

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR**  
**SEDE ECUADOR**

**AREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO**

**“PROBLEMÁTICA JURÍDICA DEL PROCEDIMIENTO PARA  
PEDIR LA DEVOLUCIÓN DEL IVA DEBIDAMENTE PAGADO  
POR LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO”**

**AUTORA:** DRA. GIOCONDA VIVIANA BENITEZ ESCOBAR.

**TUTOR:** DR. LUÍS ANÍBAL TOSCANO.

**Quito - Ecuador**

2008

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 o a la biblioteca virtual 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.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

.....  
Gioconda Viviana Benítez Escobar  
06 de Mayo de 2008

## **RESUMEN**

El derecho a solicitar la devolución del IVA a favor de las instituciones del Sector Público, dio pie a un sinnúmero de inconvenientes que lo único que lograron fue obstaculizar el proceso de devolución de IVA mensual, perjudicando a las instituciones públicas que se veían privadas de capital para poder continuar con el cumplimiento de sus fines.

Este trabajo pretende exponer los principales problemas que surgen por la no tipificación en la ley del plazo de prescripción del derecho para pedir la devolución del IVA debidamente pagado, tema en el cual encontramos criterios opuestos, de lo que nace la importancia de legislar este tema que causa graves inconvenientes. Problema que aunque ya no pertenece a las instituciones del sector público, actualmente causa inconvenientes a los demás organismos que tienen derecho a la devolución de IVA, de conformidad al art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformado por el art. 128 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Además analizaremos el no reconocimiento de intereses a favor de estos organismos, por parte del Servicio de Rentas Internas, a pesar de haber transcurrido más de un año en la resolución de un reclamo y que este haya sido favorable.

Revisando los temas expuestos podemos percibir en muchas ocasiones la violación de derechos constitucionales que no son considerados por el SRI al emitir sus resoluciones en contra del contribuyente; siendo a veces censurable la actitud de la administración tributaria en el sentido de entorpecer su operación práctica, mediante inadmisiones injustificadas y caracterizadas por un formalismo inaceptable que no se separa en mucho de la arbitrariedad.

El propósito de este trabajo es encontrar la base legal apropiada, a fin de evitar inconvenientes a los contribuyentes y a la administración

tributaria, por la falta de normativa clara y expresa, que se debe aplicar en los casos motivo del presente estudio.

### DEDICATORIA

A mí **papí**, que inspiró esta tesis en su búsqueda constante de lograr mi superación profesional y académica, a él que con sapiencia y experiencia me ayuda a escoger el camino correcto a seguir en la resolución de casos en esta materia, a él le dedico esta tesis esperando que en algo satisfaga sus objetivos.

A mí **mamá**, a quien siempre la llevo presente, quien me motiva a superarme, que confía y me apoya en mis proyectos, a ella con cariño le dedico también este trabajo.

A **Kibi**, por estar siempre conmigo animándome a continuar y salir adelante, por comprender mis defectos y virtudes y por tolerar muchas veces hasta mis malos ratos.

A mis hermanas **Kari, Pri y Giuly**; quienes de una u otra forma y a pesar de mis defectos han sabido auxiliarme siempre, por su comprensión y por respetar mi forma de actuar permitiéndome lograr este objetivo.

## AGRADECIMIENTO

A **Díos**, el Ser Supremo que me dió la vida y todo lo que tengo, por permitirme continuar tratando de alcanzar mis metas.

A la **universidad Andina Simón Bolívar**, por darme la oportunidad de continuar desarrollándome académicamente.

Al Doctor **Luís Aníbal Toscano**, por incentivar me a salir adelante y ser mejor, por su gran paciencia y su invaluable calidad como catedrático y como persona.

A los Doctores **José Vicente Troya, Pablo Egas, Felipe Iturralde, Gustavo Guerra** catedráticos de la universidad Andina quienes con sus sabios conocimientos acrecientan el saber de nosotros sus alumnos.

A las **personas a quienes dedico este trabajo**, por ser el soporte diario en la lucha continúa por lograr mis propósitos.

# **CAPÍTULO I**

## **1. MARCO CONCEPTUAL.**

### **1.1 PRINCIPIOS JURÍDICOS RELACIONADOS CON LA DEVOLUCIÓN DEL IVA:**

- 1.1.1. Principio del Debido Proceso
- 1.1.2. Principio de Tipicidad
- 1.1.3. La motivación de actos y resoluciones de los poderes públicos
- 1.1.4. Principio de Legalidad
- 1.1.5. Principio de Seguridad Jurídica

### **1.2. LA REPETICIÓN TRIBUTARIA**

#### **1.2.1. LA REPETICIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA:**

- 1.2.1.1. Pago indebido
- 1.2.1.2. Pago en exceso

#### **1.3. LA DEVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ECUATORIANA**

- 1.3.1. Devolución a discapacitados
- 1.3.2. La devolución de impuestos de importación a los exportadores (draw back)

#### **1.4. DEL PAGO DEL IVA POR LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR PÚBLICO**

#### **1.5. LA PRESCRIPCIÓN, EN EL CÓDIGO CIVIL**

#### **1.6. LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE DEVOLUCIÓN DEL IVA**

#### **1.7. PAGO DE INTERESES COMPENSATORIOS**

## **CAPITULO II**

### **2. CONFLICTOS JURIDICOS Y VIOLACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

#### **2.1. DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IVA**

#### **2.2. PLAZO PARA RESOLVER LAS PETICIONES DE DEVOLUCIÓN DEL IVA**

#### **2.3. PAGO DE INTERESES POR LA DEVOLUCIÓN DEL IVA**

#### **2.4. CONFLICTOS JURÍDICOS Y VIOLACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

## **CAPÍTULO III**

### **3. CASOS PRÁCTICOS.**

#### **3.1. ANÁLISIS DE RESOLUCIONES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS:**

3.1.1. Caso práctico Brigada de Selva Nro. 17 “Pastaza”

3.1.2. Caso práctico Universidad Andina Simón Bolívar

#### **3.2 ANÁLISIS DE PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL Y DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:**

3.2.1. Tribunal Fiscal

3.2.2. Corte Suprema de Justicia

#### **3.3. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, SEGUNDA SALA**

### **CONCLUSIONES**

### **BIBLIOGRAFÍA**

# CAPÍTULO I

## 1. MARCO CONCEPTUAL.

### 1.1 PRINCIPIOS JURÍDICOS RELACIONADOS CON LA DEVOLUCIÓN DEL IVA:

**1.1.1. PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO,** Para el Dr. Fabián Corral entre los atributos del Estado de Derecho están los derechos ciudadanos reconocidos como garantías jurídicas específicas establecidas en el art. 23 de la Constitución Política de la República del Ecuador, y entre ellos, las garantías que articulan el debido proceso que están contenidas en el art. 24 del citado cuerpo legal.

Víctor Ticona Postigo, al citar a De Bernardis, sostiene:

“Que el debido proceso es una garantía y un derecho fundamental de todos los justiciables que les permitirá, una vez ejercitado el derecho de acción pueden, efectivamente, acceder a un proceso que reúna los requisitos mínimos que lleven a la autoridad encargada de resolverlo a pronunciarse de manera justa, equitativa e imparcial. Es decir, aquellos elementos mínimos que resultan exigibles por los justiciables para que el proceso que se desarrolle - cualquiera que este sea- pueda permitirle acceder a la cuota mínima de justicia a la que este debe llevarle. De esta manera, el proceso se constituirá en el vehículo que proporciona y asegura a los justiciables el acceso a la justicia, entendida esta como valor fundamental de la vida en sociedad”.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Luis Marcelo Bernardi, “La Garantía del Debido Proceso”, en Víctor Ticona Postigo, *El Debido Proceso Civil*, Lima, Ed. Rodhas, pp. 138.

Se considera debido proceso al conjunto de derechos propios de las personas y primordiales del Estado, con carácter sustantivo y procesal, que buscan precautelar la libertad y procurar que quienes sean sometidos a juicio gocen de las garantías para ejercer su derecho de defensa y obtener de los órganos judiciales y administrativos un proceso justo, ágil y transparente.

Las garantías ciudadanas del debido proceso están numeradas en el art. 24 de la Constitución, en los tratados y convenios internacionales, en otras leyes locales e incluso en los precedentes que genera la jurisprudencia.

**Poderes totales y debido proceso**, Los poderes totales, entregados a un congreso, asamblea, presidente o dictador, ponen en entredicho las garantías del debido proceso. “Si alguien queda investido de soberanía, que exceda de las normas del Estado de Derecho, podría, en ejercicio de sus potestades, revertir las garantías de las personas en nombre de una idea o entelequia política”.

En conclusión, el debido proceso es un derecho primordial, subjetivo y público, que contiene un conjunto de garantías y principios, que tienen las partes en el proceso. El real cumplimiento del debido proceso garantiza la eficacia del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. Estas garantías, principios procesales y derechos tienen como parámetros a la valoración jurídica de la justicia y la dignidad humana, considerando al ser humano el centro de la sociedad “y su convivencia dentro de un Estado de Derecho basado de una democracia sustancial como

presupuesto para el desarrollo y eficacia del debido proceso y que forma parte del marco constitucional”.

Entre los principios del debido proceso y que están presentes en el proceso tributario que nos interesa, tenemos:

**1.1.2. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD**, Una de las conquistas de la civilización es aquella en virtud de la cual para que una persona sea juzgada y condenada por la comisión de un delito o infracción, debe, previamente, haberse tipificado, es decir, haberse descrito con exactitud en una norma generalmente obligatoria, la conducta punible y la sanción correspondiente, por lo que a decir de Beccaria, no hay delito ni pena sin ley previa.

El numeral 1ro. del art. 24 de la Constitución Política de la República del Ecuador, recoge este principio, y exige que la tipificación de toda clase de infracciones, incluso las administrativas y de otra naturaleza, consten en una ley. “Sin embargo, hay un sinnúmero de reglamentos, resoluciones, etc., de organismos burocráticos que han incurrido en la barbaridad de tipificar infracciones, asumiendo el papel de legisladores, y de sancionarlas en función de semejantes ‘normas’ que no tienen el carácter de ‘Ley’, lo cual es evidentemente inconstitucional”. En estos casos, se puede alegar ante el juez o tribunal que conozca el asunto, la inaplicabilidad de la disposición sancionadora por ser contraria a la Constitución Política de la República, según lo dispone el art. 274 de la Carta Política.

**1.1.3. LA MOTIVACIÓN DE ACTOS Y RESOLUCIONES DE LOS PODERES PÚBLICOS**, Tipificado en el numeral 13ro del art. 24 de la

Constitución y es uno de aquellos que con mayor frecuencia han sido violentados. Por este principio, se obliga a toda autoridad y juez a motivar debidamente sus resoluciones, es decir, expresar en forma razonada y exhaustiva la vinculación que existe entre la decisión adoptada, los fundamentos de hecho y las normas de derecho aplicadas. La Constitución Política, expresa que no habrá tal motivación si no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se haya fundamentado la resolución, y si no han sido analizados oportunamente los antecedentes de hecho. El propósito de esta garantía es evitar la arbitrariedad a la que es propenso el poder, hacer efectivo el principio de la seguridad jurídica y asegurar el derecho a la defensa, por lo que no es suficiente la cita de normas legales o reglamentarias.

**1.1.4. PRINCIPIO DE LEGALIDAD,** A decir del Dr. Fabián Corral, “Para contrarrestar las tentaciones del poder se inventó la ley como expresión de valores sociales. Se inventaron el Estado de Derecho y el principio de legalidad, según el cual la autoridad solamente puede hacer lo que está expresamente dispuesto por la norma. No hay, pues, en los países civilizados, ni supremos ni absolutos. Hay servidores de la Ley.”

La enciclopedia virtual Wikipedia, conceptúa al principio de legalidad como un principio fundamental del Derecho público en virtud del cual todo ejercicio de potestades debe basarse en normas jurídicas determinadas por un órgano competente y un conjunto de materias que caen bajo su jurisdicción, siendo por esta razón que el principio de legalidad asegura la seguridad jurídica. Se dice además que el principio de legalidad es la regla de oro del Derecho público el cual actúa como

parámetro para decir que un Estado es un Estado de Derecho, ya que en éste el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas.

El concepto de legalidad tiene una doble dimensión, la política y la jurídica. Desde la ***perspectiva política*** la “legalidad es un requisito y atributo del poder que supone ciertos límites al ejercicio del mismo”. Un poder actúa legalmente cuando está constituido de acuerdo con un conjunto de normas y es ejercido con apego a reglas establecidas previamente, el concepto de legalidad está ligado con el de legitimidad refiriéndose el primero al ejercicio del poder y el segundo a la titularidad del mismo, por tanto el poder es legítimo cuando la titularidad de este poder tiene un sustento jurídico y es legal cuando su ejercicio es ajustado a las leyes vigentes.

El concepto de legalidad, responde a la interrogante: ¿Cómo se ejerce el poder?, es decir, si lo hace desde la perspectiva de su apego a las normas es un poder legal y si no lo hace es un poder arbitrario.

Para el principio de legalidad en el ***aspecto jurídico***: “todo acto de los órganos del Estado deben encontrarse fundados y motivados en el derecho en vigor”, es así que todos los actos de las autoridades públicas deben tener su fundamento en normas legales vigentes y estas normas deben encontrar su existencia en una norma superior. En la acepción moderna el concepto de legalidad “se traduce en concepciones más amplias como el *imperio de la ley, rule of law, o Estado de Derecho*, cuya vigencia supone:

- 1.- Un cuerpo normativo emitido por una autoridad legalmente reconocida.

2.- Un cuerpo normativo integrado por normas, en sentido de reglas de conducta generales, claras, estables y que hayan sido publicadas.

3.- La aplicación de las normas en un caso concreto deben ser ejecutadas por una institución imparcial, con procedimientos de fácil acceso para todos y “equidad en el acceso a la justicia”, que garanticen que todas las sanciones hayan sido fundadas y motivadas en derecho; una concepción más amplia del Estado de Derecho aplicable al principio de legalidad sostiene que no basta con que el derecho satisfaga únicamente lo que habíamos descrito anteriormente sino que “debe ser la manifestación de la voluntad popular (principio democrático) y contemplar los mecanismos de protección de ciertos derechos fundamentales.

La normativa jurídica de nuestro país principalmente la Constitución Política de la República del Ecuador, recogen la mayoría de los elementos propios del Estado de Derecho, contemplando algunos de sus aspectos transcendentales. El principio de legalidad se encuentra contemplado en el artículo 24 de la Constitución, numerales del 1 al 25, disposiciones en las cuales se mencionan que los actos de cualquier naturaleza sean emitidos por autoridad competente, sujetos a derecho, consagrando además mecanismos de protección para los gobernados frente a los actos de autoridad.

Para lograr que el principio de legalidad sea correctamente aplicado en las democracias liberales, a decir de Alberto Begné, en su obra La Democracia y el valor de las leyes, se hace necesaria: “la aplicación efectiva del ordenamiento jurídico, haciendo valer la ley, sin

excepciones, allí donde haya sido infringida, hasta generar un proceso gradual, pero sostenido, de transformación cultural, lo que significa poner el acento en el papel de los jueces y en las condiciones para el ejercicio de su función”, <sup>2</sup>de esta forma el principio de legalidad en el Ecuador además de ser un elemento consagrado en la Constitución será una garantía de igualdad, seguridad y certeza jurídica.

