igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Además de la igualdad de tratamiento fiscal de los contribuyentes, existe también la igualdad Fisco-Contribuyente ante la ley. Al estar tanto el Fisco como el contribuyente sometidos a la misma ley, ambos están obligados a cumplirla. Ley que debe ser un reflejo de equidad y razonabilidad en donde no se establezcan privilegios que excluyan a unos de los que se conceden a otros en iguales circunstancias; tal es el caso de los intereses, en donde de conformidad con la legislación tributaria Ecuatoriana se establece un modo

desigual de cuantificar o calcular intereses a favor del sujeto activo y pasivo del tributo.

Este principio viene a constituir el tratamiento jurídico igual de todos los ciudadanos, sin admitir discriminación por razón de raza, religión, sexo, etc. Esto es, igualdad de oportunidades, igualdad de derechos, e igualdad de garantías entre los hombres.

De conformidad con el numeral tercero del artículo 23 de la Constitución, el Estado reconoce y garantiza a todas las personas del Ecuador la igualdad ante la ley, reconociendo a las personas los mismos derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación alguna.

En conclusión, el principio de igualdad a lo largo de la historia ha venido consagrándose como un criterio determinante de la justicia de un ordenamiento jurídico; y es así que **“lo que hace un ordenamiento jurídico, además de un conjunto de normas, sea Derecho es que ese ordenamiento se aplique con criterios de igualdad, en cuanto es posible identificar a ésta con la idea de justicia”**.⁵¹

En el presente caso, como se señaló, la desigualdad se observa el momento en que en nuestra legislación tributaria se establece un trato inequitativo respecto del modo de cuantificar o calcular intereses a favor del sujeto activo y pasivo del tributo. Mientras que los intereses a favor del sujeto activo en

⁵¹ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 169.

concepto de obligaciones tributarias que no fuere satisfechas en el tiempo que la ley establece corren desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción, con el agravante de que la fracción de mes se liquida como mes completo; por otro lado los intereses a favor de los sujetos pasivos por el pago de tributos en exceso o indebidamente se generan desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo de pago indebido.

“La igualdad natural de todos los hombres, su igual capacidad jurídica, y la imparcialidad en la aplicación del derecho son, pues, los pilares del nuevo sistema. Toda norma que, apartándose de los mencionados presupuestos, estableciera diferencias y tratos discriminatorios entre los ciudadanos se consideraba arbitraria y contraria al fundamental principio de igualdad”.⁵²

En conclusión, la norma antes cuestionada, establece diferencias y tratos discriminatorios entre los ciudadanos por lo que es arbitraria y contraria al fundamental principio de igualdad.

5. Irretroactividad de la Ley Fiscal

Como principio general, la ley solo rige para lo venidero y no tendrá jamás efecto retroactivo, salvo casos excepcionales y principalmente por razones de interés público o social. En el Derecho Tributario no es aplicable la retroactividad de las leyes tributarias más gravosas, porque afectaría la seguridad jurídica. De sostenerse que la ley es retroactiva, se crearía un estado

⁵² Miguel Valdés Villareal y otros, Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 168.

de inseguridad en los derechos, ya que ningún derecho ni situación sería seguro y firme mientras exista la posibilidad de alteración o cambio.

El Art. 21 del Código Tributario previo a la reforma incorporada el 14 de mayo del 2001, establecía lo siguiente:

“Art.21.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha del pago o, en el caso del impuesto la renta, desde la fecha de la respectiva declaración”.⁵³

Mediante Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria No.2001-41, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001 se reforma el Art. 21 del Código Tributario y se establece lo siguiente:

“Art.21.-Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo de pago indebido”.⁵⁴

De lo antes citado, es posible observar lo siguiente:

- a) El Art. 21 reformado del Código Tributario fue expedido el 14 de mayo del 2001, es decir cuando el ejercicio fiscal correspondiente a dicho año se encontraba decurriendo, sin embargo, el Servicio de Rentas Internas ha venido aplicando el Art. 21 reformado del C.T., a situaciones ocurridas en el ejercicio 2001 y en ejercicios anteriores, contraviniendo

⁵³ Art. 21 del Código Tributario previo a la reforma incorporada mediante Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria No.2001-41, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001.

⁵⁴ Art. 21 del Código Tributario reformado mediante Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria No.2001-41, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.325 de 14 de mayo del 2001.

la disposición constante en el Art. 10 del Código Tributario, que establece que cuando se trate de impuestos de período se ha de aplicar las reformas desde el primer día del siguiente año calendario.

Para demostrar lo antes señalado, cito un extracto de la Resolución No. 11701200RREC002667 expedida por parte del Servicio de Rentas Internas en el Reclamo Administrativo de Pago Indebido presentado el 15 de abril del año 2002 por parte del Sr. Wilson Manuel Nivicela Cueva para que se le reintegre un valor indebidamente pagado en concepto de retención en la fuente del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio económico 2001, más los intereses compensatorios respectivos conforme lo dispone el Art. 21 del Código Tributario; esto es, con el mismo interés que causan los créditos contra los sujetos pasivos; es decir desde la fecha en que se practicó la retención en la fuente impuesto a la renta. Situación que fue atendida “parcialmente” por la Administración Tributaria al no reconocer los intereses desde la fecha en que se produjo la retención, sino desde la presentación del reclamo, aspecto que atenta la norma constitucional que condena la irretroactividad de las leyes tributarias más gravosas o perjudiciales para el contribuyente.

A continuación cito un extracto de la resolución:

“m. Por las razones antes expuestas es pertinente reconocer el derecho que tiene el señor Wilson Manuel Nivicela Cueva para que se le reintegre el valor de USD 4,803.49, correspondiente al valor pagado indebidamente por concepto de Impuesto a la Renta sobre indemnizaciones laborales y al valor pagado en exceso por concepto de Impuesto a la Renta sobre los ingresos percibidos por el contribuyente por el ejercicio de 2001, conforme lo dispuesto en el literal a) del

artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio fiscal 2001, más los intereses correspondientes calculados a partir del 15 de abril del 2002, según lo dispuesto en el Art. 21 del Código Tributario.....

RESUELVE:

- 1. ACEPTAR PARCIALMENTE el reclamo administrativo presentado por el señor NIVICELA CUEVA WILSON MANUEL, de conformidad con lo dispuesto en los considerandos de la presente Resolución.**

- 2. RECONOCER el derecho que tiene el señor NIVICELA CUEVA WILSON MANUEL a que se le reintegre el valor de USD 4.803.49 (cuatro mil ochocientos tres dólares con cuarenta y nueve centavos), correspondiente al valor pagado indebidamente por concepto de impuesto a la Renta sobre indemnizaciones laborales y al valor pagado en exceso por concepto de Impuesto a la Renta sobre los ingresos percibidos por el contribuyente por el ejercicio económico de 2001, conforme lo dispuesto en el literal a) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno, vigente para el ejercicio fiscal 2001, más los intereses correspondientes calculados a partir del 15 de abril del 2002, según lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario”⁵⁵.**

- b) Es evidente, que una reforma expedida el 14 de mayo del 2001 que pretenda aplicarse a ese propio ejercicio iniciado el primero de enero o a ejercicios anteriores, produce un efecto retroactivo gravoso y perjudicial para el contribuyente al disponer que no se reconozcan intereses desde el pago, sino desde la presentación de la solicitud o del reclamo de pago en exceso o indebido. De lo dicho, se concluye que el Art. 21 del C.T. reformado mediante Ley de Reforma Tributaria

⁵⁵ Resolución del SRI No. 11701200RREC002667, Reclamo Administrativo de Pago Indebido, presentado el 15 de abril del año 2002 por parte del Sr. Wilson Manuel Nivicela Cueva.

No.2001-41 contraviene el inciso primero del Art. 257 de la Constitución Política que establece que **“No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes”**.⁵⁶

Finalmente, recordemos que la presentación del reclamo de pago indebido o en exceso simplemente constituye una formalidad exigida por la ley. Su presentación ante las dependencias de la Administración Tributaria constituye un hecho totalmente independiente del momento en el cual se produjo dicho pago indebido, pues desde el instante en que el contribuyente no dispone de su dinero, este último tiene derecho a su devolución pero con los respectivos intereses compensatorios desde que se efectuó el pago, pues como se mencionó en esta investigación el dinero rinde frutos desde que esta en mano ajena y no desde la presentación del reclamo o solicitud.

En conclusión, el tema del “cuando” fue presentado el reclamo de pago indebido o en exceso no tiene importancia para el cálculo de los intereses compensatorios, más si tiene importancia con la prescripción, es así que de conformidad con el segundo inciso del Art. 324 del Código Tributario **“La acción de pago indebido prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha de pago”**.⁵⁷

⁵⁶ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 257, inciso primero.

⁵⁷ Código Tributario, Art. 324, Segundo Inciso.