La jurisprudencia constitucional española en la Resolución N° 440-98, y en sentido similar la N° 5541-97 y 1739-92, expresa:

"En los términos más generales, el principio de legalidad en el estado de derecho postula una forma especial de vinculación de las autoridades e instituciones públicas al ordenamiento jurídico, a partir de su definición básica según la cual toda autoridad o institución pública lo es y solamente puede actuar en la medida en que se encuentre apoderada para hacerlo por el mismo ordenamiento, y normalmente a texto expreso –para las autoridades e instituciones públicas sólo está permitido lo que esté constitucional y legalmente autorizado en forma expresa, y todo lo que no les esté autorizado les está vedado–; así como sus dos corolarios más importantes, todavía dentro de un orden general; el principio de regulación mínima, que tiene especiales exigencias en materia procesal, y el de reserva de ley, que en este campo es casi absoluto." <sup>3</sup>

La institución de Reserva de Ley, tiene íntima conexión con el principio de legalidad, que obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de Ley, principalmente aquellas materias que se relacionan con la intervención del poder público en la esfera de los derechos del ciudadano.

---

<sup>2</sup> Pedro Salazar, “Una aproximación al concepto de legalidad y su vigencia en México”, 20 de diciembre de 2007.

<sup>3</sup> <http://documentos.cgr.go.cr/sad>

**El principio de legalidad en el derecho tributario.**- El principio en sus primeras concepciones fue tomado como un “principio del consentimiento de los impuestos”, que era un sistema que protegía al contribuyente frente a los posibles abusos de los órganos del Estado.

Siendo propio del Estado de Derecho el principio de legalidad, en los ámbitos de reserva, preferencia de ley y de tipicidad que atribuyen como única fuente creadora de tributos a la ley en sentido formal y material, decretada por el Legislativo, y que sólo por esta ley se pueden fijar las bases de recaudación, quedando la potestad reglamentaria limitada solo al cobro de tributos.

El principio de legalidad tributaria consta en nuestra Constitución en forma atenuada, ya que no es necesario que el legislador configure todos los elementos que originan las prestaciones de los ciudadanos, siendo suficiente que la ley sea la que contenga los elementos esenciales del tributo, pero aún cuando la ley tributaria este emanada, no están contempladas todas las exigencias del principio de legalidad.

Por el principio de legalidad es al Congreso Nacional, al que le corresponde crear impuestos, conforme a las necesidades del Estado, a la equidad y justicia tributaria, así también determinar las bases de la recaudación, los elementos de la obligación tributaria como: el hecho generador, base imponible, deducciones, exenciones, sanciones e infracciones tributarias, etc., es decir, en virtud del principio de legalidad, sólo a través de una norma jurídica con carácter de ley, pueden definirse todos y cada uno de los elementos que exigen prestaciones, por tanto, son nulas las disposiciones jerárquicamente

inferiores a la ley, que contradigan las normas legales que regulan la recaudación de los tributos; las disposiciones reglamentarias no podrán cambiar dichas normas y únicamente normaran las formas de aplicación de la ley, sin reformarla.

**1.1.5. PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA,** Es un principio reconocido en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, como uno de los derechos naturales e imprescriptibles. Un aspecto positivo de este principio es la importancia de la ley como instrumento de seguridad, como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

La Constitución en el art. 23 numeral 26 cita a la seguridad jurídica sin dar su concepto, el mismo que se deriva de los análisis anteriores y de las reflexiones siguientes.

Dos son las principales manifestaciones de la seguridad jurídica:

**La certeza del Derecho,** en virtud de ella, el contribuyente tiene que conocer todos los medios jurídicos puestos a su alcance por el ordenamiento, a efectos de solicitar la revisión de los actos presuntamente nulos o anulables, y exigir a la Administración la notificación a los administrados de los remedios jurídicos que van a ser utilizados en cada caso contra el acto administrativo objeto de la notificación.

**La interdicción de la arbitrariedad,**

“de suerte que pudiendo extenderse la arbitrariedad de los órganos del Estado tanto a la esfera de creación como a la de aplicación del Derecho, es lógico que contemplemos la acción

del principio de jerarquía normativa como mecanismo generador de seguridad y, simultáneamente, limitativo de la posible arbitrariedad de los órganos del Estado, en uno u otro ámbito (...) la vigencia del principio de seguridad jurídica o principio de certeza del contribuye en un ordenamiento, exige no sólo instrumentalizar cauces de participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias (prescripción mínima y primera, consustancial al principio del consentimiento del impuesto) y evitar cuidadosamente toda actividad discrecional por parte de la Administración Pública en esta materia (prescripción inmediatamente derivada de la aplicación del principio del consentimiento), sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza”.<sup>4</sup>

No se debe perder de vista que las normas jurídicas son la razón de ser del sistema, y es justamente el respeto al sistema jurídico lo que hace a una sociedad verdaderamente civilizada. Las reglas deben ser ordenadas y coordinadas, deben respetar la jerarquía como fundamento de todo Estado de Derecho. No puede existir una cultura tributaria sin que previamente se genere un pensamiento tributario, el mismo que en un Estado de Derecho se traduce en Políticas de Estado. Estas políticas de Estado generaran seguridad jurídica, a los actores económicos y sociales de la comunidad, fortaleciéndose la cultura tributaria del país, como consecuencia de ello. Cuando se plantean reformas tributarias periódicas, se evidencia la inexistencia de políticas de Estado y consiguientemente de una cultura tributaria que lesiona gravemente la seguridad jurídica de la nación.

---

<sup>4</sup> José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, pp. 39- 51.

**La seguridad jurídica en el derecho tributario.-** “Si el derecho tributario es un derecho de exacción jurídico constitucionalmente expresado, deviene que el principio de seguridad jurídica, por su carácter fundamental, resulte preeminente en el ámbito tributario”<sup>5</sup>, es importante saber que a raíz de la aplicación de algunas normas tributarias se hacen uso además de rigurosas normas penales que garantizan la vigencia del sistema tributario, llegando inclusive en algunos ordenamientos jurídicos a que la interpretación de la configuración del hecho imponible a los efectos de la calificación del ilícito este a cargo de los Tribunales Penales. El imperio del principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario no es axiológico sino que es fruto de una comprobación lógica de la naturaleza del mismo principio como del terreno jurídico.

El desarrollo de los siguientes temas tiene por objeto proporcionar los elementos generales de las acciones de repetición y devolución, consideradas en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

**1.2. LA REPETICIÓN TRIBUTARIA:** “Es aquella que surge cuando una persona paga al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución”.

El *objeto de la relación jurídica de repetición tributaria* es una prestación pecuniaria sustancial y no meramente procesal.

El *fundamento de la repetición* es el pago de tributos no legítimamente adeudados significa un enriquecimiento sin causa para el fisco y un

---

<sup>5</sup> Ruben Asorey, *El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*, España, 1989, pp. 331.

empobrecimiento para quien sufre por vía legal la carga tributaria en sus bienes.

El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a *un vinculum iuris* entre el sujeto activo y el pasivo.

En el ámbito tributario sólo puede ser sujeto activo de la relación jurídica de repetición quien resulte tener un interés legítimo en la restitución por haber resultado patrimonialmente empobrecido por el pago indebido; el destinatario legal tributario, que es el realizador del hecho imponible, que sufre en sus bienes el peso del tributo en virtud de la ley; quien tiene acción para repetir sumas tributarias pagadas indebidamente el cual ha sido designado como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal.

**Las características de la repetición tributaria, son:**

- Es una relación jurídica de carácter obligacional cuyo objeto es una prestación dineraria.
- Existencia previa de una relación jurídica tributaria principal, en virtud de la cual se haya hecho el pago cuya devolución luego se requiere.

**Las causas que justifican la solicitud de repetición del pago tributario indebido, son:**

- Pago erróneo de un tributo.
- Pago de un tributo que se cree inconstitucional.
- Pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente.

- Pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego no resulta adeudado o es adeudado en menor medida que lo retenido o anticipado.

### **1.2.1. LA REPETICIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

**ECUATORIANA:** Las acciones de pago indebido o en exceso, previstas en el Código Tributario, consisten en la repetición de impuestos pagados indebidamente o sin causa, y que acrediten su devolución en las formas y condiciones que establezca la Ley.

**1.2.1.1. PAGO INDEBIDO:** El pago para ser considerado indebido requiere de dos supuestos: a) el pago y b) la inexistencia de la obligación tributaria.

A decir del Dr. Eduardo Madera Grijalva, el pago indebido es “el pago de una obligación inexistente”.<sup>6</sup>

Constituye pago indebido, de conformidad al art. 323 del Código Tributario:

- 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;
- Aquel que se hubiera satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida ley;
- El pago de una obligación ajena creyendo ser propia.

---

<sup>6</sup> Esteban Ponce Latorre, *La figura de la devolución en la legislación tributaria ecuatoriana*, Quito, 2003

El derecho a la devolución de lo pagado indebidamente prescribirá a los tres años, contados desde el día siguiente en que se realizó el pago indebido.

Esta devolución trata de restablecer el equilibrio patrimonial en las relaciones “entre la Administración tributaria y los obligados tributarios cuando haya sido alterado de forma improcedente” (...) en la devolución de ingresos indebidos pueden diferenciarse dos fases: la declarativa, que es el reconocimiento del derecho a la devolución y la fase ejecutiva, ejecución de la devolución”.

**1.2.1.2. PAGO EN EXCESO:** Este pago encuentra su fundamento en la «simpleza» del monto que el contribuyente ha ingresado en exceso, en cumplimiento de las normas tributarias, que tienen su origen, entre otras causas, en los sistemas de recaudación en la fuente, artículos 43, 44 y 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De conformidad al art. 46 de la referida Ley, (...) “en el caso de que la retención a la que se refiere este artículo y/o los anticipos sean mayores al impuesto causado, el contribuyente podrá a su opción solicitar el pago en exceso, sin perjuicio de la devolución automática prevista en el Código Tributario, o compensarlo con el impuesto del cual fue objeto la retención o anticipos”.

“El pago en exceso es aquel en el cual el pago realizado por parte del contribuyente constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por la ley una vez que se incurre dentro de los presupuestos de hecho establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria. Este pago no responde estrictamente al concepto de “obligación tributaria indebidamente pagada, sino más bien a la idea de un pago debido y obligatorio, 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 ha implementado la posibilidad de exigir su devolución”.<sup>7</sup>

### **1.3. LA DEVOLUCIÓN EN LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA**

**ECUATORIANA:** El derecho a solicitar la devolución lo tienen los sujetos tributarios que hubieren efectuado pagos debidos a favor de la Administración.

Las devoluciones del IVA, las encontramos en los artículos 72, 73, 74, de la Ley de Régimen Tributario Interno; en dichas disposiciones se indican la forma en que se debe realizarlas y quienes son los sujetos activos de la devolución.

El Art. 128 de la Ley **Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador**, sustituyó el inciso primero del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

“Art. 73.- Devolución de IVA.- El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiera emitido la resolución de devolución del IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal.”

---

<sup>7</sup> Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Tomo I, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1984.

**1.3.1. DEVOLUCIÓN A DISCAPACITADOS:** Prevista en el Art. 74 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dice:

“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. 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”

**1.3.2. LA DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS DE IMPORTACIÓN A LOS EXPORTADORES (DRAW BACK):** Prevista en el art. 127 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, que sustituyó el art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, por el siguiente:

“Art. 72.- 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 que se exporten, así como aquellos bienes, materias primas, insumos, servicios y activos fijos empleados en la fabricación y comercialización 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 exportador deberá registrarse, previa a su solicitud de devolución, en el Servicio de Rentas Internas y éste 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.

El reintegro del impuesto al valor agregado, IVA, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.”

Es un instrumento de impulso a las exportaciones, mediante el cual se reintegra al exportador el valor de los impuestos causados por la importación de materias primas, insumos, empaques, envases, combustibles, lubricantes y otros materiales incorporados al producto exportado o por la importación de mercancías previstos en el art. 64 de la Ley Orgánica de Aduanas.

Este tipo de pagos constituyen un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado en la ley, una vez que se incurre dentro de los presupuestos de hecho establecidos para el nacimiento de la obligación tributaria. La finalidad de este tipo de devoluciones es la posibilidad de la Administración Tributaria de cruce de información y de realizar un control más certero y eficaz mediante la presentación de la respectiva declaración.

#### **1.4. DEL PAGO DEL IVA POR LAS INSTITUCIONES DEL SECTOR**

**PÚBLICO:** Al referirse este primer capítulo al marco conceptual, es necesario primeramente definir los términos que tienen relación con este tema, para, posteriormente hacer una cronología de la normativa legal que impuso hasta el 31 de diciembre del año 2007, a las Instituciones del Sector Público, el pago de IVA en todas sus transacciones y su posterior devolución; obligación actualmente derogada, de conformidad a lo prescrito en el artículo 109 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria que establece que estarán gravados con tarifa 0% los bienes y servicios que adquieran las Instituciones del Estado.

**Impuesto al Valor Agregado.**- El Impuesto al Valor Agregado (IVA), es un tributo que se aplica a la transferencia de dominio o a la importación de bienes muebles de naturaleza corporal en todas las etapas de comercialización y a la prestación de servicios de conformidad a la Ley.

El IVA., es un impuesto indirecto que grava el consumo y se aplica en el momento en que se realizan las transacciones de: transferencia de dominio, importación de bienes muebles o prestación de servicios, de modo que se presenta en todas las etapas de comercialización, que al calificarse como impuesto sobre el consumo afecta en último término, al consumidor final.

El Impuesto al Valor Agregado, está regulado por la Ley de Régimen Tributario Interno, (Ley No. 2004 - 026 publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 463 del Miércoles, 17 de Noviembre de 2004) en el Título Segundo, capítulos I al IV.

**Sector Público.**- Para efectos de aplicación del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se consideran entidades u organismos del Sector Público, las numeradas como Instituciones del Estado según el art. 118 de la Constitución Política de la República, y a los organismos creados por leyes, decretos, ordenanzas, cuyo fin no es otro que la viabilización y concreción de los deberes del Estado a través de sus diferentes estamentos.

### **Reformas legales en la declaración del IVA de las Instituciones del**

#### **Sector Público:**

**1989:** Año importante porque se expide la Ley No. 56 de Régimen Tributario Interno, con vigencia a partir del 1 de enero de 1990 y que derogó la Ley que creó el ITM. Esta Ley con varias reformas se encuentra vigente hasta la actualidad.

En esta Ley se cambia la denominación de Impuesto a las Transacciones Mercantiles, por Impuesto al Valor Agregado, constando su normativa en el Título Segundo del mencionado cuerpo legal.

**Sujetos pasivos de la obligación tributaria:**

- 1.- Personas naturales y sociedades que efectúen habitualmente transferencias de bienes gravados con el impuesto.
- 2.- Los sujetos que realicen importaciones gravadas con IVA, ya sea por cuenta propia o ajena.
- 3.- Personas naturales y sociedades que presten servicios habitualmente gravados con IVA.

**Tarifa:** La tarifa del IVA prescrita en el art. 63 es del 10%.

**Bienes y Servicios gravados:** Este impuesto grava tanto la transferencia de dominio de mercaderías, o importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización y al valor de los servicios prestados.

Para los servicios se mantiene el mismo régimen especial del ITM, ya que están gravados únicamente los servicios numerados en los veinte numerales del art. 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tales como lavanderías, mecánicas, telecomunicaciones, seguros, copias, servicios de arrendamiento de videocintas, maquinaria y equipos, hoteles, moteles, bares, restaurantes, etc., surgiendo como nuevos

servicios gravados: la emisión de pasajes internacionales y domésticos de avión, la emisión de pólizas de seguros en todas sus formas, y el transporte internacional de correspondencia, documentos y encomiendas prestados por empresas privadas.

**Exenciones:** Existen 19 transferencias o importaciones de bienes no gravados, estando exentas las cosas que se transfieren como son los productos agrícolas, avícolas, pan, azúcar, mantequilla, medicamentos, productos veterinarios, semillas certificadas, herbicidas, revistas, diarios, etc.

Además se encuentran exentos los bienes que se exporten y los que introduzcan al país los organismos del Sector Público y de beneficencia, y aquellos productos destinados a la fabricación de libros.

**Régimen del Sector Público:** El Sector Público estaba exento.

**Ley 93:** Con la promulgación de la Ley 93, publicada en el Registro Oficial Nro.764 de 22 de agosto de 1995, se da un vuelco en lo que constituye los sujetos pasivos del IVA, añadiéndose el numeral 4to al art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el cual se constituye a las entidades del Sector Público como sujetos pasivos del IVA. Este numeral textualmente decía:

“El Sector Público, las empresas públicas y las privadas consideradas como contribuyentes especiales por la Dirección General de Rentas se constituyen en Agentes de Retención del IVA que deben pagar por sus adquisiciones a sus proveedores de bienes y servicios cuya transferencia o prestación se encuentra gravada de conformidad con lo que se establezca en el Reglamento que se dictará para este efecto”.

Así, se creó la Retención en la Fuente del IVA constituyéndose a las Instituciones del Sector Público y a los contribuyentes especiales, en agentes de retención del IVA.

Desde la promulgación de esta ley las entidades del Sector Público estaban obligadas a pagar el Impuesto al Valor Agregado en todas las importaciones y compras locales de bienes corporales muebles que realicen, así como en la adquisición local de servicios gravados; si bien la legislación incluyó como sujetos pasivos del IVA a las entidades del Sector Público, esta fue una ficción creada por el legislador para efectos de control en la recaudación del impuesto.

**Ley 99-24:** La Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999, en su artículo 20, sustituyó íntegramente el art. 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el que se establecían los ingresos que se encontraban exonerados para la determinación y liquidación del Impuesto a la Renta.

El numeral 2 del artículo 20 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, estableció como ingresos exonerados a los obtenidos por las Instituciones del Estado, “con excepción a la exoneración a los ingresos que perciban las empresas del sector público, distintas de las que prestan servicios públicos, que compitan o no con el sector privado, exploten actividades comerciales, industriales, agrícolas, mineras, turísticas, transporte y de servicios en general”.

El art. 37 de la Ley, también incluyó el art.69 B en la Ley de Régimen Tributario Interno, artículo 73 de la Codificación de la Ley de Régimen

Tributario Interno vigente hasta diciembre del año 2007, que instituía el derecho a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones de bienes y servicios a los organismos y entidades del sector público, norma reformada posteriormente por el artículo 99 de la Ley No. 2000-4 publicada en el Registro Oficial No. 34 de 13 de marzo de 2000 y posteriormente sustituida por el art. 34 de la Ley de Reforma Tributaria 2001-41 publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001.

Por esta ley se modificó además los artículos 54 y 55 de la Ley de Régimen Tributario Interno que se refieren a los bienes, transferencias, importaciones y servicios que se encuentran gravados con tarifa cero del IVA.

La Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, en su disposición final primera, estableció que todas las referencias que se hacen en esta ley a las Instituciones del Estado, se entenderá que se trata de las numeradas en el art. 118 de la Constitución Política de la República.

**Ley No. 2001-41:** Publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001, en sus artículos 31 al 34 contenía reformas al IVA, entre ellas las referentes principalmente al tema motivo de este trabajo:

“Art. 34. - En el artículo 69B, introducido por el artículo 37 de la Ley No. 99 - 24 publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 del 30 de abril de 1999 y reformado por el artículo 99 de la Ley No. 2000 - 4 publicada en el Registro Oficial No. 34 del 13 de marzo del 2000, introdúzcanse las siguientes reformas: a) Sustitúyase el primer inciso por el siguiente: "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 servicios las entidades u organismos del Sector Público según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA-, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas, deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.".

La última codificación vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, antes de la aprobación de la Ley de Equidad Tributaria, mediante Ley Nro. 2004-026, publicada el 17 de noviembre de 2004 en el Suplemento del Registro Oficial Nro. 463, contemplaba las siguientes disposiciones:

“Art. 71.- Reintegro del IVA.- El impuesto al valor agregado IVA pagado en las transferencias e importaciones de bienes por los Municipios, Consejos Provinciales, Universidades, Escuelas Politécnicas. Junta de Beneficencia de Guayaquil y Solca, será reintegrado a través del Presupuesto General del Estado. El reintegro no podrá ser imputado a los recursos que por norma constitucional o por disposiciones legales corresponden a las entidades del régimen seccional autónomo.

Art. 73.- 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 servicios las entidades u organismos del sector público según la definición del artículo 118 de la Constitución Política de la República, excepto las empresas públicas al igual que por la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha Contra el Cáncer -SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor y las universidades y escuelas politécnicas serán reintegrados sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota

de crédito, cheque o transferencia bancaria. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas, deberá devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA.

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 éstos se encuentren registrados previamente en el Servicio de Rentas Internas.

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”.

Aplicando esta ley, el ciclo de pago y reintegro del Impuesto al Valor Agregado daba inicio cuando el Sector Público, participaba en una transacción objeto del impuesto, como agente de percepción y retención, en definitiva como consumidor final.

La relación con el Impuesto al Valor Agregado se describía, así:

- 1.- El Sector Público pagaba el impuesto en la adquisición local o importación de bienes, materia prima, suministros, materiales de producción.
- 2.- El Sector Público solicitaba la devolución del IVA.
- 3.- Después de 30 días en promedio el Servicio de Rentas Internas aprobaba o negaba la devolución para lo cual emitía la respectiva resolución.

4.- De no haberse efectuado la devolución el Sector Público, podía hacer un reclamo que debía ser resuelto después de 120 días en promedio, aprobando o negando la devolución mediante una resolución.

5.- De efectuarse la aprobación total o parcial de la devolución el Servicio de Rentas Internas emitía la nota de crédito respectiva.

**Ley interpretativa del numeral 2 del artículo 9 y del art. 73 de la**

**Ley de Régimen Tributario Interno**: El 15 de agosto del año 2007, el Congreso de la República, luego de una amplia exposición de motivos, emitió la Ley Interpretativa del Numeral 2 del art. 9 y del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de conformidad con el art. 130, numeral 5 de la Constitución Política de la República; ya que consideró que estas disposiciones legales, habían “producido una serie de dudas sobre el alcance real de la exoneración del Impuesto a la Renta” que vulneraba la intención tutelar que había inspirado al Legislador cuando se aprobó la Ley, y para evitar interpretaciones incorrectas por la aparente ambigüedad de la Ley, considerando además que las Finanzas Públicas debían ser correctamente aplicadas de conformidad con la Ley y el Reglamento, “más aún tratándose de leyes tributarias que se fundamentan en los principios de generalidad y de igualdad,”, pretendiendo con esta ley interpretativa establecer en forma clara y precisa las exenciones y excepciones en situaciones especiales para lograr la justicia tributaria en el país.

“Art.1.- Interpretase el numeral 2 del artículo 9 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el sentido de que los ingresos de las instituciones del Estado definidas en el artículo 118 de la Constitución de la República, incluidas en ellas las personas jurídicas creadas por

acto legislativo seccional como Empresas Públicas Municipales están exentos del Impuesto a la Renta. Las entidades antes señaladas no son sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, no están obligadas por consiguiente a determinar ese impuesto ni cabe se le practiquen retenciones en la fuente.

Art. 2.- Interpretase el Art. 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, anterior artículo 69B de la misma Ley, en el sentido de que bajo la denominación de “empresas públicas” no se incluyen las instituciones creadas por acto legislativo seccional, y que por tanto las empresas públicas municipales, al ser instituciones del Estado tienen derecho a la devolución del IVA pagado en las adquisiciones que realicen por cuanto constituyen instituciones del sector público ecuatoriano acorde a la definición del Art.118 de la Constitución Política de la República. Por “empresas públicas”, para efectos del artículo que se interpreta, se tendrá solamente a aquellas sociedades o compañías mercantiles, controladas por la Superintendencia de Compañías o de Bancos, en las que las entidades que integran el sector público ecuatoriano tengan mayoría accionaria con derecho a voto”.

### **Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador:** La

Asamblea Constituyente actualmente en funciones en nuestro país, con noventa votos a favor, aprobó la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, en vigencia desde el 01 de enero de 2008, contiene incrementos en varios impuestos principalmente en lo referente a los consumos especiales, modificación de reglas para el pago del Impuesto a la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. Creó nuevos tributos como a la Salida de Divisas (ISD) y a las Tierras Rurales.

Con este antecedente es factible preguntarnos, si los assembleístas al aprobar esta ley, analizaron lo que debemos entender por equidad, considerando de nuestra parte que la tarea de definir la palabra equidad es una empresa cuya pertinencia resulta muy discutible y que a definición del Diccionario de la lengua española es la “cualidad que mueve a dar a cada uno lo que se merece” o la “justicia, imparcialidad

en un trato o un reparto”, es decir el tratar con equidad a todos o el reparto de beneficios de manera equitativa. Considerando este concepto generalmente aceptado, la doctrina Mexicana señala que “equidad tributaria implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares”<sup>8</sup>, principio que se consigna expresamente en la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos al señalar con “carácter general que los Poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor”, estableciéndose conforme a estas bases, el principio de equidad como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico tributario mexicano.

El artículo 23 numeral 3 de la Constitución Política del Ecuador, dispone la igualdad ante la ley, es decir que todas las personas gozarán de iguales derechos, libertades y oportunidades, sin discriminación alguna por razón de nacimiento, edad, raza, sexo, religión, etc.; mientras en relación con la materia tributaria, es el artículo 256 del mismo cuerpo legal, consigna expresamente los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad. Nos atrevemos a considerar a la igualdad como sinónimo de equidad, para poder enmarcarlo dentro de la actual Ley de Equidad Tributaria, ya que nuestra Carta Magna en materia tributaria no lo señala como principio, aún cuando si lo hace

---

<sup>8</sup><http://www.uc3m.es/uc3m/inst/MGP/PROPORCIONALIDADYEQUIDADTRIBUTARI A.doc>

como principio fundamental que regirá dentro de la seguridad social, la salud y la cultura. Por tanto, al ser la Constitución, la base fundamental de la normativa ecuatoriana debe configurar este principio dentro de nuestro actual ordenamiento jurídico tributario, lo que quiere decir que ha de servir de criterio básico en la expedición de las normas y de su posterior interpretación y aplicación. Sin embargo, es importante mencionar que el mantenimiento de este principio, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que nuestra propia Constitución en el artículo 23 numeral 23, acepta y protege la propiedad privada. Podríamos considerar entonces que:

“el valor superior que persigue este principio consiste, entonces, en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica”.<sup>9</sup>

Discrepamos del concepto de equidad que para el Economista Carlos Carrasco, Director del Servicio de Rentas Internas, propone la nueva ley al decir que este concepto “no quiere decir que todos paguen igual, sino que la persona que tiene más pague más impuestos”, definición que a nuestro modo de ver no se enmarca en la definición de equidad ni en su concepto general.

---

<sup>9</sup> <http://www.uc3m.es/uc3m/inst/MGP/PROPORCIONALIDADYEQUIDADTRIBUTARIA.doc>

**Elementos de la Equidad.-** La equidad no quiere decir que los administrados se encuentren, en todo momento y ante cualquier situación, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes del Estado, de procurar la igualdad jurídica, a que se refiere el artículo 23, numeral 3 de la Constitución, lo es ante la ley. De lo expuesto emanan elementos, que permiten delimitar el principio y el alcance de la equidad tributaria:

1.- No toda desigualdad de aplicación de la ley supone violación al artículo 23, numeral 3, de la Constitución Política, sino que configura únicamente si aquella desigualdad origina distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello justificación objetiva y razonable;

2.- A supuestos semejantes de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

3.- “Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, a fin de conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional”.<sup>10</sup>

La equidad tributaria, debe regir en obligaciones sustantivas y formales, el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 97 numeral 10 de la Constitución, que señala:

---

<sup>10</sup> <http://www.uc3m.es/uc3m/inst/>

“Todos los ciudadanos tendrán los siguientes deberes y responsabilidades, sin perjuicio de otros previstos en esta Constitución y la ley (...) 10.” Pagar los tributos establecidos por la ley” y lo establecido en el art. 256 (...) Los tributos, además de ser medios para la obtención de recursos presupuestarios, servirán como instrumento de política económica general”.

Disposiciones que tienen un contenido económico que se traduce en el pago en dinero de las sumas que el legislador determina por medio de un tributo. En ese contexto, la equidad tributaria debe estar presente en todos los elementos fiscales vinculados con exenciones, devoluciones, etc., que inciden en la obligación de pago de los tributos, es decir, las referidas al sujeto, objeto, tasa y base imponible, que trascienden a la obligación de pago, y alcanzan también algunas obligaciones formales, que no son simples medios de control en la recaudación a cargo de la autoridad administrativa tributaria, al estar estrechamente vinculadas con el pago del tributo.

Al haber definido a breves rasgos lo que se debería entender por equidad tributaria, entrando al tema que por esta tesis interesa y que tiene relación al régimen aplicable al Sector Público, la ley dispone que estarán gravados con tarifa 0 todos los bienes y servicios que sean prestados a las entidades del Sector Público.

El art. 55 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 463 de 17 de noviembre del 2004, reformado por los artículos 106 al 110 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, incrementó después del numeral 9, entre las transferencias e importaciones con tarifa cero “los que adquieran las instituciones del Estado y empresas

públicas que perciban ingresos exentos del impuesto a la renta(...), provocando con esta disposición un giro de 90 grados, en el régimen aplicable a las instituciones del Sector Público”.

Fue reformado además el art. 56 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que tiene relación con los servicios gravados con tarifa cero, situando entre ellos “los prestados a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta”.