Por lo tanto, “el pago” y la “presentación del reclamo o petición” constituyen dos hechos totalmente independientes los cuales no deberían ser confundidos y mal empleados por parte de la Administración Tributaria en virtud de interpretaciones y actuaciones extrañas que demuestran conveniencia y violación de principios y normas básicas del Ordenamiento Jurídico Ecuatoriano.

- c) El principio de legalidad integrado con los de certeza, seguridad jurídica, de razonabilidad de las leyes, de equidad y de inviolabilidad de la propiedad confluyen en el establecimiento de una barrera inquebrantable a los intentos de retroactividad de las leyes fiscales más gravosas.

Ello permite que la plenitud del Estado de Derecho no se agote en la sola existencia de una adecuada y justa estructura normativa general, sino que exige, esencialmente, la vigencia real y segura del derecho en el seno de la comunidad.

“Dino Jarach destaca que la ley impositiva debe ejercerse dentro del marco establecido en la Constitución, y que el principio constitucional es que debe existir una ley que ha ser preexistente, porque el impuesto ya no puede aplicarse como si fuera una manifestación de la fuerza estatal sino de derecho”.⁵⁸

⁵⁸ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 333.

Kruse menciona que la retroactividad propia de las gravosas leyes impositivas es inconstitucional pues ataca el mandato del estado de derecho de la seguridad jurídica y de la protección de la confianza”.⁵⁹

De lo antes mencionado, se deduce que se trata de tener la certeza necesaria para confiar en que la regulación vigente en el momento en el cual se tomaron las disposiciones no se verá modificada posteriormente, ello con prescindencia de que se afecten o no derechos individuales adquiridos o cumplidos bajo situaciones anteriores.

En conclusión, a la Administración no le está permitido defraudar el principio de confianza vigente en el estado de derecho, por lo que esperamos que el cálculo de los intereses practicados por el Servicio de Rentas Internas para pagos indebidos o en exceso ocurridos con anterioridad a la reforma del 14 de mayo del 2001, independientemente de cuando se haya presentado el respectivo reclamo, se realice respetando el principio de irretroactividad de las leyes tributarias más gravosas, y se aplique el artículo 21 del C.T. vigente a ese momento, esto es el interés desde que se practicó el pago o, en el caso de impuesto a la renta, desde la fecha de la respectiva declaración, y no desde la presentación del reclamo.

⁵⁹ Miguel Valdés Villareal y otros, *Principios Tributarios Constitucionales*, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989, página 333.

Respecto de lo antes señalado, sugiero tomar en cuenta la siguiente observación:

Es mi opinión, que el artículo 21 del Código Tributario vigente como el reformado mediante Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria No. 2001-41, atentan y quebrantan el principio constitucional de inviolabilidad de la propiedad al no devolverse lo indebidamente cancelado con los respectivos intereses “desde que se practicó el pago”, sino desde la fecha de la respectiva declaración, o de la presentación del reclamo.

Se le recuerda a la Administración Tributaria y al legislador que el dinero rinde frutos desde que esta en mano ajena y no desde de la presentación de la declaración de impuesto a la renta, del reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso. Por lógica y justicia tributaria, a quien se le retiene una cantidad de dinero indebidamente, tiene derecho a la devolución respectiva pero con los intereses calculados desde el momento en que se efectuó dicha retención, esto es desde el momento en que no es posible disponer de dicho dinero.

- d)** Como complemento a lo antes indicado, me permito citar un extracto de del recurso de casación interpuesto por el Econ. Oswaldo Crespo Arizaga en su calidad de representante legal de “INDURAMA S.A.” en contra de la Directora Nacional del Servicio de Rentas Internas, publicado en Registro Oficial No. 355 de martes 26 de junio del 2001, mediante el cual se casa la sentencia expedida el 20 de junio del 2000 por la Sala única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, se condena la

irretroactividad de la ley tributaria más gravosa o perjudicial para el contribuyente, y se reconoce que la devolución del impuesto a la renta del ejercicio 1998 a la empresa actora debe hacérsela con los intereses respectivos, en conformidad al Art. 21 del Código Tributario, los mismos que se causarán a partir de la fecha en que la contribuyente presentó la declaración:

"...TERCERO.- Mediante auto expedido por esta Sala el 7 de noviembre del 2000, el mismo que no fue impugnado oportunamente y que por lo tanto llegó a ejecutoriarse y el cual ratifica el criterio del auto de la Sala única de 21 de agosto del 2000 se dio trámite el recurso de casación, por considerar que había sido debidamente concedido. En esa razón, no cabe que dado el estado de la causa, se acceda al pedido de la administración de que se deniegue el recurso porque no cumple con las formalidades de ley. A mayor abundamiento es de anotar que la recurrente inicialmente señala con precisión las disposiciones constitucionales y legales que no han tenido debida aplicación en la sentencia, aunque es verdad que posteriormente a fs. 120 de los autos, asevera que el recurso de casación se fundamenta en las causales 1, 2 y 3 del Art. 3 de la Ley de Casación, los que tratan de la aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas, situaciones entre sí contradictorias. Sin embargo de ello la empresa en el ítem 5.3 del escrito que contiene el recurso, parte final, aclara que las normas legales infringidas en la sentencia tienen relación con la interpretación e indebida aplicación de las normas. En consecuencia no cabe, según pretende la parte demandada, denegar el recurso porque el mismo no cumple con las formalidades de la Ley de Casación.

CUARTO.- La discrepancia se contrae al causamiento de los intereses respecto de los valores que la sentencia manda devolver. Sobre el derecho mismo de la empresa a que se le devuelva lo excesivamente pagado nada objetó la administración, según atinadamente señala la Sala única en el considerando cuarto del auto de 21 de agosto del 2000, fs. 123. El artículo 14 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, en el Área Tributario Financiera, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 78 del 1o. de diciembre de 1998 determina que las retenciones y anticipos correspondientes al ejercicio 1998, cuando exceden al

importe del tributo causado, serán devueltos sin intereses. Este artículo 14 fue derogado por el artículo 18 f) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999. Es de señalar que el considerando tercero de esta ley expresa 'que es necesario acometer una reforma que actualice las normas impositivas y ajuste la tributación a los principios constitucionales de igualdad, proporcionalidad y generalidad'. La sentencia recurrida, fs. 108 vta. manda devolver la suma de mil ochenta millones, trescientos cincuenta y seis mil quinientos cincuenta y ocho sucres, más, no se pronuncia si se han de reconocer o no intereses. Bien pudo la empresa actora solicitar una ampliación del fallo, pues, uno de los puntos de la controversia era el pago de intereses, según aparece a fs. 12 de los autos. Esta omisión de no resolver este punto controvertido, debe tomarse como una negativa a reconocer que se han causado intereses, particularmente si se tiene presente el considerando sexto de la sentencia. El Art. 14 mencionado que prohíbe el pago de intereses respecto de las devoluciones correspondientes al ejercicio 1998, fue expedido el 1o. de diciembre de ese año, es decir cuando el ejercicio correspondiente a dicho año había decurrido y estaba próximo a concluir. De este modo, el Art. 14 en cuestión, estableció una norma particular aplicable al ejercicio 1998, que difiere de la disposición constante en el Art. 10 del Código Tributario, en la cual se estatuye que cuando se trate de impuestos de período se ha de aplicar las reformas desde el primer día del siguiente año calendario. Es evidente que el Art. 14 por ser de fecha posterior, y para el caso en el regulado, prevalece sobre el Art. 10 del Código Tributario. Sin embargo de ello es necesario tener en cuenta la previsión del Art. 257 de la Constitución Política que manda no expedir leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes. Es evidente que una reforma expedida el 1o. de diciembre de 1998 que se aplique a ese propio ejercicio iniciado el 1o. de enero, produce un efecto retroactivo, así como también es evidente que la reforma al disponer que no se reconozcan intereses causa perjuicio a los contribuyentes. De lo dicho se concluye que el Art. 14 en mención riñe con el Art. 257 de la Constitución Política. Por ello esta Sala facultada por el Art. 274 de la propia Constitución debe inaplicar como efectivamente inaplica al caso concreto las disposiciones del Art. 14 en la medida en que ordena que las devoluciones que deban hacerse por el impuesto a la renta del ejercicio 1998, basadas en retenciones y anticipos excesivos, no deben causar intereses. Esta forma de raciocinar se encuentra avalada por el considerando aludido de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, la cual y luego de pocos meses de

vigencia, derogó el tantas veces referido Art. 14. Es también significativo y constituye un antecedente de gran trascendencia el pronunciamiento del Tribunal Constitucional (Suplemento del Registro Oficial 237 de 26 de enero de 1998) que suspendió por inconstitucional los efectos de parte del Art. 8 de la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial 120 de 31 de julio de 1997. Esa parte del Art. 8 dispuso que la tarifa de impuesto a la renta de las sociedades modificada en esa fecha se aplicaría al ejercicio 1997, lo cual el Tribunal consideró estaba en pugna con el principio constitucional del que no cabe dar efecto retroactivo a las leyes tributarias en perjuicio de los contribuyentes. Además, es indudable que el Art. 14 no guardaba conformidad, con la disposición del Art. 256 de la Constitución Política que se refiere a los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad de la tributación. En mérito de las consideraciones que quedan expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia recurrida expedida el 20 de junio del 2000 por la Sala única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 y reconoce que la devolución del impuesto a la renta del ejercicio 1998 a la empresa actora debe hacérsela con los intereses respectivos, en conformidad al Art. 21 del Código Tributario, los mismos que se causarán a partir de la fecha en que la contribuyente presentó la declaración. ..."