En lo referente a las reformas del art. 66 de la Ley de Régimen Tributario, entre las normas a que debe sujetarse el crédito tributario considera, que tendrán derecho al crédito tributario los sujetos pasivos de IVA por la totalidad del IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de los bienes que pasen a formar parte de su activo fijo; o de los bienes, de las materias primas o insumos y de los servicios necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios; los sujetos pasivos del impuesto al valor agregado IVA, que se dediquen “a la transferencia de bienes y prestación de servicios a las instituciones del Estado y empresas públicas que perciben ingresos exentos del impuesto a la renta”. No tienen derecho a crédito tributario por el IVA pagado, sino únicamente en la parte en la que sean proveedores de bienes o servicios con tarifa cero a las instituciones del Estado y empresas públicas, en las adquisiciones locales e importaciones de bienes o utilización de servicios realizados por los sujetos pasivos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero, ni en las adquisiciones o

importaciones de activos fijos de los sujetos que produzcan o vendan bienes o presten servicios gravados en su totalidad con tarifa cero. Cuando el sujeto pasivo tenga derecho a crédito tributario originado por ventas a las instituciones del Estado y empresas públicas, y este no pueda ser recuperado hasta seis meses posteriores a la declaración, podrá solicitar la devolución a la Administración Tributaria; debiendo considerarse para estos casos lo establecido en la Ley de Régimen Tributario para la devolución del IVA a los exportadores.

El art. 128 de la Ley de Equidad Tributaria, sustituyó el inciso primero del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que tenía relación con la devolución del IVA a favor de las instituciones del Sector Público, quedando vigente y con las mismas condiciones la devolución del IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, Fe y Alegría, Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Llor y las universidades y escuelas politécnicas.

Se agrega además por esta ley, al final del art. 73, el siguiente inciso:

“La Administración Tributaria una vez resuelta la devolución del IVA verificando la información reportada en los anexos de declaración del solicitante, se reserva el derecho de verificar que el monto devuelto sea el correcto, de detectarse una diferencia a favor del fisco, se procederá a compensar automáticamente contra futuras devoluciones de IVA que el contribuyente solicitare.”

El Director del Servicio de Rentas Internas, argumentó que el establecimiento de tarifa cero en el cobro del Impuesto al Valor Agregado, para el sector público se hace necesario para evitar el trámite de devolución del IVA, que en el año 2007, alcanzó 240 millones de dólares.

Es interesante hacer conocer que al contrario de esta figura legal de nuestro país, en Chile conforme lo expresa el art. 6 de la LEY SOBRE IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS, el IVA afecta también al Fisco, instituciones semi-fiscales, organismo de administración autónoma, municipales y a las empresas de todos ellos, o en que ellos tengan participación, aún en los casos en que las leyes porque se rijan los eximan de toda clase de impuestos o contribuciones, presentes o futuros; sin encontrar en el Código Tributario chileno la figura de devolución del IVA al Sector Público creada en nuestra legislación.

**1.5. LA PRESCRIPCIÓN, EN EL CÓDIGO CIVIL:** El art. 2416, del Título XL, Parágrafo 1o. del Código Civil, define a la prescripción como:

“Prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales. Una acción o derecho se dice que prescribe cuando se extingue por la prescripción”.

De la definición legal prevista por el Código Civil, se desprende que existen dos tipos de prescripción:

**PRESCRIPCIÓN ADQUISITIVA.-** Es la institución jurídica por la que se adquieren cosas ajenas es decir un modo de adquirir el dominio, de conformidad a lo prescrito en el art. 603 del Código Civil, debiéndose para que se produzca esta prescripción haberse poseído las cosas.

*Alessandri*, al respecto dice: “la prescripción adquisitiva sólo sirve para adquirir el dominio y los demás derechos reales, no sirve en consecuencia para adquirir derechos personales”

**PRESCRIPCIÓN EXTINTIVA.-** Es la institución por la cual se extinguen derechos y acciones ajenas. Para que esta prescripción se produzca deben no haberse ejercido las acciones o derechos, durante un lapso de tiempo y con concurrencia de los demás requisitos legales.

*Alessandri*, define a la *prescripción extintiva* como un modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por no haberse ejercido ellos durante cierto lapso de tiempo.

*Planiol y Ripert*, conceptúan a la *prescripción extintiva* como un modo de extinción de las obligaciones por el decurso de cierto tiempo.

Para el Lcdo. Carlos Niquinga Castro, en la *prescripción extintiva de pleno derecho*, quien pretenda beneficiarse de ella tiene que alegarla en un proceso debidamente iniciado, así como lo dispone el art. 2417 del Código Civil; y, en todo caso estará a lo que determine el juez en su sentencia.

Uno de los puntos discutibles de este trabajo, era tratar sobre la prescripción del *derecho a pedir la devolución del IVA*, tema al cual pese al cambio en la normativa sobre la materia, lo debemos tener aún presente por el represamiento de casos.

Al hablar de este tipo de prescripción nos debemos referir a la prescripción extintiva o liberatoria de este derecho, por cuanto la devolución del IVA no es una cosa que pueda adquirirse.

La prescripción extintiva, es una institución que forma parte de los modos de extinguir las obligaciones, según el art. 1610 numeral 11 del Código Civil, opera en contra de las acciones reales como de las personales, pero no contra las acciones relativas a los derechos de personalidad o de los derechos de propiedad.

La prescripción extintiva tiene un ámbito más amplio que la prescripción adquisitiva, el art. 2438 del Código Civil menciona que: “La prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso, durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones. Se cuenta este tiempo desde que la obligación se haya hecho exigible”. Para la *prescripción extintiva* la legislación prevé distintos términos de acuerdo al tipo de acción, de conformidad con el art. 2439 del Código Civil, **el tiempo de prescripción será de cinco años para las acciones ejecutivas y de diez para las ordinarias.**

Con esta clase de prescripción, lo que se extingue no son las obligaciones del sujeto pasivo de la relación jurídica sino el derecho por el cual el sujeto activo de dicha relación podría compeler al deudor para que cumpla su obligación, es decir se extingue el derecho subjetivo autónomo conocido como acción. Así queda subsistente el vínculo obligacional creado pero disminuido considerablemente sin poder reclamar la prestación debida.

Guillermo Ospina señala los requisitos para que se produzca la prescripción extintiva:

**1.- Prescriptibilidad del crédito.-** En materia de derechos extra patrimoniales como derechos de la personalidad y los de familia, en principio estos no son prescriptibles por consideraciones de orden social y moral ya que este tipo de derechos son inherentes al individuo mismo. La regla general dice que los derechos y acciones de tipo patrimonial están sujetos a la prescripción extintiva.

A decir de Ospina que existen ciertos derechos y acciones que por su naturaleza especial, no están sujetos a la prescripción y basándonos en el criterio de Alessandri, que señala que existen ciertas acciones reales que son imprescriptibles ya que son facultades legales inherentes a la calidad de propietario de un individuo y por las causas que las producen están renovándose constantemente y se están produciendo día a día, la devolución del IVA hubiera podido ser un derecho imprescriptible ya que la calidad de propietario de ese IVA pagado y que ingreso en el arca fiscal, de conformidad con la ley era del Sector Público y para su beneficio.

Sosteniendo que la devolución del IVA a favor del contribuyente Sector Público no prescribe, la carencia de un plazo preciso en la ley, ratificaba la no prescriptibilidad de este derecho, lo que en teoría podría sustentarse, en la realidad no ya que nadie va a aceptar que el derecho a reclamar la devolución sea eterno.

**2.- Inacción Acreedores.-** Una de las razones de ser de la prescripción liberatoria es que no puede obligarse a un deudor a permanecer

indefinidamente atado a un acreedor que no ha manifestado ningún interés en que se cumpla la prestación debida. El orden público y la seguridad jurídica así lo requieren, sin embargo esta inacción del acreedor debe ser voluntaria, sería injusto pretender que el acreedor o el titular del crédito que por una u otra razón ajena a su voluntad, no pueda ejercitar las facultades que su crédito le provee deba ser penado con la pérdida de la acción que acompaña a su derecho.

#### **1.6. LA PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN DE DEVOLUCIÓN DEL IVA:**

La acción de devolución como todas las acciones están sujetas a la pérdida de gestión por el lapso de tiempo.

No existe en nuestra normativa, regla específica legal ni reglamentaria que señale el tiempo de prescripción o caducidad para la interposición del reclamo administrativo de devolución del IVA.

De acuerdo al Servicio de Rentas Internas, las solicitudes de devolución de IVA que se presenten en un plazo mayor a tres años son extemporáneas ya que considera:

“el Código Tributario en sus artículos 13 y 14, codificados el 14 de junio de 2005, RO(S) 38, ***prevé ante los casos de vacíos legales, la admisibilidad de los métodos generales de interpretación del derecho y la posibilidad de integrar las normas jurídicas mediante el procedimiento de analogía (...). Conforme la norma prevista en el artículo 305 del Código Tributario codificado el 14 de Junio de 2005, RO (S) 38, la acción de pago indebido prescribe en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago y se interrumpe con la presentación del reclamo***”.

El citado artículo dice:

305.- “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, sólo 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 o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso”.

Conforme a esta norma la acción de pago indebido prescribe en el plazo de tres años contados desde la fecha de pago y se interrumpe con la presentación de un reclamo o demanda, por consiguiente para la devolución del IVA de acuerdo a lo expresado por el SRI., es posible acudir a las normas previstas en los arts. 14 y 305 del Código Tributario siempre que no se contraríe principios básicos de tributación.

Al no establecer la Ley de Régimen Tributario Interno, plazos para solicitar la devolución del IVA encontramos que no es aplicable para el mismo el término de tres años, esto por cuanto los dos institutos son diferentes ya que en primer lugar hablamos de un pago debido del Impuesto al Valor Agregado, mientras el plazo de tres años rige para la devolución de lo pagado indebidamente.

La existencia de norma expresa supletoria para el plazo de prescripción, previsto en el Código Civil, prima sobre la aplicación analógica que hace el Servicio de Rentas Internas, ya que el art. 14 del Código Tributario no cabe para aspectos reservados a la ley, como son los plazos de

prescripción. Por lo que el plazo para solicitar la devolución del IVA pagado no puede ser inferior a 5 años, sin perjuicio de que pueda alegarse para el efecto los plazos generales de prescripción de la Ley Civil.

Se puede sustentar (porque aún existen casos de devolución de IVA no resueltos y además porque la ley no es retroactiva) que la acción para reclamar la devolución del IVA a favor de las Instituciones del Sector Público, prescribe en el término de 5 años contados desde el mes en que se efectuaron las adquisiciones de bienes y servicios por las que se pago el Impuesto al Valor Agregado.

Para evitar los inconvenientes que por este motivo han surgido, se debió haber incorporado un artículo disponiendo que: *Art.....La acción para solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, IVA., prescribe transcurridos cinco años, a partir del día siguiente de la fecha de presentación de la declaración de la cual surgió el crédito.*

Con la nueva norma, la Administración Tributaria, debería entender que a todas las solicitudes de reintegro de IVA, debe aplicarse el nuevo plazo general de prescripción, esto es el de cinco años.

Cuando la Administración Tributaria rechaza la devolución del IVA del Sector Público, e impone glosas o efectúa cualquier acto en uso de su facultad determinadora, contrario al interés del sujeto pasivo de solicitar la devolución, argumentando la prescripción o caducidad del crédito tributario antes de los 5 años, esta incumpliendo su obligación, quedando el derecho del Sector Público a ejercitar las acciones administrativas o judiciales que la ley contempla.

**1.7. PAGO DE INTERESES COMPENSATORIOS:** El diccionario razonado de legislación y jurisprudencia, conceptúa al término intereses, como: “El provecho de utilidad o ganancia que se saca de alguna cosa; y especialmente el beneficio que obtiene el acreedor del dinero que se le debe, esto es, la cantidad que el acreedor recibe del deudor a demás del importe de la deuda”.

En Ecuador en los casos de devolución del IVA, conforme lo indica el Servicio de Rentas Internas en sus resoluciones no se generan intereses, a pesar que el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dice: “Impuesto al Valor Agregado, debe ser reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta 30 días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria **y que se debe reconocer intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado**”, es decir únicamente al momento de haber transcurrido un plazo y como una forma de castigo por la demora de la Administración Tributaria en efectuar la devolución. Sin necesidad de actuación alguna de los órganos del Sector Público, la Administración Tributaria, al efectuar el pago fuera del término establecido en la ley, tiene la obligación de pagar un interés, que deberá calcularse aplicando la tasa activa referencial del Banco Central del Ecuador vigente desde el momento en que debió devolver el tributo hasta su pago efectivo.

En los pagos indebidos, el acreedor tiene derecho al reconocimiento de un interés de conformidad a lo establecido en el art. 22 del Código Tributario, artículo que al tratar sobre el pago en exceso y el reclamo

por pago indebido, dice que dicho interés correrá desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.

En el PAGO DEBIDO del IVA en virtud de las normas sustantivas del tributo que genera un derecho de crédito a favor del contribuyente, se debe reconocer de acuerdo con la ley el interés después de treinta días de presentada la solicitud de devolución.

El efecto compensatorio es “aquel que constituye una prestación por el uso del dinero o de cualquier otro bien” luego del momento de constitución en mora, siendo la finalidad del interés compensatorio la retribución, al contrario del interés moratorio, que es la indemnización.

Como sostiene el profesor Cabanellas, el interés compensatorio es producto de “la indemnización del daño emergente y del lucro cesante por una cantidad o cosa prestada; esto es, tanto por razón de las pérdidas que el acreedor sufre en sus bienes como por las ganancias de que ha de verse privado al carecer de su dinero o de otros bienes”.<sup>11</sup>

En otras palabras, el interés compensatorio es el precio del dinero por su uso, debiendo ser devuelto en un tiempo determinado.

El interés compensatorio, es aquel que *“tiene como único propósito restablecer el equilibrio patrimonial, impidiendo que se produzca un enriquecimiento indebido en favor de una parte e imponiendo a quien*

---

<sup>11</sup> <http://ius-aequitas.blogspot.com/2007/02/los-intereses-compensatorios-en-el.html>

*aprovecha del dinero o de cualquier otro bien ajeno una retribución adecuada por su uso”.*

Como su nombre lo indica, es la compensación por el uso del dinero, producto de la convención entre las partes, a fin que el patrimonio prestado sea restituido en su integridad en términos reales y no se vea mermado por la inflación y la devaluación monetaria.

Es necesario puntualizar que una cosa son los intereses compensatorios, con los que, precisamente, se compensa el dinero dado en mutuo, y otra muy diferente, los intereses usureros, que buscan lucrar a expensas de la necesidad del deudor. Como expresaba Adam Smith en su libro *“La riqueza de las naciones”*, el interés compensatorio (o mercantil, como así lo llamaba en su tratado) es *“aquella cuota que pagan comúnmente los comerciantes de crédito por las cantidades prestadas e impuestas”*. **Caso diferente es la usura** *“prohibida como ilícita por todos los derechos, que es dar algo más de la suerte principal por razón del simple mutuo”*.