De lo antes citado, se observa la expedición de una norma tributaria más gravosa o perjudicial para el contribuyente, la cual surgió el primero de diciembre de 1998, y que se pretendió aplicar al ejercicio 1998 quebrantando el artículo 257 de la Constitución Política que manda no expedir leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia consiente de la flagrante trasgresión de la norma constitucional, y de la necesidad de restaurar el orden jurídico quebrantado, inaplico el artículo cuestionado, esto es el artículo 14 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica, en el área Tributario Financiera, y reconoció que la devolución del impuesto a la renta del ejercicio 1998 a la empresa actora debe hacérsela con los intereses

respectivos, de conformidad al Art. 21 del Código Tributario, los mismos que se causarán a partir de la fecha en que la contribuyente presentó la declaración.

Una vez demostrado la inconstitucionalidad del Art. 21 del Código Tributario, cabe mencionar un aspecto que llama la atención, y que constituye un interpretación extensiva y nueva que ha realizado la Administración Tributaria, respecto de la aplicación del Art. 21 del Código Tributario.

En el recurso de revisión No. 917012002004338 interpuesto por la compañía ACUATESA S.A. en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, respecto de la errónea aplicación del Art. 21 del Código Tributario, la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultad resolutive consideró lo siguiente:

“3. En lo referente al argumento de que en dicha Resolución se perjudica al recurrente en cuanto al cálculo de los intereses desde la fecha de presentación del reclamo de pago indebido y no desde la fecha de presentación de la declaración de Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria señala: El Art. 41 de la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial No.325 del 14 de mayo del 2001, dispone: “Art. 41.- Sustitúyase el texto del Art. 21, por el siguiente: “Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de Tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido. La Administración Tributaria ha considerado que para el presente caso, la disposición antes citada, habla claramente de “créditos contra el sujeto activo”, los cuales se originan cuando la resolución administrativa o la sentencia judicial, que concede el pago indebido o en exceso, se ejecutoría. En este momento se configura el crédito, que simultáneamente da derecho al cobro por parte del contribuyente; ya que antes no existe tal derecho al cobro, sino solamente, el “derecho a reclamar” un supuesto pago indebido o en exceso, que convierten a la pretensión en una mera expectativa, la cual puede ser aceptada o negada. En este

último caso, el crédito a favor del contribuyente, no se habría configurado. Por tanto, la norma que debe aplicarse para el cálculo de los intereses, es la que rige el momento de la configuración del crédito; es decir, desde la fecha de ejecutoria de la resolución o sentencia”.⁶⁰

Del texto citado, se observa no solamente un ejemplo más de inseguridad jurídica en la Legislación Tributaria Ecuatoriana, sino también una flagrante violación al principio constitucionalidad de legalidad. A continuación expongo argumentos adicionales sobre los temas tratados, en relación con el caso analizado.

SEGURIDAD JURIDICA

Pérez de Ayala y Eusebio González se han ocupado de la íntima conexión existente entre los principios de legalidad y seguridad jurídica, dada la importancia de la ley como vehículo generador de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado.

De conformidad con los autores antes citados, una manifestación clara y evidente de trasgresión constituyen las posibles interpretaciones extensivas y contrarias a derecho que realizan las diversas Administraciones Tributarias del mundo.

En el presente caso, la interpretación realizada por parte de la Administración Tributaria respecto de la aplicación del Art. 21 del Código Tributario, constituye

⁶⁰ RECURSO DE REVISIÓN NO. 917012002004348, ACUATESA S.A. VS. DIRECTORA GENERAL DEL SRI.

el nacimiento de una nueva teoría tributaria, digna de estar en los más renombrados foros internacionales. Es asombroso observar como de la manera más atrevida y osada la Administración Tributaria vulnera el principio de seguridad jurídica contemplado en el numeral 26 del Art. 23 de la Constitución Política de la República del Ecuador, realizando una interpretación cuyo sentido y alcance no responde a la intención y voluntad del legislador, sino por el contrario al intereses de la Administración.

LEGALIDAD

El principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley. El Art. 81 del Código Tributario establece que “Todos los acto administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley”.

En el presente caso, la Autoridad Administrativa niega al recurrente el valor de los intereses calculados desde la presentación de la declaración sin existir motivación para ello.

La motivación constituye un requisito esencial que ha sido elevado a la calidad de una verdadera garantía constitucional sobre el debido proceso, cuando en el numeral décimo tercero del Art. 24 de la Carta Política vigente, se expresa:

“Las resoluciones de los poderes públicos que afectan a las personas, deben ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicará la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Al resolver la impugnación de sanción no se podrá empeorar la situación del recurrente”. (lo resaltado es nuestro). Por su parte el Art.132, letra b) del Código Tributario, expresa: “Invalidez de los actos administrativos. Los actos administrativos serán nulos y la Autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte en los siguientes casos: “2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.

De las normas antes citadas, se deduce la obligación de los poderes públicos de emitir o dictar sus resoluciones de manera motivada, esto es **“que la decisión adoptada constituya un acto reflexivo emanado de un estudio serio y conciente de sus circunstancias particulares y no de un mero acto de voluntad autoritaria”**.⁶¹

En conclusión, la motivación no es un mero formalismo, sino un requisito de fondo esencial, cuya importancia radica en que toda decisión de la Administración Pública ha de dar razón plena del proceso lógico y jurídico que ha determinado la decisión.

Adicionalmente, cabe señalar que conforme al Art. 9 del Código Tributario, los actos de gestión que comprende la determinación y recaudación de los tributos y la facultad resolutive, no son actos de carácter discrecional, sino esencialmente reglados por las normas del propio Código; y, en consecuencia,

⁶¹ Madera Eduardo, *Estudio de Derecho Tributario*, publicación de la PUCE, Quito, 1971, pág. 295.

la Administración Tributaria debe ajustar su actividad administrativa a todos los principios, normas, y procedimientos administrativos señalados en la Ley para establecer en cada caso las obligaciones y responsabilidades tributarias de los sujetos, respetando en todo caso el derecho a la defensa de los administrados o contribuyentes; derecho que se encuentra perfectamente regulado en los diversos, procedimientos administrativos de gestión tributaria establecidos por el código de la materia.

CAPITULO III

3. PAGO DEBIDO Y ACCION DE DEVOLUCION

3.1. CONCEPTO DE PAGO

Como se mencionó a inicios de la presente investigación, “el pago” es un acto jurídico por el cual el deudor cumple la prestación debida, y de este modo extingue una obligación pendiente. Sin embargo, para clarificar dicho concepto, procedo a citar un extracto de una sentencia de la Sala de lo Fiscal publicada en el Registro Oficial No. 448 de 26 de mayo de 1994:

“CUARTO:- “Pago” es el vocablo derivado del verbo “pagar” y proviene del latín “pacare”, que significa, entre otras acepciones que admite, la de “satisfacer”, y, según la definición del Diccionario de la Real Academia, “dar uno a otro, o satisfacer lo que se debe”. Supone, pues, la preexistencia de una obligación a la cual extingue, es decir, que todo pago presupone una deuda, y de ahí el derecho de repetir lo pagado por error, excepto en las obligaciones naturales. El pago, por su naturaleza, es un verdadero acto jurídico, y en principio, de carácter unilateral, pues, la conformidad o disconformidad del acreedor es indiferente si reúne los requisitos legales, esto es, si el deudor paga exactamente lo que se obligó o se encuentra obligado a pagar. Para que el pago desobligue al deudor y no pueda ser rehusado por el acreedor debe reunir los requisitos de identidad respecto de la prestación debida, y ser íntegro o completo, en el sentido de que debe comprender todos los accesorios de la deuda que se trata de extinguir, como son los intereses, las multas, los recargos y las demás cargas que soporta, si la hubiere; porque, los intereses, multas y recargos que por la convención o por la Ley, graven a una deuda, son accesorias de ésta y, por consiguiente, integran o conforman la misma; en materia tributaria la solución o pago

es un modo de extinguir la obligación tributaria, atento a lo dispuesto en el Art. 36 numeral 1ro del Código Tributario”.⁶²

3.2. CUANDO SE CONSIDERA QUE EL PAGO ES DEBIDO

PAGO DEBIDO

Para clarificar la figura del pago debido, considero importante analizar en esta investigación la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la Legislación Tributaria Ecuatoriana.