## **CAPITULO II**

### **2. CONFLICTOS JURIDICOS Y VIOLACIÓN DE PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.**

**2.1. DE LAS SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN DEL IVA:** Eran beneficiarios de este régimen especial las entidades y organismos del Sector Público conforme lo establecido en el art. 118 de la Constitución Política de la República, que a continuación reproduzco:

- “1.- Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial.
- 2.- Los organismos electorales.
- 3.- Los organismos de control y regulación.
- 4.- Las entidades que integran el régimen seccional autónomo.
- 5.- Los organismos y entidades creados por la Constitución o la ley para el ejercicio de la potestad estatal, para la prestación de servicios públicos o para desarrollar actividades económicas asumidas por el Estado.

6.- Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos”.

A más de las señaladas en el art. 118 de la Constitución Política de la República son beneficiados con la devolución del IVA, los siguientes organismos: Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social, la Comisión de Tránsito de la Provincia del Guayas, Sociedad de Lucha contra el cáncer SOLCA, Cruz Roja Ecuatoriana, Fundación Oswaldo Loor, Universidades y Escuelas Politécnicas, Agencias especializadas internacionales, Organismos no gubernamentales, Personas Jurídicas de Derecho Privado, que hayan sido designadas ejecutoras en convenios internacionales, créditos de gobierno a gobierno o de organismos multilaterales como el: Banco Mundial, Corporación Andina de Fomento y el Banco Interamericano de Desarrollo; con la condición que las adquisiciones o importaciones locales de bienes o servicios se realicen con cargo a los fondos provenientes de tales convenios o créditos y que se hayan registrado con anterioridad en el Servicio de Rentas Internas, de conformidad al inciso 2do del art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

**Requisitos formales para pedir mensualmente la Devolución del IVA:** Conjuntamente con el formulario de devolución de IVA diseñado para el efecto deben acompañarse:

- o Copia del talón del Resumen de Anexos, impreso y sellado por el área de declaraciones y anexos del Servicio de Rentas Internas y la confirmación de recepción del archivo que se entrega en disquete al momento de validar este documento.

- Copias certificadas por el Representante Legal de la Institución que solicita la devolución, de los comprobantes que sustentan las compras del periodo respectivo.
- Copias de las Declaraciones de IVA del mes por el cual se solicita la devolución y del inmediato anterior.
- Copia de la declaración de retenciones en la fuente del impuesto a la renta del mes que solicita la devolución.

El RLRTI. en el art. 149 faculta que en caso de ser necesario y para probar el derecho a la devolución en caso de deficiencia de alguna factura, se adjunta como justificativo de crédito tributario, originales o copias de los comprobantes de retención; copias de las declaraciones por retenciones en la fuente de IVA e Impuesto a la Renta. En la práctica, cuando en primera instancia administrativa, la autoridad negaba en todo o en parte una solicitud, la documentación requerida debía presentarse nuevamente en el Recurso de Revisión que podía insinuar el solicitante, salvo que prefiriese, presentar acción contenciosa ante el Tribunal Fiscal.

A este respecto existe un criterio expresado por el Dr. Mauricio Durango, en un artículo publicado en la Revista Novedades Jurídicas, que expresa: “La Administración Tributaria en Ecuador descarta cualquier posibilidad de prueba adicional, en la eventualidad de que

una factura esté levemente incompleta y peor aún si se pretende demostrar el hecho económico mediante documentos alternos”.<sup>12</sup>

Cumplidos los requisitos de la solicitud de Devolución del IVA, se la presenta en las oficinas del Servicio de Rentas Internas, para ello el Representante Legal o el contador en su caso, llena una solicitud de acuerdo al formato establecido por el SRI, la misma que deberá estar firmada por el Representante Legal o por el funcionario autorizado.

La solicitud se refiere a periodos mensuales, pudiendo según el art.149 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno presentar una solicitud por mes, restricción que coarta la institución de devolución del IVA por cuanto existen instituciones que no han solicitado devolución por más de un año, por descuido o desconocimiento de las disposiciones reglamentarias y con esta norma se ven imposibilitados a presentar la solicitud de devolución, dando pie a que se sigan acumulando trámites de devolución de IVA por varios meses, problema que debe subsanarse aceptándose por parte de la Administración la libertad de presentar más de una solicitud mensual.

## **2.2. PLAZO PARA RESOLVER LAS PETICIONES DE DEVOLUCIÓN**

**DEL IVA:** De acuerdo con la normativa vigente, el plazo ordinario para atender solicitudes de devolución de IVA es el de 30 días, transcurrido el cual la administración estará obligada a reconocer el pago de intereses.

---

<sup>12</sup> Mauricio Durango, “¿Puede un impuesto desestabilizar una economía?”, en Novedades Jurídicas: revista ecuatoriana de análisis legal, No. 05, Quito, Ediciones Legales, 2004, p. 8.

Los valores de devolución aceptados, se efectivizan mediante la entrega de notas de crédito, cheques o transferencias bancarias a favor del contribuyente solicitante.

Al respecto de la acreditación de valores en cuentas bancarias existe la resolución Nro. 9170104DGEC-002, de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, que establece que:

“el Servicio de Rentas Internas informa que, las próximas solicitudes de devolución de IVA, en las que se señale la acreditación en cuenta bancaria que sean presentadas por las instituciones públicas, acreditará los valores a que tengan derecho exclusivamente en la cuenta bancaria abierta en las entidades que tengan la calidad de depositario oficial de sus fondos. Con este propósito se requiere que en este tipo de solicitudes de devoluciones del IVA, deba constar el número de la cuenta en la que la entidad tenga abierta en un depositario oficial de sus fondos. Si esta cuenta bancaria no estuviera abierta en el Banco Central, deberá presentar adicionalmente, solo la primera ocasión, una fotocopia del último estado bancario y si fuere banco privado, también una fotocopia de la respectiva autorización del Ministerio de Economía y Finanzas”.

**2.3. PAGO DE INTERESES POR LA DEVOLUCIÓN DEL IVA:** La Ley de Régimen Tributario Interno, en el art. 73 expresa que si dentro de 30 días de solicitada la devolución, los valores no han sido reintegrados, serán devueltos con los intereses respectivos.

Transcurrido el plazo de 30 días sin que la administración tributaria haya ordenado el pago, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora tributaria, que correrá desde el día siguiente al de la finalización de dicho plazo y hasta la fecha en que el pago sea ordenado, sin necesidad que el sujeto pasivo así lo reclame.

El interés del que trata el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, a decir del Dr. Miguel Ángel Terán, podría ser considerado un “interés de tipo punitivo, ya que es una sanción impuesta a la administración por la excesiva demora en la devolución del IVA debidamente cancelado” por los organismos enumerados en el citado artículo.

#### **2.4. CONFLICTOS JURÍDICOS Y VIOLACIÓN DE PRINCIPIOS**

**CONSTITUCIONALES:** En el Suplemento del Tribunal Constitucional, Registro Oficial Nro. 68, del Viernes 28 de abril del 2000, se publicó la resolución No. 029 - 2000 - TP al caso No. 558 - 99 - TC acumulado con las causas 570 - 99 - TC, 575 - 99 - TC, 764 - 99 - TC, 632 - 99 - TC, 1173 - 99TC, 608 - 99 - TC y 715 - 99 - TC, que se refieren a demandas de inconstitucionalidad por el fondo y por la forma de algunas disposiciones constantes en la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 181 de 30 de abril de 1999.

Esta resolución hace puntualizaciones sobre la Jerarquía de la Constitución y sobre los principios del Derecho Constitucional en general, que posteriormente han sido tomados en cuenta en pronunciamientos de otros Tribunales.

“a) En nuestro Derecho Constitucional y en el de muchos países de América Latina y Europa se reconoce la mayor jerarquía de la Constitución, como la Ley Suprema del Estado. Las demás leyes y normas deben mantener conformidad con los preceptos constitucionales, sin que tengan valor alguno aquellas que de cualquier modo estuvieron en contradicción con la Constitución o alteraran sus prescripciones. El art. 272 de nuestra Carta Política es muy claro y guarda relación directa con la doctrina y los principios que informan el Derecho Constitucional moderno, normas y principios de los cuales surge nuestra justicia constitucional, su jurisdicción y competencia. Estos principios pueden resumirse así:

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 aquel, 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 resueltas 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 inconvaleable, 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.

b) Cada uno de los órganos del poder público tiene funciones específicas que cumplir, pero dentro de los parámetros de la Constitución, si no se sujetan a estos, sus actos son inconstitucionales e ilegítimos. Si las Funciones Ejecutiva y Legislativa violan las normas constitucionales, en especial los derechos y garantías a favor de las personas, cuya eficacia y control corresponde al Tribunal Constitucional, y son puestas a conocimiento de este máximo organismo de control y justicia constitucionales, esas violaciones deben resolverse de acuerdo con la Constitución, las facultades del Tribunal y la Ley del Control Constitucional.

c) Cuando ese orden jerárquico se rompe, nos dice Vladimiro Naranjo Mesa, es decir, 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, atribución ésta que se asigna a tribunales especiales, o, en ciertos casos, por vía de excepción, a autoridades de rango inferior. La supremacía material de la Constitución significa que el orden jurídico del Estado depende por entero de la Constitución. Siendo ella el origen de toda la actividad jurídica que se desarrolla dentro del Estado necesariamente será superior a todas las formas de esa actividad, puesto que es de ella, que esas formas derivan validez. En este sentido decimos que la Constitución es la Norma o la Ley Fundamental.

Los gobernantes no pueden ir en sus actos en contra de la Constitución, sin despojarse, al mismo tiempo, de su investidura jurídica”.

Entre los principios, criterios y conceptos que les han servido a los administradores de justicia para el razonamiento de sus resoluciones y dar primacía a unos sobre otros, encontramos: “razonabilidad, finalidades constitucionales legítimas, proporcionalidad, prevalencia de la sustancia sobre la forma, efectividad del Estado Social de Derecho”. En el uso de cada uno de estos principios encontramos la existencia de conflictos, que nacen cuando se trata de dar prevalencia a uno sobre otro, así por ejemplo, para satisfacer una necesidad tributaria, como es la de asegurar la eficacia de la recaudación de un tributo “no se acude por ley a instrumentar una medida sustentada en la materia asunto de protección, sino que se decide afectar derechos y garantías perfectamente ajenos a aquélla, como el derecho de defensa, lo cual hace sin duda más evidente la desproporción entre la finalidad de la norma y las restricciones que utiliza para lograr su cometido” <sup>13</sup>.

La acción de amparo constitucional es procedente cuando: “a) Existe un acto u omisión ilegítima en principio de autoridad pública; b) Que siendo violatorio de un derecho subjetivo constitucional; c) Cause o amenace causar un daño grave e inminente en perjuicio del peticionario, es decir que dichos elementos deben encontrarse simultáneamente y de manera unívoca”.

---

<sup>13</sup> Alfredo Lewin Figueroa, *Principios constitucionales del Derecho Tributario*, p. 215.

Con estos argumentos se han interpuesto varias acciones de amparo constitucional, en contra de los Directores Regionales del Servicio de Rentas Internas, fundamentándose las mismas en los artículos 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno; 1, 118 y 95 de la Constitución Política de la República del Ecuador; 46 y 58 de la Ley de Control Constitucional y 59 del Reglamento Orgánico del Tribunal Constitucional, por el pronunciamiento de resoluciones que muchas ocasiones han considerado que al haberse cancelado el IVA en la compra de bienes y servicios por parte de los organismos enunciados en el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, tienen derecho a la devolución inmediata oportuna y sin dilaciones del IVA cancelado, y el no proceder con tal devolución inmediata, constituye un acto ilegítimo de autoridad competente que causa inminente daño, y que atenta contra el derecho a la seguridad jurídica, consagrado en el art. 23 numeral 26 de la Constitución Política, tal y como se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en los casos 602-2002-RA; 604-2002-RA; 614-2003-RA; 718-2003-RA; 741-2003-RA y 781-2003-RA.

Por otro lado, al ser el argumento de la prescripción la seguridad en las relaciones jurídicas, percibimos la existencia de conflictos jurídicos en la prescripción del derecho a pedir la devolución del IVA, ya que al no determinarse en la ley el término concreto de prescripción, se priva al contribuyente de la posibilidad de accionar el derecho y el cual puede perder su eficacia por el transcurrir del tiempo, desapareciendo definitivamente la posibilidad de hacerlo efectivo.

Otro conflicto jurídico que se puede apreciar es cuando al momento de recibir una resolución de la Administración Tributaria, emitida en base a un pedido de devolución de IVA, en el listado de comprobantes y la forma de motivar las razones de su no aceptación que muchas veces no se cumple con el mandato del art. 81 del Código Tributario, que tiene relación con la debida motivación “expresión de los fundamentos de hecho y de derecho”, y relacionado con el principio constitucional del debido proceso tipificado en el art. 24 numeral 13 de la Constitución Política de la República del Ecuador. Así por ejemplo: “A la observación que indica, FACTURA NO PRESENTADA O ILEGIBLE, es una afirmación general, imprecisa, que no se entiende, ¿si no está presentada, cómo es que consta el número e identificación del proveedor?; y, ¿si es ilegible, cómo se sabe de quién o de dónde proviene, y a qué se refiere?.

### **CAPÍTULO III**

### **3. CASOS PRÁCTICOS.**

#### **3.1. ANÁLISIS DE RESOLUCIONES DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS:**

##### **3.1.1. CASO PRÁCTICO BRIGADA DE SELVA NRO. 17 " PASTAZA":**

La pretensión del reclamante se expone en los siguientes acápite:

1) El día 30 de agosto del año 2002, el Cuerpo de Ingenieros del Ejército Comando, emite la factura S 001-001 Nro. 006777 "para facturar la planilla única de avance de obra por el período diciembre del 2000 a mayo del 2001 del convenio con la IV División Amazonas para el asfaltado de las calles del fuerte", por la cantidad de CIENTO VEINTIÚN MIL, OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO DÓLARES CON NOVENTA Y UN CENTAVOS (\$121.865.91).

2) Al momento de la declaración del Impuesto al Valor Agregado IVA, por error involuntario la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza no incluye la declaración de la factura Nro. 006777 por lo cual el 03 de septiembre del 2003 el Servicio de Rentas Internas Provincial de Pastaza acepta la solicitud de rectificación de cambio en valores de la declaración de ésta factura por la razón de que "no se incluyo factura 006777 emitida por el Cuerpo de Ingenieros del Ejército, RUC. Nro. 176800704000 por haberse cancelado con transferencia y no haber pagado el IVA"; emitiéndose por este motivo las multas por faltas reglamentarias con Título Nro. 1620030600672 del día 3 de diciembre de 2003; por su parte el Cuerpo de Ingenieros en la declaración del IVA por el mes de Agosto del año 2002 INCLUYE los valores de la factura S 001-001 Nro.006777 cancelándose de esta manera el IVA correspondiente a

ventas gravadas con tarifa 12%, según se desprende del comprobante con el adhesivo Nro. 910100615875, demostrándose con estos anexos que el Cuerpo de Ingenieros: cobró, declaró y pagó el 100% del I.V.A..

Debemos señalar que al momento de ser aceptada la solicitud de rectificación por la factura Nro. 006777 se sancionó dicha omisión en la declaración del IVA del año 2002, amparados en el art. 132 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, que textualmente en el inciso segundo dice:

“En el caso de errores en las declaraciones cuya solución no modifique el impuesto a pagar o implique diferencias a favor del contribuyente, éste presentará ante el Director Regional del Servicio de Rentas Internas que corresponda, una solicitud tendiente a enmendar los errores y en la que explicará la razón de los mismos. Luego del análisis y de encontrar pertinente la solicitud, el Director Regional, mediante resolución, dispondrá que se efectúen las enmiendas, en las respectivas bases de datos. De tal resolución se notificará al contribuyente”.

3) Al encontrarse el valor de esta factura sin ser devuelto por parte del Servicio de Rentas Internas con fecha 26 de mayo de 2005 se presentó ante la Dirección Provincial de Pastaza una solicitud de devolución del IVA de organismos y entidades del Sector Público por la factura Nro. 006777 del 30 de Agosto del año 2002 cuya base imponible era de 121.865,91, a la que se contestó mediante oficio Nro. 1180120050DEV002125 de 8 de junio de 2005, argumentando que la administración tributaria ya se pronunció sobre este acto mediante resolución Nro. 118012003RDEV001819 de 9 de julio del 2003, por lo que no es competencia de la administración realizar cualquier tipo de reliquidación o alcance. Es necesario indicar que la Administración en

esta resolución se pronuncio sobre la devolución del IVA a la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza pero no tomó en cuenta dentro de estos valores el de la factura reclamada.

4) Nuevamente se solicitó la devolución del IVA, el 6 de Julio del año 2005, adjuntando un nuevo formulario RTD4 y los anexos presentados ante el Servicio de Rentas Internas de Pastaza, el 26 de Mayo del 2005 y la documentación complementaria que respaldó la petición, obteniendo la respuesta a ese pedido mediante oficio N.- 1180120050DEV003004 del 5 de agosto del 2005 que establece en su parte pertinente: “La Administración notificó al respecto de su solicitud el Oficio N.- 1180120050DEV002125, con fecha 08 de junio del 2005, en el referido oficio existió un error de tipiado al enunciar el art. 149 de la Ley de Régimen Tributario Interno, cuando el correcto es el art. 149 del Reglamento de la Ley de Régimen Tributario Interno; que ha sido aplicado en el presente caso”. En este oficio también se da una respuesta que no contempla el pedido esencial de la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza, como es la devolución del IVA a que tienen derecho las entidades del sector público, de conformidad con lo que señala la Ley de Régimen Tributario Interno.

Es necesario destacar que la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza cumplió estrictamente la ley y presentó todos los documentos que exigía nuestro ordenamiento jurídico para que proceda la devolución del IVA.

5) En consideración del estado de las reclamaciones, con fecha 24 de agosto de 2005, ante la Directora del Servicio de Rentas Internas, se insinuó el RECURSO DE REVISIÓN a la Resolución Nro.

1180120050DEV002125 de fecha 8 de junio de 2005, dictada por la Directora Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro Encargada la Economista Jeannett Velástegui, respecto a la resolución de devolución del Impuesto al Valor Agregado I.V.A., emitido según trámite N.- 116012005000841, mediante el cual se rechaza y niega la devolución de dicho impuesto reclamado por la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza, acompañando los siguientes documentos habilitantes:

- Copia del Nombramiento de Tnte. de Int. Aguilar Cuenca Marco Antonio.
- Copia del R.U.C. Nro. 1768004370001.
- Copia de la Resolución Nro. 1180120050DEV002125 de fecha 8 de junio de 2005, dictada por la Directora Regional del Servicio de Rentas Internas del Centro.
- Copia del comprobante de pago y del cheque por el valor de CIENTO VEINTIÚN MIL, OCHOCIENTOS SESENTA Y CINCO DÓLARES CON NOVENTA Y UN CENTAVOS (\$121.865.91) a favor del Cuerpo de Ingenieros.
- Copia de la factura S 001-001 Nro. 006777.
- Copia del Título Nro. 1620030600672 de 3 de diciembre de 2003 donde constan las multas por faltas reglamentarias y la copia del pago de VEINTE Y SEIS \$26 dólares.
- Copia de los anexos correspondientes a los meses de agosto y septiembre del años 2002, incluida la factura S 001-001 Nro. 006777 (es decir con la nueva base imponible).

- o La copia de los formularios 104 y 103 de agosto de 2002 y julio de 2002 (los que estaban equivocados).
  - o Copias de la declaración del IVA y los anexos pertenecientes al Cuerpo de Ingenieros, en los que consta que se declaró la factura S 001-001 Nro. 006777, emitida el 30 de agosto del 2002.
- 6) El 08 de agosto 2006, con Providencia Nro. 917012006PREV000696 dentro de los trámites 917012005007029 y 917012005010021, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, avoca conocimiento de los Recursos de Revisión y de conformidad al art. 118 del Código Tributario dispone la acumulación de expedientes en virtud del informe jurídico previo y de conformidad con lo dispuesto en el art. 144 del Código Tributario y dispone la emisión de la respectiva resolución, toda vez que el recurrente ha presentado las pruebas necesarias para respaldar su insinuación.
- 7) Mediante Resolución Nro. 917012006RREV000651 de 06 de septiembre del 2006, se resuelve: “Reconocer el derecho que tiene el Contribuyente BRIGADA DE SELVA NRO. 17 PASTAZA, para que se le reintegre la cantidad de USD. 15.048,71 por concepto de IVA pagado”.
- El Servicio de Rentas Internas, al emitir esta resolución analiza las explicaciones del solicitante, en términos como: en este reclamo la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza argumenta que la devolución del IVA de la parte que no le fue devuelta, esta reconocida en el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin ninguna clase de condicionamiento, mientras que el Servicio de Rentas Internas argumenta que esta devolución esta condicionada al supuesto de que

los comprobantes de venta que demuestran el pago del IVA y sustentan la solicitud de devolución, cumplan con todos los requisitos de validez estrictamente formales exigidos en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones.

El Servicio de Rentas Internas sostiene que algunos de los documentos que sustentan la devolución, adolecen de ciertos defectos de forma, imputables principalmente al emisor pero jamás al adquirente, como indica en los considerandos de la Resolución. Al respecto cabe preguntarse porqué si los documentos adolecían de fallas no se solicitó su justificación en un término de prueba considerable o, en caso contrario, debía haberse solicitado al contribuyente su presentación, y cumplir de esta manera con la garantía constitucional del derecho de defensa y no de manera arbitraria negar los valores pagados por la Brigada de Selva Nro. 17 Pastaza, por concepto del Impuesto al Valor Agregado sin permitir a ésta explicar o presentar justificativos, en clara violación al art. 149 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus Reformas, que prescribe:

“En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo del crédito tributario los originales o copias de los comprobantes de retención de este impuesto emitidos por la propia institución en su calidad de agente de retención u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del impuesto. Se acompañarán también las copias de las correspondientes declaraciones por retenciones en la fuente del IVA y del impuesto a la renta”.

Lo expuesto demuestra que el Servicio de Rentas Internas negó parcialmente la devolución del IVA, sin una base legal que sustente este

accionar, causándole indefensión al contribuyente al no permitirle presentar pruebas para justificar su pretensión.

Lo importante en este tipo de reclamos es considerar que el derecho a la devolución del IVA a las Instituciones del Sector Público, fue un imperativo legal, consagrado en el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno. El artículo “establece con claridad el supuesto en el que procede el derecho y el modo de hacerlo efectivo, “contra la presentación formal de la declaración”, sin que exista normativa alguna que condicione su uso, pues el artículo citado, imperativamente dispone que la administración “deberá devolver lo pagado”, una vez cumplido el acto formal de la declaración con los requisitos establecidos, esto es, la presentación del formulario de declaración y las copias certificadas de las facturas en la que conste el pago del IVA, lo que permite al Servicio de Rentas Internas “el control adecuado de las obligaciones de los contribuyentes”.

En este caso, el Servicio de Rentas Internas, luego de la revisión de las facturas objeto del recurso, emitidas en conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones y con la información constante en la Base Nacional de datos del RUC, declara que las facturas que sustentan este reclamo están correctamente emitidas, determinando que el contribuyente BRIGADA DE SELVA NRO. 17 PASTAZA tiene derecho al reintegro de USD. 15.048,71 por concepto de IVA pagado.

Debemos apreciar en este caso que pese haber transcurrido más de un año en la tramitación del recurso de revisión, la administración

tributaria en su parte resolutive a pesar de reconocer el valor total reclamado por el contribuyente no reconoce intereses a favor de la Brigada Pastaza, contraviniendo lo prescrito en el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que dispone el pago de intereses cuando las solicitudes de devolución del IVA no son atendidas en el término de 30 días contados desde su presentación.

**3.1.2. CASO PRÁCTICO UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR:** La Ley de Equidad Tributaria, mantiene en el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el derecho de las Universidades y Escuelas Politécnicas a pedir la devolución del IVA; solo las Universidades y Politécnicas creadas de conformidad con la ley serán la únicas beneficiarias del derecho de devolución del IVA prescrito en el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Antes de realizar un análisis práctico del proceso judicial seguido por la Universidad Andina Simón Bolívar, para conseguir la devolución del IVA por varios meses del año 2002 negadas por la Administración, debemos mencionar que la Universidad, fue creada por el Parlamento Andino en 1985, formando parte del Sistema Andino de Integración, goza del estatus de organismo de derecho público internacional y tiene el carácter de institución académica autónoma.

**Caso:**

1.- La Universidad Andina Simón Bolívar, declaró y pago el Impuesto al Valor Agregado IVA por los meses de enero a agosto de 2002, en los días que legalmente le correspondían, y con fecha 29 de Agosto del año 2006 solicitó su devolución.

2.- EL Servicio de Rentas Internas, recibe la solicitud de conformidad al Artículo 149 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario, y mediante Resolución Nro. 117012006RRECO34360 de fecha 08 de enero de 2007, niega la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, argumentando que:

“el Código Tributario en sus artículos 13 y 14, codificados el 14 de junio de 2005, RO(S) 38, prevé ante los casos de vacíos legales, la admisibilidad de los métodos generales de interpretación del derecho y la posibilidad de integrar las normas jurídicas mediante el procedimiento de analogía (...). Conforme la norma prevista en el artículo 305 del Código Tributario codificado el 14 de Junio de 2005, RO (S) 38, la acción de pago indebido prescribe en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago y se interrumpe con la presentación del reclamo.

Que por consiguiente, para las devoluciones de IVA es posible acudir a la norma prevista en el artículo 305 del Código Tributario, que establece que las acciones de pago indebido prescriben en tres años, contados a partir de la liquidación y pago del impuesto”.

El Servicio de Rentas Internas, con este análisis, consideró que la acción para pedir la devolución del IVA había prescrito.

3.- El 02 de febrero de 2007, el Dr. Manuel Enrique Ayala Mora, presentó DEMANDA DE IMPUGNACIÓN, ante el Tribunal Distrital Nro. 1 de lo Fiscal, argumentando entre los fundamentos de hecho y de derecho, que el 29 de agosto de 2006 luego de haber cumplido con las exigencias administrativas por parte del Servicio de Rentas Internas se presentó la solicitud de devolución del IVA por el valor de CINCUENTA Y CINCO MIL DOSCIENTOS TREINTA Y TRES DOLARES (\$55.233) pagado en el adquisición de bienes y servicios gravados con tarifa 12%

en los meses de enero a agosto del año 2002, amparado en lo dispuesto en el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En los meses de enero a agosto del año 2002, la Universidad Andina Simón Bolívar presentó las solicitudes mensuales de devolución del IVA, acompañadas con los documentos habilitantes, demostrando con esto la legitimidad de las peticiones. Estas solicitudes fueron devueltas con el argumento que no estaban bien presentadas.

La Universidad, admite además haber presentado más de una declaración de IVA por un mismo mes (formulario 104), cuando debió haber presentado declaraciones unificadas, para hacer viable la devolución del IVA, siendo la explicación de esta duplicidad, el control de proyectos financiados con Recursos externos de la Agencia Suiza para el Desarrollo, la Cooperación COSUDE, la Comunidad Económica Europea, habiéndose pagado a pesar de esta duplicidad oportuna e íntegramente los valores de impuestos causados, y de la Universidad en calidad de Agente de Retención del IVA y del Impuesto a la Renta. Por estas consideraciones mediante oficio Nro. 106-DAF-UASB-2002 de 09 de diciembre de 2002 dirigido a la señora Directora del Servicio de Rentas Internas, se solicitó la consolidación en una sola de estas declaraciones por los meses duplicados, como respuesta a este pedido el funcionario del Servicio de Rentas designado para el efecto, con oficio UR-IC-457-2003, de 20 de mayo de 2003, solicita la diligencia de inspección contable en las instalaciones de la Universidad, diligencia que no fue ejecuta pese haber estado presentes los peritos en la fecha y hora señalada, limitándose a establecer el plazo de un día para que la

Universidad Andina presente a la Administración la información sobre documentos contables y explicación certificada por el contador del motivo de los cambios en las declaraciones, entre otros, por lo que al ser 8 ítems los que se deberían entregar en un día, al ser humanamente imposible esta entrega y a fin de que la Universidad no pierda su legítimo derecho de devolución del IVA reclamado el 26 de mayo de 2004 presentó ante la Administración varias acciones y, ante el vacío legal sobre el plazo para presentar peticiones de devolución del IVA por parte de las entidades del sector público y de las universidades, el Recurso de Revisión a la Resolución Nro. 117012003RREC002862.

La Universidad Andina con la impugnación pretende que la Administración tome en cuenta todas las acciones administrativas propuestas antes de la demanda encaminadas a recuperar los valores que le pertenecen y que por tanto interrumpieron la prescripción de la acción de reclamación, criterio ratificado incluso por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas al decir que la prescripción se interrumpe con la presentación del reclamo.

*Además expone que al no existir norma expresa sobre prescripción de acciones y ante el vacío legal sobre el plazo para presentar peticiones de devolución de IVA por parte de las entidades del sector público y de las universidades tales normas supletorias deberían aplicarse en sujeción a la norma del art. 14 del Código Tributario y no aplicar erróneamente la analogía.*

El monto total de los valores adeudados a la Universidad Andina por la no devolución del IVA, por el período enero a agosto 2002, es de

CINCUENTA Y CINCO MIL DOLARES DOSCIENTOS TREINTA Y TRES,  
CON VEINTE Y CUATRO CENTAVOS (USD 55,233.24).

4.- El 15 de Mayo de 2007, el Doctor Luís Jaramillo Gavilanes, Director de Patrocinio, delegado del Procurador General del Estado, propone las excepciones que de conformidad al art. 5, literal c) de la Codificación a la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, alegando la procedencia de la Resolución Nro. 117012006RREC034360, de 8 de enero de 2007.