La figura de la devolución del IVA debidamente pagado o cancelado por parte de Entidades del Sector Público, exportadores y discapacitados ha sido contemplada por nuestra legislación, y responde a razones de índole muy especial las cuales pretendo analizar en esta investigación.

La figura del pago debido, no hay que confundirlo con el pago indebido, pues este último gira en torno al concepto de “inexistencia de la obligación tributaria” bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo; por el contrario el pago debido constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurra dentro de los

⁶² Luis Cueva Carrión, *NUEVA JURISPRUDENCIA*, Primera Edición, TOMO I, 1994, pág. 144.

presupuestos de hecho establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria.

3.3. ESTUDIO COMPARATIVO DE LA ACCION DE PAGO INDEBIDO Y LA ACCION DE DEVOLUCION DE PAGOS QUE SE CONSIDERAN DEBIDOS.

REGULACION LEGAL:

3.3.1. SECTOR PUBLICO

3.3.2. DISCAPACITADOS

3.3.3. EXPORTADORES

3.3.1. SECTOR PUBLICO

Una reforma sustancial que implementó la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Suplemento de Registro Oficial No. 181 de viernes 30 de abril de 1999 constituyó el gravar con tarifa 10% IVA a las transferencias e importación de bienes corporales muebles que realice el sector público, universidades y escuelas politécnicas.

Antes de la reforma dada por Ley No. 24, publicada en Registro Oficial Suplemento 181 de 30 de Abril de 1999, el literal t) del Art. 54 de la Ley No. 13, publicada en Registro Oficial 31 de 22 de Septiembre de 1998 establecía:

Art. 54.- TRANSFERENCIAS E IMPORTACIONES GRAVADAS CON TARIFA CERO.

Tendrán tarifa cero las transferencias e importaciones de los siguientes bienes:

“t. Las importaciones y las compras locales que realicen los consejos provinciales, las municipalidades, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, la Junta Nacional de la Vivienda, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) y las universidades y escuelas politécnicas del país y demás organismos del sector público, salvo las empresas del sector público cuyos ingresos están gravados con impuestos a la renta de acuerdo a la segunda parte del numeral 2 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para la aplicación de este artículo se entenderá como bienes en estado natural, aquellos que no hayan sido objeto de elaboración, proceso o tratamiento que implique modificación de su naturaleza. El solo faenamamiento, refrigeración, enfriamiento o congelación para conservarlos, el pilado, el desmote, la trituración y el empaque, no se considerará procesamiento.”⁶³

Mediante reforma incorporada a través de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas se elimina el literal t) antes mencionado, y por tanto se deduce que toda compra o importación de bienes corporales muebles que realice los consejos provinciales, las municipalidades, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, el Banco Ecuatoriano de la Vivienda, la Junta Nacional de la Vivienda, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA) y las universidades y escuelas politécnicas del país y demás organismos y entidades del sector público, están gravadas con

⁶³ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO,

Art. 54, numeral 18, sustituido mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en Supl. R.O. 181 de viernes 30 de abril de 1999.

tarifa 10% IVA durante el período mayo a diciembre de 1999, y tarifa 12% IVA a partir del 01 de enero del 2.000.

Un segundo aspecto importante de mencionar, y que trae consigo la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas constituye la incorporación de tres artículos a continuación del Art. 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que tienen por objeto el permitir a determinadas entidades, organismos, instituciones, sociedades o personas naturales, la devolución del Impuesto al Valor Agregado pagado en la adquisición local o importación de bienes corporales muebles.

El Art. 69B de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, ha establecido que el IVA pagado por los organismos y entidades del sector público, será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a 30 días, y en caso que dicho término se venciese y no se hubiere reembolsado el IVA a través de la emisión de una nota de crédito, cheque, u otra forma de pago, se tendrá derecho a que se reconozca los respectivos intereses.

A continuación procedo a transcribir el Art. 69B de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas:

“Art. 69B.- IVA pagado por los organismos y entidades del sector público.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de prestación de servicios el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, las municipalidades, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja, la Fundación Oswaldo Llor y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta días (30)

días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito o cheque. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.”⁶⁴

El Art. 99 de La Ley para la Transformación Económica del Ecuador publicada en Suplemento de Registro Oficial No. 34 de 13 de marzo de 2000, incorpora como segundo y tercer inciso del artículo 69-B de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Registro Oficial No. 341 de 22 de diciembre de 1989, los siguientes:

Segundo inciso:

“Lo previsto en el inciso anterior se aplicará a las Agencias Especializadas Internacionales, Organismos No Gubernamentales y las personas jurídicas de Derecho Privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales tales como el Banco Mundial, la Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo BID; siempre que las importaciones o adquisiciones locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos expresados en dichos instrumentos; y, que estos se encuentren registrados previamente en el Servicio de Rentas Internas.

Tercer inciso:

Los concesionarios de obras o servicios públicos tendrán derecho a devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) pagado en

⁶⁴ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Art.69B.

las importaciones de bienes de capital o de materiales financiados mediante los convenios o créditos mencionados en el inciso anterior.⁶⁵

De la norma antes citada se desprende que las adquisiciones de bienes corporales muebles y/o prestación de servicios que realicen Agencias Especializadas, Organismos no Gubernamentales y personas jurídicas de Derecho Privado que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, crédito de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales estarán gravadas con tarifa 12% IVA. Sin embargo si el tributo a sido cancelado con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos para cumplir los propósitos establecidos en dichos instrumento, y estos se encuentren registrados en el SRI, tendrán derecho a la devolución del IVA pagado en un plazo no mayor a treinta días.

3.3.2. DISCAPACITADOS

El Art. 69C incorporado mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, determina que el IVA pagado por discapacitados en la adquisición de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para ortesis, y prótesis será reintegrado en un tiempo no mayor a noventa(90) días; y si el término antes indicado se venciere, y no se hubiese entregado una nota de crédito, cheque u otra forma de pago, se le reconocerá al discapacitado los respectivos intereses.

⁶⁵ LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR, publicada en Supl. de Registro Oficial No. 34 de lunes 13 de marzo de 2000.

A continuación procedo a transcribir el Art. 69C incorporado mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas:

“Art. 69C.- IVA pagado por discapacitados.- El IVA pagado por discapacitados, debidamente calificados por el organismo competente, en la adquisición de vehículos ortopédicos, aparatos médicos especiales, materia prima para órtesis y prótesis, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas verificará que los indicados bienes tengan las características funcionales que les califique de utilización exclusiva para los discapacitados y determinará los demás requisitos y el procedimiento a seguir para su devolución.”⁶⁶

3.3.3. EXPORTADORES

Un tercer artículo incorporado mediante Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas constituye el 69A que establece la devolución del IVA pagado por parte de los exportadores en la adquisición local o importación de bienes que se exporten. Dicho reintegro debe realizarse un término no mayor a 90 días, a través de una nota de crédito, cheque u otra forma de pago. En caso de vencido el término de 90 días, el exportador tendrá derecho a intereses.

El Art. 69A incorporado a través de Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas establece:

“Art. 69A.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea

⁶⁶ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Art. 69C.

reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco.”⁶⁷

3.4. DEVOLUCIÓN DEL IVA E INTERESES

Para clarificar la situación del pago debido, considero importante estudiar brevemente la figura de la devolución del Impuesto al Valor Agregado en la legislación tributaria Ecuatoriana:

La figura de la devolución del IVA debidamente pagado o cancelado por parte de Entidades del Sector Público, exportadores y discapacitados ha sido contemplada por nuestra legislación, y responde a razones de índole muy especial.

En el caso de las exportaciones nuestra legislación ha adoptado el criterio del país de destino, principio que consiste en la aplicación del Impuesto al Valor Agregado en el país donde se consume los bienes, por tal razón las importaciones y las compras de bienes corporales muebles se encuentran gravados con tarifa 12% IVA, mientras que las exportaciones se encuentran gravadas con tarifa 0% IVA.

⁶⁷ LEY DE REGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, Art.69A.

Exportaciones que amparadas bajo el principio de imposición en el destino tienen por finalidad liberar de cualquier incidencia negativa que podrían ocasionar los tributos en los costos de los productos explotables, y de esta manera fomentar la expansión del comercio exportador, permitiendo condiciones competitivas de mercado. Es así que la Ley de Comercio Exterior e Inversiones, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.82 de 09 de junio de 1997 contempla normas y principios que tienen por objeto promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, y generar un mayor bienestar en la población.