5.- El 29 de Mayo de 2007, el Dr. Fabricio Batallas Mariño ofreciendo poder o ratificación del Director General del Servicios de Rentas Internas, contesta la demanda de impugnación, en los siguientes términos:

“La analogía es un procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley reconocido por nuestra legislación”, señalando los artículos 13 y 14 del Código Tributario y el 18 del Código Civil, razonando que la “administración tributaria aplicando la analogía ha previsto que la prescripción para la acción de cobro de los valores correspondientes al beneficio de la devolución de IVA, se aplique como en caso del pago indebido y por tanto el tiempo sea de 3 años”,

Afirma que no se podrá otorgar un beneficio mayor del que resulta justo en relación con casos de devolución de valores económicos a los contribuyentes.

“El derecho del contribuyente a reclamar la devolución del IVA ha caducado, conforme la aplicación del principio de igualdad entre contribuyentes. La analogía en cuanto al tiempo de prescripción aplicable al caso de devolución de IVA obedece al principio jurídico tributario de igualdad.....Este principio debemos entenderlo como igualdad para iguales contribuyentes.

Igualdad por vía de equidad. Por ello, la acción de repetición de tributos a favor de los contribuyentes, sean pagados debida o indebidamente, debe prescribir igualmente en el plazo de tres años, pues no existe fundamento jurídico alguno para crear una discriminación y otorgar en el caso de tributos debidos cinco años, mientras que en caso de tributos indebidos el plazo de tres años, cuando más bien los tributos ingresados indebidamente al fisco son los que con mayor prioridad se deberían repetir al contribuyente por haber sufrido un gravamen que no le correspondía pagar según la norma jurídica”.

Subsidiariamente propone la excepción de que solo procede la devolución del IVA basado en facturas que cumplen con la norma tributaria, debiendo a su criterio la Sala constatar que los valores solicitados se encuentren debidamente respaldados con facturas, cumpliendo las formalidades previstas en el reglamento, conforme exigen la ley y la jurisprudencia.

Con los argumentos de hecho como de derecho, la pretensión de la Administración Tributaria es que se declare que la acción de devolución de IVA se halla prescrita por haber transcurrido más de tres años.

6.- El 19 de julio de 2007, a las 15h15, el Dr. Manuel Ayala Mora, a nombre de la Universidad Andina Simón Bolívar, dentro del término de prueba solicita la práctica de varias pruebas, recalándose:

“que se reproduzca y se tenga como prueba de mi representada el reconocimiento implícito efectuado por el abogado defensor a nombre y en representación del demandado en la contestación a la demanda, del derecho de mi representada a la devolución del IVA al manifestar que tal derecho es un beneficio por el cual se premia la actitud social de los contribuyentes en obras de beneficio de la sociedad y que se lo realiza en función de que quien ejecuta un servicio pueda contar con medios económicos de forma inmediata para su posterior inversión en sus labores de beneficio a la sociedad o a la ciudad, preguntándonos por qué una

institución deja pasar más de tres años para solicitar se reconozca su derecho y concluir alegando la prescripción de la acción de pago indebido en el plazo de tres años, contados desde la fecha de pago, prevista en el art. 305 del Código Tributario”.

7.- El 20 de julio de 2007, el Director Nacional de Patrocinio de la Procuraduría General del Estado, dentro del término de prueba y con notificación a la parte contraria, solicitó la práctica de varias diligencias judiciales, entre ellas pidiendo la reproducción y que se tenga como prueba la Resolución No. 117012006RREC034360 emitida el 08 de enero de 2007, arguyendo que esta fue emitida en estricto apego a derecho y conforme al mandato de la ley.

8.- Igualmente el 20 de julio de 2007, el Procurador Fiscal del Servicio de Rentas Internas, en el término de Prueba que se encuentra recurriendo solicitó la práctica de varias diligencias, entre ellas: “que se considere a favor de la administración, la jurisprudencia sentada por la Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia en el sentido que para conceder la devolución del IVA las facturas deben cumplir con los requisitos reglamentarios”; las sentencias a que se hace referencia es la de 7 de abril de 2004, dictada en el juicio de impugnación seguido por el Representante Legal de la Compañía Conservas Isabel Ecuatoriana S.A. en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas; la sentencia de 29 de abril de 2004, dictada en el juicio de impugnación No. 180-2003, seguida por el representante de la compañía Conservas Isabel Ecuatoriana S.A.; el fallo de 14 de octubre de 2004, en el juicio seguido por el señor Flavio Tamayo, representante legal de la Fundación

Ayuda en Acción de España en contra del Director General del Servicio de Rentas Internas, que en sus acápites dice:

“...también se alude al texto del art. 192 de la Constitución Política vigente, el cual norma que el sistema procesal es un medio para la realización de la justicia, que se efectiviza en base de las garantías del debido proceso y de los principios de inmediación, celeridad y eficacia, sin que pueda ser sacrificada por la sola omisión de formalidades, mas en este caso, al exigir la norma específica que el documento de sustanciación que permita la devolución del IVA, se halle en conformidad con los requisitos que exige el art. 69B (actual 73), no son formalidades que puedan eludirse, sino situaciones que han establecido para dar fijeza y facilitar el cumplimiento de la norma”.

Con los argumentos expuestos el Procurador Fiscal del SRI, ratifica que no hay lugar a devolución.

9.- El 20 de julio de 2007, el representante legal de la Universidad Andina Simón Bolívar dentro del término de prueba, solicita la práctica de varias diligencias, entre estas: Que se oficie al Director Regional del Servicio de Rentas Internas, para que remita copias certificadas de las declaraciones de IVA presentadas por la Universidad Andina Simón Bolívar en los meses de enero a agosto del año 2002; que el Director General del SRI, remita copias certificadas de las ocho carpetas contentivas de las solicitudes de devolución de IVA por los meses de enero a agosto del año 2002.

10.- En providencia de 23 de julio de 2007, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 provee los escritos de prueba presentados por las partes.

11.- El 23 de noviembre de 2007, el Dr. Manuel Enrique Ayala Mora, Rector y representante de la Universidad Andina Simón Bolívar,

presentó un informe en derecho ante los Ministros del Tribunal Distrital Nro.1 de lo Fiscal, Segunda Sala, haciendo un análisis detallado de lo que se exige y de todas las acciones legales presentadas. Recalcándose en este informe que:

“las exigencias burocráticas sobre las declaraciones presentadas y su sustitución, dieron paso a varias situaciones administrativas que fueron continuación y consecuencia de las solicitudes mensuales de devolución de IVA.....ordene la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, lo cual significa en definitiva que en ningún momento la Universidad abandonó su pretensión de devolución de recursos pertenecientes a su patrimonio por mandato de la ley”.

Con los argumentos expuestos en este informe de derecho, la Universidad Andina justifica su derecho a la devolución y solicita al Tribunal Fiscal, se reconozca el derecho establecido en el art. 73 (actualmente reformado con la Ley de Equidad Tributaria) de la Ley de Régimen Tributario Interno, que establece que el Impuesto al Valor Agregado que se haya pagado en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de servicios por parte de las universidades y escuelas politécnicas será reintegrado por el Servicio de Rentas Internas en un tiempo no mayor a treinta días. Este informe al igual que nuestra tesis subraya que:

***“la devolución del impuesto ordenada por este artículo no se hace bajo la consideración de que se trata de un pago indebido sino que debe hacerse por voluntad de la ley atenta la naturaleza de las entidades a cuyo favor se ha establecido. Al no constituir pagos indebidos los realizados en concepto de IVA por la Universidad, por***

***elemental aplicación de hermenéutica jurídica el art. 305 del Código Tributario no es aplicable a la acción para solicitar su devolución.”***

12.- Con fecha 03 de diciembre del 2007, el Tribunal Distrital de lo Fiscal Nro. 1, Segunda Sala, notificó la providencia de fecha 28 de noviembre de 2007, en que manifiesta que el informe de derecho presentado por la Universidad Andina Simón Bolívar, debe tenerse en cuenta en el momento en que se resuelve el caso.

Como en muchas ocasiones ha sucedido y seguirá sucediendo, ha transcurrido más de cinco años sin que la Universidad Andina Simón Bolívar pueda recuperar el monto de IVA a que tiene derecho, cantidad de dinero significativa que se ha visto privada de gozarla en el cumplimiento de sus fines.

### **3.2 ANÁLISIS DE PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL FISCAL Y DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:**

**3.2.1. TRIBUNAL FISCAL:** Varias instituciones públicas han solicitado a los Tribunales Distritales de lo Fiscal el reconocimiento de su derecho a la devolución de los valores pagados por IVA y que no han sido reconocidos por la Administración Tributaria, así como el reconocimiento de los intereses por el impuesto pagado y no devuelto, desde la fecha de pago hasta la fecha de su devolución.

Es importante tomar en consideración en esta tesis, la resolución del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 3 de Quito, de 23 de enero del año 2002; a la demanda propuesta por el señor Roque Cañadas Portilla; aún cuando no tiene semejanza con el tipo de contribuyente materia de

nuestro estudio, pero que abarca el tema principal de esta tesis en una figura jurídica que puede calificarse de próxima.

1.- En la demanda propuesta por el señor Cañadas en contra de la Resolución N° UR-000493 de 14 de marzo del año 2000, emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte, interpuesta para que se le reintegre el IVA que pagó en la importación de un vehículo efectuada al amparo de la Ley sobre Discapacidades, en la cual se dispuso la devolución del IVA, pero sin los intereses compensatorios, sin consignar el motivo de esta decisión, circunscribiéndose a invocar el art. 69C de la Ley 99-24 publicada en el Registro Oficial N° 181 de 30 de abril de 1999, artículo que se limita a decir que en caso de que se hubiese pagado el IVA en la importación, será devuelto sin intereses, si la devolución se efectúa dentro del plazo que el artículo señala, y con intereses, si ha vencido dicho plazo. El señor Roque Cañadas, argumenta que los intereses a que se refiere el art. 69C son *intereses punitivos, una sanción impuesta a la Administración por la excesiva demora en efectuar la devolución*, teniendo por consiguiente, derecho a los intereses causados por el IVA que pagó, computados desde la fecha de pago, por tanto solicitó que se declare que tiene derecho a los intereses compensatorios, y que se ordene se emita a su favor la correspondiente Nota de Crédito, cheque u otro medio de pago.

2.- El doctor Mauricio Bedoya, ofreciendo poder o ratificación del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte, contestó la demanda en varios términos, entre ellos los principales: “Que el Impuesto al Valor Agregado pagado por discapacitados, en la

adquisición de los bienes numerados en el art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno tienen derecho a que este impuesto les sea reintegrado sin intereses” y que la Administración Tributaria, con fecha 16 de marzo del 2000, mediante Resolución N° 493 de 14 de marzo del mismo año, reconoció el derecho del mencionado contribuyente a que se le reintegre:

“la cantidad de S/. 29'751.747, sin el reconocimiento de intereses conforme lo dispone el art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno, sin embargo el actor, a través de su demanda, pretende infundadamente se le reintegre intereses causados por el I.V.A. que pagó por la compra de un vehículo ortopédico. Petición que contraviene lo expresamente establecido en el art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno”.

La Administración Tributaria, hace referencia al art. 12 del Código Tributario que establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en derecho, teniendo en cuenta los fines de las mismas y su significación económica; a la regla primera del art. 18 del Código Civil, norma supletoria del Código Tributario que dispone que “Cuando el sentido de la Ley es claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu”; aclarando que el sentido del art. 69C, mencionado en su escrito en su texto es muy claro, al afirmar que los discapacitados tienen derecho a que se les reintegre el IVA pagado en la compra de vehículos ortopédicos, sin el reconocimiento de intereses, en un tiempo no menor a noventa días pero que se reconocerán intereses, única y exclusivamente si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado;

*“por lo que concuerdo plenamente con el actor, en el sentido de que los intereses a que se refiere la mencionada norma son punitivos, una sanción impuesta a la Administración por la excesiva demora en efectuar la Resolución: puesto que de lo contrario, si la Resolución se expide dentro del término no se reconocerán intereses; puesto que así lo establece la Ley”.*

3.- Con los argumentos expuestos tanto por la parte demandada como por el demandado, el Tribunal Fiscal entre otras cosas, resolvió que: *La controversia se concreta a la pretensión de devolución de los intereses compensatorios generados por el IVA que pagó indebidamente y concretamente, a que se declare el derecho del actor a percibir tales intereses y a que se ordene la emisión de la correspondiente nota de crédito, cheque u otro medio de pago, a su favor. Sobre el particular, el art. 69C, agregado a continuación del artículo 69 de la Ley de Régimen Tributario Interno por el art. 37 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas, publicada en el Registro Oficial, Suplemento, N° 181 de 30 de abril de 1999, que dispone:*

*“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 termino antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado”.

En una parte de la resolución indica el Tribunal, que las dos partes están de acuerdo en que los intereses a los que se refiere el art. 69C, son intereses punitorios. “Mas si bien parece que la intención de la disposición es la de hacer depender el devengo de intereses como consecuencia de la no devolución por la Administración, del impuesto pagado dentro del plazo legal, no existe regulación alguna sobre el tipo de interés ni determinación de ningún elemento que los concrete, por lo que a los únicos intereses a los que tiene que referirse el interprete son a los que se encuentran regulados por el art. 21 del Código Tributario. Si bien se mira, lo expuesto dice relación con el aspecto sustantivo o de fondo sobre la naturaleza de los intereses en discusión. Si miramos el aspecto procesal, la norma transcrita establece que el devengo de intereses procederá desde que, transcurridos los noventa días, no se hubiere resuelto la devolución del impuesto pagado.

En el acápite Séptimo de la Resolución, se toma en consideración el fallo N° 129-2000, de 16 de enero del 2001, publicado en el Registro Oficial Nro. 355 de 26 de junio del 2001, emitido por la Sala de lo Fiscal de la Excelentísima Corte Suprema de Justicia, pronunciado en el Recurso de Casación interpuesto dentro del juicio de pago indebido que siguió el señor Edgar Osorio, representante de FIDUCIA S.A.

Administradora de Fondos y Fideicomisos, en contra del Gerente de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, fallo que:

**“ha establecido con absoluta claridad la distinción entre pago indebido y acción de devolución:** En conformidad a los artículos 323 y siguientes del Código Tributario -dice- se tiene por pago indebido aquel que se hubiere 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 caso 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 su 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 si 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 ocurre en 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 causan intereses únicamente cuando el sistema legal lo establece.** El art. 21 del Código Tributario dispone textualmente: ‘Los créditos contra el sujeto activo, por el pago 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 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. La Sala afirma que se trata de

un pago *'debido'* por cuanto obedece al sistema de recaudación del Impuesto al Valor Agregado, atenta la estructura de este tributo que actualmente no reconoce exenciones en favor de persona alguna, ni siquiera en 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 tendrían razón de ser las disposiciones que sobre devolución del impuesto establece la Ley de Régimen Tributario Interno.”