El artículo 3 de la ley antes citada establece lo siguiente:

Se considera de prioridad nacional al comercio exterior y en especial al fomento de las exportaciones e inversiones; por lo tanto el Estado diseñará y ejecutará sus políticas en esta materia conforme a los siguientes lineamientos:

a) Asegurar la libertad para el desenvolvimiento de las actividades de exportación e importación y para facilitar la gestión de los agentes económicos en esta materia;

b) Impulsar la internacionalización de la economía ecuatoriana para lograr un ritmo creciente y sostenido de desarrollo;

c) Aprovechar las oportunidades que brinda el comercio mundial de tecnología y servicios para beneficio de la producción exportable del País;

d) Impulsar la modernización y la eficiencia de la producción local, para satisfacer adecuadamente la demanda interna y externa, para mejorar su competitividad internacional y satisfacer las necesidades del consumidor, tomando en consideración las exigencias del comercio mundial en lo que respecta a la preservación del medio ambiente;

e) Promover el crecimiento y diversificación de las exportaciones de bienes, servicios y tecnología;

f) Asegurar que la producción nacional compita en el ámbito internacional conforme a prácticas leales y equitativas de libertad de comercio. Para el efecto, el Gobierno Nacional adoptará acciones concretas que aseguren una efectiva defensa, en concordancia con los convenios y acuerdos internacionales de comercio de los cuales el País es signatario;

g) Impulsar el fortalecimiento y desarrollo de los mecanismos de fomento de las exportaciones e inversiones;

h) Promover mediante estímulos e incentivos la inversión directa, nacional y extranjera, los procesos de integración y los acuerdos comerciales bilaterales y multilaterales que amplíen la inversión y faciliten las transacciones externas del País;

i) Prevenir y contrarrestar los efectos negativos que ocasionen a la producción nacional, la aplicación de prácticas desleales de comercio.⁶⁸

Como complemento a lo antes citado, el artículo 8 de la Ley de Comercio exterior establece que:

“Las exportaciones están exoneradas de todo impuesto, salvo las de hidrocarburos”⁶⁹.

En el caso de las Entidades del Sector Público y los discapacitados se puede observar una doble finalidad respecto del pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y posteriormente su respectiva devolución.

⁶⁸ Ley de Comercio Exterior e Inversiones, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.82 de 09 de junio de 1997, Art.3

⁶⁹ Ley de Comercio Exterior e Inversiones, publicada en Suplemento de Registro Oficial No.82 de 09 de junio de 1997, Art.8

Una primera finalidad que pretende alcanzar la Administración Tributaria mediante el pago del IVA constituye la posibilidad de cruzar información, y realizar un control más certero y eficaz mediante la presentación de las respectivas declaraciones.

Una segunda finalidad que nuestro ordenamiento jurídico tributario pretende alcanzar consiste en la posibilidad de recuperar a través del mecanismo de crédito tributario el IVA pagado en sus compras, pues la legislación Ecuatoriana recoge el espíritu y la filosofía del IVA, es decir, si la transferencia grava tarifa 0%, no cabe el computo de crédito fiscal.

En conclusión, de lo antes mencionado, se deduce que la esencia del cobro y posterior devolución del Impuesto al Valor Agregado a estos tres sectores, encuentra su razón de ser en la necesidad de que la figura del crédito tributario no sufra quebrantamiento alguna en las diversas etapas de producción y comercialización, pues en el pasado aquellas sociedades que efectuaban ventas a entidades del Sector Público incurrían en un perjuicio que se reflejaba en la disminución de la utilidad bruta en ventas, ya que el IVA pagado en compras, al no poderse computar como crédito fiscal, debía computarse como costo.

Una vez clarificada la razón de ser de la figura de la devolución del Impuesto al Valor Agregado IVA en la legislación tributaria Ecuatoriana, es posible realizar la siguiente inquietud:

En el IVA, existe un plazo prudencial que goza la Administración para realizar la respectiva devolución, y en caso de no hacerlo, los intereses comienzan a correr desde su vencimiento. De lo antes mencionado, surge la duda respecto a si los intereses deberían correr desde el pago realizado, o desde la extinción del plazo establecido.

Para responder a dicha inquietud, es preciso realizar la siguiente reflexión:

El pago indebido tiene lugar cuando el individuo creyó ser deudor sin serlo, o creyó que una tercera persona era su acreedor y no lo era, o creyó estar obligado al pago de una determinada prestación que realizó cuando en realidad no existía dicha obligación, o ésta era diferente en cuanto a calidad o cantidad.

En síntesis el pago indebido gira en torno al concepto o la inexistencia de la obligación, esto es un acto no debido. Por el contrario, el pago del Impuesto al Valor Agregado y posteriormente la devolución de dicho tributo constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurre dentro de los presupuesto de hecho establecido para el nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, ese plazo o retraso contemplado en la ley para el nacimiento de intereses es propio de la naturaleza interna del crédito tributario del IVA y no exige resarcimiento, al contrario de la ya estudiada figura de los intereses moratorios, los cuales surgen como consecuencia de los perjuicios ocasionados por la mora o demora en el cumplimiento de la obligación.

Finalmente, para complementar lo antes señalado, voy a citar el extracto de un pronunciamiento emitido por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, y dos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, respecto de los intereses en la figura de la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA):

En primer lugar, cito un extracto del **Recurso de Casación No. 13-95**, publicado en Registro Oficial No. 69 de miércoles 3 de mayo del 2000, interpuesto por el Dr. Wilson Salas Valdivieso Procurador de la Autoridad Tributaria en contra de la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No.3, el 11 de noviembre de 1994, dentro del juicio de impugnación No.2-93, deducido en contra del Señor Director General por el Dr. Leonardo Moreno Aguilar, Gerente y representante legal de la empresa Serrano HAT EXPORT CIA. LTDA., en aquella parte en que dispone que el reintegro a la empresa actora de los valores indebidamente pagados en concepto de IVA correspondiente al ejercicio económico de 1989, se lo haga con los intereses correspondientes a partir de la fecha de pago, de conformidad a los artículos 20 y 21 del Código Tributario:

SEGUNDO.- Según consta establecido tanto en la Resolución Administrativa No. 1125 de 10 de febrero de 1994, expedida por el señor Director General de Rentas (páginas 38 a 40 de los autos), como en el escrito de demanda en el que la empresa actora impugna parcialmente la misma (páginas 28 a 30 vta.), como también en el escrito de contiene el recurso de casación formulado por el Procurador de la Autoridad Tributaria, (fs. 48 a 50) el objeto central y único de la litis en esta etapa de casación, se concreta a determinar si la devolución al accionante de la suma de \$ 1206.048 sucres aceptada y dispuesta por la administración tributaria en la aludida resolución 1125 de 10 de febrero de 1994, se

fundamenta en un pago indebido del impuesto al valor agregado por cualquiera de los casos previstos en el Art. 323 del Código Tributario y que quedan antes indicados, en cuyo caso generarían el consiguiente derecho al reconocimiento de los pertinentes intereses en la forma y cuantía previstos en el Art. 21 del mismo cuerpo legal, o, por el contrario, responde al reconocimiento y consiguiente pago de un crédito tributario previsto en el inciso tercero del Art. 16 (hoy 5 de la Ley de Régimen Tributario Interno) de la Ley de Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, vigente a la fecha de la demanda.- Es necesario por tanto establecer claramente la naturaleza jurídica, el contenido y las consecuencias legales de lo que es el pago indebido de un tributo y de un crédito tributario.-TERCERO.- El Art. 323 del Código Tributario, norma que se hallaba también vigente a la fecha de la expedición de la resolución administrativa No.1125 de 10 de febrero de 1994, trae el concepto claro de pago indebido y señala los casos taxativos en los que el mismo se produce, cuando textualmente establece: “Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador, o el que resulte excesivo, en relación a la justa medida de la obligación que corresponda satisfacer. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”. De la norma transcrita se concluye que solo se produce pago indebido en relación a los tributos, y cuando se lo hace respecto a uno o más de los siguientes casos: Cuando tal tributo no tiene origen en una ley por no haber sido creado o establecido en ella; o cuando existe exención establecida también en ley; o cuando no haya nacido la obligación de pago por no haberse dado el hecho generador del tributo o aquel que resulta excesivo respecto a la justa medida de la obligación producida. El crédito tributario, en cambio no responde estrictamente al concepto de obligación tributaria indebidamente pagada que siempre y por su propia naturaleza es de parte del particular contribuyente para con el Fisco o las Entidades Públicas sujetos activos de tales tributos, sino más bien a un mecanismo de recupero de impuestos legalmente satisfechos, mecanismos que, cumplidas determinadas condiciones específicamente señaladas en la ley y en los pertinentes reglamentos, le otorga al contribuyente el derecho a imputar todo o parte del valor del impuesto pagado, por la adquisición de bienes, materias primas, insumos, etc. y, si ello no fuere posible le da el derecho a recibir el importe del mismo o el exceso, según el caso, mediante una carta de crédito de parte del sujeto

activo. Las razones o motivos de la devolución total o parcial del impuesto pagado, en uno u otro caso, esto es, en el pago indebido y en el del crédito tributario, son diferentes: en el primero tal devolución obedece a una cualquiera de las circunstancias o motivos establecidos en el Art. 323 del Código Tributario, en tanto que, en el segundo, esto es en el crédito tributario, la devolución del impuesto, obedece a solo las razones que arriba quedan expuestas, y se lo hace mediante la emisión de una carta de crédito a favor del contribuyente, aplicable al pago de otros tributos, y solo en el evento que no exista obligación a la cual imputarse o ella fuere inferior respecto al valor del crédito tributario establecido, este es recuperable a través de notas de crédito. En la especie cabe anotarse que el crédito tributario que venimos refiriéndonos es el específicamente establecido en el Art. 16 inciso tercero de la Ley de Transacciones Mercantiles y Prestación de Servicios, hoy Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario Interno, y que expresamente se lo concede a los sujetos pasivos del IVA entre otros casos por “la adquisición de materias primas, insumos o servicios utilizados que se destinen a la producción o comercialización de bienes dedicados a la exportación o prestación de servicios que se exporten” como queda expresado anteriormente.-CUARTO.- Bajo las consideraciones anteriores, deben analizarse entonces las disposiciones del Art. 21 del Código Tributario vigente a la fecha de presentación de la demanda y que disponía: “Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés que causen sus créditos contra los sujetos pasivos, desde la fecha de pago”; disposición que, desde luego concuerda en su contenido con el texto del actual Art. 21 del mismo cuerpo legal y que dice: “Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo que antecede, causen sus créditos contra los sujetos pasivos desde la fecha de pago o en el caso de impuesto a la renta desde la fecha de la respectiva declaración”. Como se puede establecer, de las transcritas disposiciones de los artículos 21 tanto del Código Tributario vigente a la fecha de la demanda como actualmente, limitan la obligación del sujeto activo, en el caso presente del Fisco, de reconocer intereses a favor del sujeto pasivo, solo aquellas obligaciones provenientes del pago de tributos satisfechos en exceso o indebidamente, situación que, como queda establecida en el considerando anterior no es el de la especie.- La Sala juzgadora en la sentencia recurrida ha incurrido pues en una clara e indebida aplicación del ya analizado Art. 21 del Código Tributario, al disponer en la parte resolutive que “se ordena a la Autoridad demandada que al emitir las notas de crédito liquide los intereses

correspondientes a partir de la fecha de pago, de conformidad a los artículos 20 y 21 del Código Tributario.....”, produciéndose en el en el fallo la causal primera del Art. 3 de la Ley de Casación. Con las consideraciones que anteceden, esta Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa la sentencia expedida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal No.3 de la ciudad de Cuenca el 11 de noviembre de 1994, objeto del presente recurso, en aquella parte que ordena a la autoridad demandada que al emitir las notas de crédito para el pago del crédito tributario al demandante, liquide los intereses correspondientes a partir de la fecha de pago, de conformidad a los artículos 20 y 21 del Código Tributario.⁷⁰

El segundo ejemplo constituye la sentencia expedida por parte del **Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, Tercera Sala, en el Juicio de Pago Indebido No. 19235-1273-D deducido por Roque Cañadas Portilla; en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte y Director General del S.R.I..** A continuación cito el siguiente extracto de la sentencia:

“Roque Cañadas Portilla, contribuyente domiciliado en Quito, comparece por sus propios derechos ante este Tribunal y propone la siguiente demanda: El 16 de marzo del 2000, afirma que fue notificado con la Resolución No.UR-000493 de 14 del mismo mes dictada por el Director Regional del SRI del Norte en el reclamo de indebido que interpuso para que se le reintegre el IVA que pagó en la importación de un vehículo efectuada al amparo del la Ley sobre discapacitados. La Resolución dispone la devolución del IVA, pero sin los intereses compensatorios.-.....

SEPTIMO.- La Sala de lo Fiscal de la Excma. Corte Suprema de Justicia, en un fallo reciente (No.129-2000, de 16 de enero del 2001, pronunciado a las 16h10 en el Recurso de casación interpuesto dentro del juicio de pago indebido que sigue el señor Edgar Osorio, representante de FIDUCIA S.A. Administradora de Fondos y Fideicomisos, en contra del Gerente de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, R. O. 355

⁷⁰ Recurso de Casación No. 13-95, publicado en Registro Oficial No. 69 de miércoles 3 de mayo del 2000.

de 26 de junio del 2001), ha establecido con absoluta claridad la distinción entre pago indebido y acción de devolución. “En conformidad a los artículos 323 y siguientes del Código del Trabajo-dice-se tiene por pago indebido aquel que se hubiera realizado sin que haya sido establecido legalmente; aquel respecto del cual exista exoneración legal, aquel que resulte excesivo en relación a la justa medida de la obligación tributaria; y, aquel que se hubiere realizado por una obligación ajena creyéndola propia”. “En el presente continúa el fallo que consiste en discernir si la empresa actora tiene o no derecho a percibir intereses sobre la devolución de impuestos que la administración ha reconocido a favor, es necesario analizar dos puntos de definitiva importancia, cuales son, si el pago fue indebido o debido y si nos encontramos frente a una exoneración tributaria, cuestiones que tienen entre sí íntima relación..... Para que el pago sea indebido dice deberían ocurrir cualquiera de las situaciones contenidas en los artículos 323 y siguientes del Código Tributario”,..... concluyendo luego: “En suma, en el Código Tributario se regula las devoluciones de pagos indebidos, en la Ley Especial de Desarrollo Turístico se regulan las devoluciones de pagos debidos, cual ocurren otros casos, precisamente los de los artículos 69A, 69B y 69C de la Ley de Régimen Tributario..... en los cuales para el reconocimiento de intereses ha sido necesaria disposición expresa de la ley, lo que no sucede en lo referente a la devolución de los derechos arancelarios. Es decir, cuando se trata de pagos indebidos , siempre deberá reconocerse intereses por parte de la administración, en los términos del Art. 21 del Código Tributario, en tanto que cuando se trata de devolución de pagos debidos se causen intereses únicamente cuando el sistema legal lo establece.”.-

d) El Art. 21 del Código Tributario dispone textualmente: “Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de de tributos satisfechos en exceso o indebidamente generarán el mismo interés que, de conformidad con el artículo que antecede, causen sus créditos contra los sujetos pasivos, desde la fecha de pago o, en el caso del impuesto a la renta, desde la fecha de la respectiva declaración”.

Quedando claro que en esta disposición , que el supuesto está referido, precisamente al caso de haberse satisfecho tributos en exceso o indebidamente, no en el caso de la Acción de devolución prevista por el Art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno, por cuanto en ella, el pago que realizó el contribuyente fue, por contraste, un pago “debido”, que solo genera interés en el supuesto previsto por la propia norma legal.- e) La Sala afirma que se trata de pago “debido” por cuanto obedece al sistema de recaudaciones del Impuesto al Valor Agregado, atenta la estructura de este tributo que actualmente no reconoce exenciones a favor de

persona alguna, ni siquiera a favor de las instituciones estatales o públicas en general; de tal modo que si se estableciera una excepción en el caso específico de las personas discapacitadas, se rompería el sistema legal y no tendría razón de ser las disposiciones que, sobre devolución del impuesto establece la Ley de Régimen Tributario Interno.-

.....

la Sala estima que no existe base legal para declarar inaplicable dicha norma legal. Consecuentemente, al no concurrir las circunstancias exigidas por la Ley, no procede la devolución de lo intereses demandados.....⁷¹

El tercer ejemplo constituye la sentencia expedida por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, Tercera Sala, en el Juicio de Aceptación Tácita deducido por el Ing. Carlos Cornejo Mignone, Gerente General de FLARIS CIA. LTDA., en contra del señor Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte. A continuación cito el siguiente extracto de la sentencia:

“Que con fecha 4 de octubre de 1999 presentó ante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas su petición de devolución del valor de \$36.418.595 que corresponde al 10% de impuesto al valor agregado pagado en las adquisiciones locales e importaciones de bienes y servicios que han sido utilizados en la producción agrícola de flores, las mismas que han sido objeto de exportación.....

Desde la fecha presentación del reclamo al SRI, esto es a partir del 4 de octubre de 1999 hasta la presente fecha, no ha sido emitida ninguna resolución de la administración tributaria; por lo que, al haber transcurrido en exceso el tiempo establecido en el Art. 21 de la Ley 05, publicada en Registro Oficial No.396 de 10 de marzo de 1994, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita.- 4.- Adicionalmente el Art. 37 de la Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas establece el reconocimiento de

⁷¹ Sentencia expedida por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, Tercera Sala, en el Juicio de Pago Indebido No. 19235-1273-D deducido por Roque Cañadas Portilla; en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte y Director General del S.R.I.

intereses si vencido el término de 90 días no se hubiere reembolsado el IVA reclamado; situación que al no haberse dado cumplimiento mediante la expedición de la resolución administrativa dentro del plazo de 120 días en la petición principal de reintegro de valores pagados por IVA, obviamente, tampoco existe el reconocimiento de de pago sobre los intereses generados

Por los fundamentos expuestos, la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, aceptada la demanda presentada por el representante legal de la Empresa FLARIS CIA. LTDA., y por tanto reconoce y declara que se ha producido la situación del silencio administrativo y la consecuente aceptación tácita del reclamo de devolución de los valores pagados por IVA en el lapso correspondiente a los meses de mayo y junio de 1999, y que ascienden a la suma de \$ 36'218.595; deja sin efecto la Resolución número 00235, expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas el 22 de mayo del 2000, exclusivamente en la parte relativa a la devolución de los valores que, por concepto de IVA se dispone a favor de la empresa FLARIS CIA. LTDA.; declara improcedente el allanamiento de la actora a los resultados de la antedicha resolución; y , finalmente, declara con lugar la petición de que se le reconozca intereses sobre los valores cuya devolución se ordena, a partir del vencimiento del plazo de 90 días señalado por el Art. 69-A de la Ley de Régimen Tributario Interno.....⁷²

De lo tres ejemplos antes citados, se deduce lo siguiente:

El pago indebido gira en torno a cualquiera de las circunstancias o motivos establecidos en el Art. 323 del Código Tributario, es decir, el elemento común constituye la inexistencia de la obligación tributaria bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo.

⁷² Sentencia expedida por parte del Tribunal Distrital de lo Fiscal No.1, Tercera Sala, en el Juicio de Aceptación Tácita deducido por el Ing. Carlos Cornejo Mignone, Gerente General de FLARIS CIA. LTDA., en contra del señor Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte.

Por el contrario, el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y posterior devolución de dicho tributo no gira estrictamente alrededor del concepto de obligación tributaria indebidamente pagada, sino más bien constituye un mecanismo de recupero de impuestos legalmente satisfechos. Por lo tanto, ese plazo o retraso contemplado en la ley para el nacimiento de intereses es propio de la naturaleza interna del crédito tributario del IVA y no exige resarcimiento, salvo que la devolución de dicho IVA exceda el término o plazo establecido por ley. En conclusión, los intereses a que se refiere el Art. 69A, 69B y 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno son “intereses punitivos” , esto es una sanción impuesta a la Administración por la excesiva mora, demora o retardo en efectuar la devolución, esto es, haber excedido el término establecido por ley para el reintegro del IVA pagado por parte de los Exportadores, Organismos y Entidades del Sector Público, y Discapacitados.

3.5. COMENTARIO AL ART. 148 DEL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, PUBLICADO EN SUPLEMENTO DE REGISTRO OFICIAL No.484 DE LUNES 31 DE DICIEMBRE DEL 2001.

Mediante Suplemento de Registro Oficial No. 484 de lunes 31 de diciembre del 2001, se expidió el nuevo Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas.

Con dicha reforma se incorporó el artículo 148 el cual establece lo siguiente:

Artículo 148. Devolución del impuesto al valor agregado a exportadores de bienes.-

Para que los exportadores de bienes obtengan la devolución del impuesto al Valor Agregado pagado en la importación adquisición local de bienes y servicios, empleados en la fabricación de bienes exportados, que no haya sido utilizado como crédito tributario o que no haya sido reembolsado de cualquier forma, una vez realizada la exportación deberá presentar al Servicio de Rentas Internas la solicitud a la que acompañarán copia de la declaración y pago del IVA y sus respectivas retenciones o sus copias certificadas, copias de las facturas en las que se desglose el IVA documentos de importación y exportación y la siguiente información:

- 1) Identificación del solicitante, incluyendo nombre o razón social y número de Registro Unico de Contribuyentes.**
- 2) Indicación del domicilio permanente y del domicilio para notificaciones.**
- 3) Entrega del anexo de compras en el medio, formato y contenido que defina el Servicio de Rentas Internas.**
- 4) Número del formulario y fecha de presentación de la declaración del Impuesto al Valor Agregado y de sus retenciones, correspondientes al período por el cual se solicita la devolución.**
- 5) Número del formulario y fecha de la declaración por retenciones en la fuente del impuesto a la renta, correspondiente al período por el cual se solicita la devolución.**
- 6) Valores del Impuesto al Valor Agregado y sus retenciones así como de retenciones en la fuente por impuesto a la renta, causados y pagados.**
- 7) Denominación de la institución financiera en la que se efectuó la declaración y pago de los impuestos y retenciones.**
- 8) Unidad de medida, cantidad, precio unitario y valor total de los bienes exportados.**
- 9) Nombre y cédula de identidad del representante legal del contribuyente.**

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer que a la solicitud se acompañe la información que antecede en dispositivos magnéticos. En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario el original o copias simples de los comprobantes de retención

tanto del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. El contribuyente deberá mantener en sus archivos dichos documentos por el período establecido en el Art. 94 del Código Tributario.

Una vez solicitada la devolución por un período determinado, no se aceptarán nuevas peticiones respecto de ese mismo período, salvo el caso de que se hayan presentado las respectivas declaraciones sustitutivas.

La fecha a partir de la cual se contará el plazo previsto para esta devolución en el Art. 69A de la Ley de Régimen Tributario Interno, será aquella en la que se complete toda la información requerida.

El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras.⁷³

Del artículo antes citado es posible observar lo siguiente:

1. El inciso tercero del artículo antes citado establece que:

“El contribuyente presentará sus solicitudes por períodos mensuales y en un mismo mes no podrá presentarse más de una solicitud”.

El Art. 69A de la Ley de Régimen Tributario Interno señala lo siguiente:

"Art. 69A.- IVA pagado en actividades de exportación.- Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado, sin intereses, en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de

⁷³ Art. 148 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno reformado mediante Suplemento de Registro Oficial No. 484 de lunes 31 de diciembre del 2001.

la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado.

De detectarse falsedad en la información, el responsable será sancionado con una multa equivalente al doble del valor con el que se pretendió perjudicar al fisco."⁷⁴

De la lectura al artículo antes citado, y a la Ley de Régimen Tributario Interno, se deduce que el Art. 148 del reglamento se contrapone a la ley tributaria, pues en ninguna parte de esta última se establece un límite o restricción respecto del número de solicitudes a presentarse relativas al reintegro de IVA a exportadores de bienes.

Recordemos que el ordenamiento jurídico constituye una jerarquía de normas rigurosamente escalonadas, en donde cada uno de los órganos del poder público tiene funciones específicas que cumplir, pero dentro de los parámetros de la Constitución. En el presente caso, el Presidente de la República viola la norma suprema al irrespetar la aplicación de la norma jerárquicamente superior, y como consecuencia de ello ocasiona una evidente violación de los derechos y garantías de los contribuyentes, por lo que dicho acto es inconstitucional e ilegal.

Por consiguiente, ninguna disposición legal puede verse afectada por disposiciones de menor valor en el ordenamiento jurídico, tal es el caso de una disposición reglamentaria; por lo que en aplicación del principio de jerarquía de las normas, precepto fundamental en todo estado de Derecho, únicamente las normas pueden ser reformadas o derogadas por otras de igual o mayor

⁷⁴ Ley de Régimen Tributario Interno, Art. 69A.

jerarquía; pero nunca por normas de carácter inferior. Es así que el Presidente de la República conciente de la inconstitucionalidad e ilegalidad que constituye el antes citado inciso tercero del artículo 148 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno, mediante la expedición del Decreto No. 3316 reforma al Decreto Ejecutivo No. 2209, publicado en Registro Oficial No. 484 de diciembre 31 del 2001, elimina el inciso materia de cuestionamiento, y de esta manera, para el presente caso se reestablece los principios de jerarquía de las normas, y de seguridad jurídica.

2. El inciso posterior al numeral noveno del artículo 148 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno previo a la reforma implementada mediante Registro Oficial No. 718 de 04 de diciembre del 2002 establecía lo siguiente:

“El Servicio de Rentas Internas podrá disponer que a la solicitud se acompañe la información que antecede en dispositivos magnéticos. En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario el original o copias simples de los comprobantes de retención tanto del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. El contribuyente deberá mantener en sus archivos dichos documentos por el período establecido en el Art. 94 del Código Tributario”.⁷⁵

Mediante Decreto 3316, publicado en Registro Oficial No.718 de miércoles 04 de diciembre del 2002 se suprimió la frase **“u otros registros contables”**, situación controversial, y que a continuación expongo los fundamentos para su cuestionamiento:

⁷⁵ Inciso posterior al numeral noveno del artículo 148 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno previo a la reforma implementada mediante Registro Oficial No. 718 de 04 de diciembre del 2002.

La reforma antes citada, constituye una flagrante violación de la norma suprema, pues de conformidad con el Art. 192 de la Constitución Política de la República del Ecuador, **“No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”**. Situación certera y apegada a derecho pues por un principio de justicia tributaria y lógica jurídica una omisión formal no puede atentar el legítimo derecho del contribuyente de exigir la devolución del IVA cancelado en concepto de exportaciones, siempre y cuando dicho pago sea plenamente demostrado. Es tan cierto lo anterior que en concordancia con la norma constitucional antes citada, el inciso segundo del Art.148 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Interno, previo a la reforma incorporada mediante Decreto 3316 establecía que **“En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario el original o copias simples de los comprobantes de retención tanto del impuesto a la renta como del impuesto al valor agregado u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto”**.

3. El inciso final del Art. 148 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario establece lo siguiente:

“El valor que se devuelva por concepto de IVA a los exportadores en un período, no podrá exceder del 12% del valor FOB de las exportaciones efectuadas en ese período. El saldo al que tenga derecho y que no haya sido objeto de devolución, será recuperado por el exportador en base a exportaciones futuras”.⁷⁶

Del inciso antes citado, es posible realizar la siguiente reflexión:

⁷⁶ Reglamento de la Ley de Régimen Tributario, Art. 148.

Mediante dicho inciso se pretende restringir el valor susceptible de devolución en concepto de IVA para los exportadores, situación polémica e ilegal pues en ninguna parte de la Ley de Régimen Tributario Interno se establece dichas restricciones o límites. El reglamento constituye un documento de menor jerarquía que la ley el cual no podría reformar las disposiciones legales en aplicación de lo antes señalado. Es evidente que se podía reformar la ley, pero esto debía hacerse mediante instrumento idóneo, esto es mediante reforma legislativa. No habiéndose reformado a través de la vía adecuada, es evidente que continúan vigentes las disposiciones legales, sin embargo en la práctica la Administración Tributaria lesiona flagrantemente la Constitución generando un evidente quebrantamiento del principio de jerarquía de las normas, y del derecho de propiedad para el exportador, al no recibir la totalidad del IVA solicitado, y un indudable beneficio para la Administración Tributaria al disponer del dinero ajeno sin existir razón jurídica para ello.

CONCLUSIONES

1. El pago para ser considerado indebido requiere de dos supuestos que son el desplazamiento patrimonial indebido y la inexistencia de la obligación a favor de la Administración Tributaria.
2. La obligación tributaria es una obligación ex-lege, es decir gobernada por el principio constitucional de legalidad, por lo que para que esta tenga lugar es preciso que el hecho imponible o hecho generador coincida de manera precisa y rigurosa con la descripción contemplada en la norma. En cualquiera de los casos de pago indebido o en exceso señalados en esta investigación, el elemento común es la “inexistencia de la obligación tributaria” bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo. En conclusión, el pago en exceso constituye un pago indebido.

3. La obligación que tiene la Administración de expresar un pronunciamiento debidamente motivado y dentro del tiempo establecido por ley, tiene rango constitucional, por ser correlativa al derecho de petición. Conforme se demostró en esta investigación, a pesar de existir una clara contradicción entre la intención del legislador y el contenido de la norma, es evidente que el silencio administrativo positivo respecto de las peticiones se mantiene y no ha sido derogado. En conclusión, el silencio administrativo constituye un mecanismo eficaz que tiene por propósito fortalecer el derecho de petición, garantizar los derechos de los administrados y contribuyentes, y el de agilizar la labor de la administración.
4. El dinero constituye un bien patrimonial que el legislador ha reconocido rentabilidad o aptitud para generar intereses o frutos civiles como consecuencia de los perjuicios ocasionados por la mora, o demora en el cumplimiento de la entrega del dinero.
5. La ley debe ser un reflejo de equidad y razonabilidad en donde no se establezcan privilegios que excluyan a unos de los que se conceden a otros en iguales circunstancias; tal es el caso de los intereses, en donde de conformidad con la legislación tributaria Ecuatoriana se establece un modo desigual de cuantificar o calcular intereses a favor del sujeto activo y pasivo del tributo.
6. Los intereses a cargo del sujeto activo a que se refiere el artículo 21 del Código Tributario constituyen “intereses compensatorios”, ya que estos

surgen como consecuencia de aquellos casos en los que se ha pagado un impuesto que no se debía satisfacer, esto es que se ha pagado indebidamente; mientras que los intereses a que se refiere los artículos 69A, 69B y 69C de la actual Ley de Régimen Tributario Interno, constituyen “intereses punitivos”, esto es una sanción impuesta a la Administración por la excesiva demora en la devolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) debidamente cancelado por instituciones del sector público, exportadores y discapacitados.

7. La figura del pago debido, no hay que confundirlo con el pago indebido, pues este último gira en torno al concepto de “inexistencia de la obligación tributaria” bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o bien sea por una exigencia desmedida del tributo; por el contrario el pago debido constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurra dentro de los presupuestos de hecho establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA:

a. LIBROS

1. ALEJANDRO Ramírez Cardona, DERECHO TRIBUTARIO SUSTANCIAL Y PROCEDIMENTAL, Tercera Edición, Editorial Temis Librería, Bogotá-Colombia, 1985.
2. CABANELLAS de Torres Guillermo, DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO DE DERECHO USUAL, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires-República Argentina, 1979.
3. DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, Vigésima Primera Edición, Tomo II, Espasa Calpe, Madrid España, 1992.
4. DICCIONARIO JURÍDICO ANBAR, Edición Fondo de Cultura Ecuatoriana, Cuenca- Ecuador, 1997.
5. ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, Edición Desalma, Buenos Aires, Argentina, 1976.

6. EDUARDO Madera Grijalva, La Relación Tributaria y el pago indebido en materia tributaria, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
7. EDUARDO Madera, Estudio de Derecho Tributario, la relación tributaria y la del pago indebido, publicación de la PUCE, Quito, 1971.
8. EDUARDO Carrión Eguiguren, Curso de Derecho Civil Bienes, Ediciones de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, Quito-Ecuador.
9. GIULIANI Fonrouge Carlos M., DERECHO FINANCIERO, Volumen I y II, Tercera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978.
10. GUILLERMO Ospina Fernández, Régimen General de las Obligaciones, Editorial Temis, S.A., Bogotá-Colombia, 1993.
11. GLOSARIO DE DEFINICIONES JURIDO TRIBUTARIO, Dirección General de Rentas, 1992.
12. GONZÁLES Eusebio, LEJEUNE Ernesto, DERECHO TRIBUTARIO I, Ediciones Plaza Universitaria, Salamanca - España, 1997.
13. GUSTAVO Penagos, El acto administrativo, I, 5ta. Ed., Bogotá, Ediciones Librería del Profesional, 1992, Pg. 175. Horacio Creo Bay, *Amparo por mora de la Administración Pública*, 2da. Ed., Buenos Aires, Editorial Astrea, 1995.
14. LUIS Cueva Carrión, NUEVA JURISPRUDENCIA, Primera Edición, TOMO I, 1994.
15. MIGUEL Valdés Villareal y otros, Principios Tributarios Constitucionales, Co-Edición del Tribunal Fiscal de la Federación, (México), Universidad de Salamanca, (España) y el Instituto Cultura Domecq, (México), 1989.

16. MARCO G. Monroy Cabra, *Introducción al Derecho*, Editorial Temis, Bogota-Colombia, 1990.
17. MARTÍN, José María, RODRÍGUEZ Usé Guillermo F., DERECHO TRIBUTARIO GENERAL, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1986
18. MICHELI Gian Antonio, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Editorial de Derecho Reunidas, S.A., Salamanca - España, 1975.
19. PÉREZ Royo Fernando, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, Parte General, Tercera Edición, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1993.
20. RODOLFO R. Spisso, Derecho Constitucional Tributario, Ediciones Desalma, Buenos Aires Argentina, 1991, pág. 405.
21. VALDÉS Costa Ramón, INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, 513 Págs.
22. VALDES Costa Ramón, CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO, Segunda Edición, Editorial Temis S.A., 1996, 386 Págs.

b. REVISTAS Y OTRAS PUBLICACIONES PERIÓDICAS

- Boletines, Manuales e Instructivos elaborados por el Departamento Jurídico de Cámara de Comercio de Quito.

c. FUENTES NORMATIVAS

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR
2. CÓDIGO TRIBUTARIO
3. CÓDIGO CIVIL

4. LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO
5. LEY DE REFORMA TRIBUTARIA
6. LEY DE RACIONALIZACIÓN TRIBUTARIA
7. LEY PARA LA REFORMA DE LAS FINANZAS PUBLICAS.
8. LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS
9. LEY DE COMERCIO EXTERIOR E INVERSIONES
10. LEY PARA LA TRANSFORMACION ECONOMICA DEL ECUADOR, publicada en Supl. de Registro Oficial No. 34 de lunes 13 de marzo de 2000.
11. LEY DE EMERGENCIA No.5, publicado en Registro Oficial 396 de 10 de marzo de 1994.
12. REGLAMENTO DE APLICACIÓN DE LA LEY DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO. (Decreto Ejecutivo No.2209, publicado en Suplemento de Registro Oficial No.484 de diciembre 31 del 2001.)
13. DECRETO EJECUTIVO No.3316, Publicado en Registro Oficial 718 de miércoles 04 de diciembre del 2002, que reforma al decreto ejecutivo No.2209, publicado en Suplemento de Registro Oficial No.484 de diciembre 31 del 2001.
14. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
15. SENTENCIAS EXPEDIDAS POR EL TRIBUNAL DISTRITAL DE LO FISCAL.
16. Consultas, Resoluciones, Circulares, Oficios y más actos administrativos emitidos por el Servicio de Rentas Internas.