El Tribunal Fiscal, considera además importante indicar en su resolución que el actor, en su alegato final, sostiene que el art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno contraviene al art. 30 de la Constitución Política del Ecuador, el mismo que garantiza la propiedad, al establecer que se devolverá sin intereses a los discapacitados el IVA que hayan pagado en la adquisición de vehículos ortopédicos, si el reintegro del impuesto se efectúa en un tiempo no mayor a 90 días, además alego el actor que se contraviene al inciso penúltimo del Art. 53 de la Constitución, que establece que las personas discapacitadas tendrán tratamiento preferente en la obtención de exenciones tributarias, solicitando además que en aplicación al art. 274 ibidem, se declare inaplicable al caso el Art. 69C, por los motivos expuestos. Tomando en consideración los motivos expuestos por el actor como por el demandado, la Sala estimó que no existe base legal para declarar inaplicable dicha norma legal y “consecuentemente, al no concurrir las circunstancias exigidas por la Ley, no procede la devolución de los intereses demandados, por tanto la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1, rechazo la demanda.

4.- En virtud del rechazo de la demanda, propuesta ante el Tribunal Fiscal, por el señor Roque Cañadas, con fecha 30 de enero del 2002, se presentó un Recurso de Casación en contra de la sentencia expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 dentro del juicio de impugnación 19235 propuesto en contra del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte y de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, el mismo que fue resuelto por la Sala Especializada de lo Fiscal, de la Corte Suprema de Justicia, mediante Resolución, de fecha 06 de Noviembre de 2002, al tenor de los siguientes términos:

(...)“que según el art. 21 del Código Tributario, versión vigente a la época en que se efectuó el pago, debe reconocerse el pago de intereses desde tal fecha, si el mismo resulta ser indebido; que el art. 69C de la Ley de Régimen Tributario Interno pugna con el art. 23 numeral 23 de la Constitución Política y debe ser inaplicable según lo prevé el art. 274 de la propia Constitución; además arguye que de conformidad al art. 23 numeral 26 de la Constitución que garantiza la seguridad jurídica, no existe norma que distinga entre pagos debidos e indebidos. La Administración en el mencionado escrito de contestación de 10 de abril del 2002 sustenta que lo que existe es devolución de IVA debidamente pagado, de ninguna manera devolución de IVA indebidamente pagado, habiéndose aplicado el art. 69-C de la Ley de Régimen Tributario Interno; que en la ley tributaria no existe la exoneración aducida respecto del IVA; que el Impuesto en mención fue devuelto oportunamente al actor; que existe jurisprudencia en la cual se diferencia al pago indebido del pago debido y el consecuente causamiento o no de intereses; que el sistema del IVA no admite exoneraciones ni siquiera respecto de las entidades públicas”

La Sala de la Corte Suprema considera que la discrepancia surgida entre la Administración y el actor se contrae a dilucidar si en el presente caso nos encontramos frente a una devolución de IVA pagado

indebidamente o a una devolución de IVA satisfecho debidamente y dice que el hecho de que la Comisión de Legislación y Codificación haya mantenido la exoneración del IVA, pese a la expedición del art. 69-C de la Ley de Régimen Tributario Interno ....lleva a concluir que el beneficio concedido por la Ley sobre Discapacidades es una verdadera exoneración del IVA en la importación de vehículos ortopédicos y no simplemente un *draw back* o devolución de impuestos pagados debidamente y dice que frente a la contradicción que pudiera existir entre los artículos de la Ley de Discapacidades y el art. 69-C de la Ley de Régimen Tributario Interno, en observancia de la mencionada disposición constitucional debe prevalecer la Ley protectora expuesta en la Ley de Discapacidades.

Con estos antecedentes la Sala Especializada de lo Fiscal, de la Corte Suprema de Justicia, casa la sentencia del 23 de enero del 2002 expedida por la Tercera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal N° 1 y reconoce que al no tratarse de una mera devolución de IVA sino de una exoneración cuya vigencia se encuentra reconocida, se reconoce el derecho del actor a que se le devuelvan los intereses reclamados, para lo cual la Administración deberá emitir a su favor la correspondiente nota de crédito

**3.2.2. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA:** Resumen de la sentencia N° 158-2004, de 4 de mayo del 2006, pronunciada por la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA, SALA ESPECIALIZADA DE LO FISCAL, a la demanda propuesta por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro, el 19 de mayo del 2004, en contra de la sentencia

de 28 de abril del año 2004, expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 con sede en la ciudad de Cuenca, en el juicio de impugnación 210-03 propuesto por Paúl Ludwig Schneewind Tosi, Gerente General y representante legal de la Compañía CURTIEMBRE RENACIENTE S. A.

1.- El Servicio de Rentas Internas, fundamentó el recurso de casación en la causal 1ra del Art. 3 de la Ley de Casación, alegando que al expedirse la sentencia impugnada se ha incurrido en indebida aplicación de los artículos 13 y 54 del Código Tributario y en falta de aplicación de los artículos 324 del Código Tributario y art. 2 numeral 4 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, sustentado que el “Director Regional del Austro ha aplicado la ley y que de ninguna manera se ha arrogado las funciones que corresponden a los jueces; que la analogía es procedimiento admitido para interpretar la ley tributaria, salvo en lo tocante a la creación y exoneración de tributos y que las autoridades administrativas, no únicamente los jueces, pueden utilizar tal procedimiento;

*“que el plazo de prescripción para la devolución del IVA reconocido a los exportadores y a sus proveedores no se encuentra previsto en norma expresa; que cabía, como lo ha hecho la administración, ante la falta de norma, aplicar la prescripción de tres años prevista en el Art. 324 del Código Tributario; y, que no se debía aplicar el Art. 54 del indicado código, pues el mismo se refiere a la prescripción de la acción para el cobro de créditos tributarios”.*

2.- La discrepancia entre la Compañía CURTIEMBRE RENACIENTE S. A y la administración se refiere al plazo de prescripción del derecho para solicitar la devolución del IVA en el caso del Art. 69-A de la Ley de

Régimen Tributario, 72 de la codificación. Al no existir norma expresa, la administración aplica por analogía el plazo de prescripción de tres años previsto en el Art. 324 del Código Tributario, 305 de la codificación, atinente a la acción de devolución del pago indebido o del pago en exceso, *“en tanto que la Sala juzgadora aplica el plazo de cinco años previsto en el Art. 54 inciso primero, Art. 55 inciso primero de la codificación, concerniente a la prescripción de la acción de cobro de las obligaciones tributarias”*.

3.- La Sala Especializada de lo Fiscal, *“ha diferenciado la institución de lo pagado indebidamente o en exceso de la que se contrae a la devolución de lo pagado debidamente”*.

Admite que este caso se *trata de un pago debido*, pues, la normativa aludida ha consagrado, bajo determinados requisitos, el derecho de los exportadores a la devolución del impuesto al valor agregado. Respecto de la prescripción de la acción para solicitar esa devolución, no existe norma expresa que haya consultado el caso, particular que es reconocido por las partes contendientes.

4.-“El Art. 13 inciso segundo del Código Tributario, versión vigente cuando se expidió la sentencia, dice: *La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos ni exenciones*. Al expedirse la codificación, en el Art. 14, inciso segundo, consta: *La analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la ley, pero en virtud de ella no puede crearse tributos, exenciones **ni las demás materias jurídicas reservadas a la ley***. Al caso sería aplicable la versión del Art. 13 del Código Tributario, pues, cuando se efectuó el juzgamiento no se encontraba aún vigente la codificación indicada” (...)*“Corresponde a las administraciones, al igual que a los jueces, interpretar la ley en los casos concretos puestos a su conocimiento. Tal facultad y deber se infiere de la obligación que tienen*

de atender peticiones, reclamaciones y recursos de los administrados a los cuales se refiere ampliamente el Código Tributario. Para la interpretación de la ley han de aplicar los métodos que el propio código arbitra y entre ellos la analogía. Por lo tanto no es *contra natura* que una autoridad administrativa, en los casos que permite el sistema, acuda a la interpretación analógica”.

Para Norberto Bobbio analogía es:

“aquella operación realizada por los intérpretes del derecho (juristas y jueces en particular) mediante la cual se atribuye a un caso o a una materia que no encuentra una reglamentación expresa en el ordenamiento jurídico, la misma disciplina prevista por el legislador para un caso o para una materia semejantes”(…) “Si de una comparación entre el supuesto de hecho (caso) regulado y aquel no regulado resulta que en uno y otro son sustancialmente idénticos los elementos de hecho decisivos para el tratamiento jurídico, se podrá concluir que los dos son semejantes o análogos y que para ambos existe la razón de un mismo tratamiento jurídico. En caso contrario, no. Una semejanza extrínseca de otros elementos de hecho sería insuficiente (...)La doctrina es coincidente en que la analogía no se aplica cuando el caso concreto regulado por la ley constituye una excepción a una regla general, porque en esta circunstancia se aplica la norma general y no la excepción. La aplicación de la analogía en materia tributaria ha sido muy discutida, por razón de la prevalencia del principio de la legalidad”.

5.-En este punto la sentencia se conforma con lo expresado por Bobbio, en que la analogía extiende la aplicación de los preceptos jurídicos a casos no expresamente previstos por ellos, que tienen por característica guardar similitud con los que sí se encuentran contemplados. En el caso, no se ha previsto el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo debidamente pagado, más, si se ha estatuido el plazo de prescripción de la acción para solicitar la devolución de lo

indebidamente pagado. En ambos casos es el sujeto pasivo el que, por títulos diferentes, solicita lo mismo, la devolución de valores satisfechos a la administración. *No cabe, en cambio por analogía, aplicar las normas sobre la extinción de la acción para el cobro de créditos tributarios en los que la parte acreedora es la administración, a los de devolución de lo debidamente pagado en los cuales la parte acreedora es el sujeto pasivo.*

6.- El inciso primero del Art. 13 del Código Tributario, inciso primero del Art. 14 de la codificación, prevé que se considerarán normas supletorias del ámbito tributario las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho, siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación. *“En este caso, y antes que acudir a la interpretación analógica, se debe inquirir si existen normas supletorias que aplicar al caso”.*

Con el argumento arriba expuesto, se hizo necesario considerar lo previsto en el **“Art. 2415 de la Codificación del Código Civil, las acciones ejecutivas prescriben en cinco años** (obligaciones que se encuentran reconocidas), **en tanto que las ordinarias en diez años,** (aquellas que están sujetas a reconocimiento) **norma que se ha de aplicar cualquiera sea la parte acreedora de las obligaciones”.**

En este caso la Sala Fiscal ratifica que la Administración Tributaria no ha discutido el derecho de la empresa a que se le devuelva el IVA pagado durante los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 1999, y al ser lo único que sustenta la prescripción del derecho para solicitar la devolución del IVA, la Sala razona que “cabe

aplicar al diferendo el plazo de cinco años antes mencionado. El cual no llegó a recurrir al 1 de julio de 1993, en que se solicitó la devolución”.

En consecuencia: “EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, desecha el recurso interpuesto”.

### **3.3. ANÁLISIS DE LA RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL, SEGUNDA SALA:**

1.-El Dr. Federico Alberto Lara Cevallos, en su calidad de Alcalde del cantón Portoviejo y Dr. Francisco Mendoza Guillén, Procurador Síndico, representantes legales de la I. Municipalidad de Portoviejo, interponen acción de amparo constitucional en contra del Ing. Agustín Casanova Cedeño, Director Regional del Servicio de Rentas Internas - Manabí; ante el Tribunal Distrital Fiscal de Portoviejo; la resolución que impugnan es la No. 113012004-RDEV-000156, de 21 de enero de 2004, mediante la cual el Servicio de Rentas Internas niega la devolución de los valores pagados por concepto del IVA en los períodos de julio, noviembre y diciembre del 2001; enero, marzo, abril y mayo del 2002, efectuados por su representada que asciende a la suma de \$ 1'749.449,79, y que esta acción procura de manera urgente la tutela de derechos constitucionales violados por el Director Regional del SRI de Manabí en contra de su representada y por ende en contra de 200.000 habitantes de la ciudad de Portoviejo.

- o Como antecedente es importante anotar que la Empresa Municipal de Agua Potable y Alcantarillado, EMAPAP, como unidad ejecutora, una vez obtenido el financiamiento de parte del BEDE, contrató el 14 de mayo de 1998, con la Compañía

INABRONCO, la construcción de los sistemas de alcantarillado sanitario y pluvial de la ciudad de Portoviejo, por 139.448'608.942,61 millones de sucres, monto que con la expedición de la Ley para la Transformación Económica del Ecuador, se dolarizó en la parte no ejecutada mediante un sistema establecido en la ley antes citada. Siendo en ese momento la situación económica del proyecto en dólares la siguiente: Costo total del Proyecto 41'357.982,00 de dólares; crédito inicial del BEDE 18'896.444,00 dólares; obra desfinanciada 22'461.538,00 dólares.

- o En los comprobantes de pago a los distintos proveedores de bienes y servicios entre ellos la compañía INABRONCO, se puede apreciar que la Municipalidad de Portoviejo con los recursos antes citados a través de sus cuentas corrientes, realizó el pago a la Compañía Constructora INABRONCO, incluyendo el impuesto al valor agregado de cada operación.
- o Que la Compañía INABRONCO, cuando emitió las facturas, que es el comprobante de haber recibido el dinero, por un error lo hacen a nombre de la EMAPAP, incorporando el número de RUC de esa empresa, cuando debió hacerlo a favor de la Municipalidad de Portoviejo.
- o Basado en este error el SRI emite la Resolución 113012004-RDEV-000156 negando la devolución del IVA a la Municipalidad, sin impugnar en ningún sentido el pago del IVA, efectivizado por el Municipio de Portoviejo a través de sus cuentas corrientes

anteriormente referidas, mediante cheques que también se adjuntan en copias notariadas y a través de los comprobantes de pago.

- o Estos reclamos invocaban los artículos 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el numeral 4 del artículo 118 de la Constitución Política, que concedían al Municipio de Portoviejo el derecho a la devolución del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios; derecho incontrovertible, inalienable, imperativo, irrestricto que no se sujeta al antojo o facultad discrecional de un funcionario público.
- o Que dicho acto administrativo ilegítimo de autoridad pública por el efecto jurídico que crea, atentatorio de la seguridad jurídica ha provocado un inminente daño grave al desproverle al Municipio de Portoviejo del reintegro total de 1'749.449,79 dólares americanos para que cumpla con las finalidades estipuladas en la Ley de Régimen Municipal, sólo puede ser resarcido con el otorgamiento de esta acción a los recurrentes y la inmediata devolución de los calores pagados por concepto de IVA en bienes y servicios a través de la respectiva nota de crédito.

2.- El razonamiento de la parte demanda es que todas las facturas presentadas por el Municipio de Portoviejo para sustentar tanto su solicitud de devolución ante el SRI, como la acción de amparo en el Tribunal Distrital Fiscal, se encuentran emitidas a nombre de la EMAPAP y con el número de registro único de contribuyente de esta

empresa, y no a nombre del Municipio de Portoviejo, como corresponde en derecho para tener beneficio a la devolución.

El demandado sostiene además que si se acepta esta extraña acción de amparo, se violentaría la seguridad jurídica y sobre todo el derecho a la defensa, puesto que ha quedado evidenciado que por la sustanciación sumarísima del recurso, no podría pedirse pruebas que justifique el hecho económico del pago y su real cuantificación.

3.- El Tribunal Distrital Fiscal de Manabí, resuelve aceptar el amparo planteado por estimar entre otras razones, que ha existido un error garrafal en la Administración Fiscal, al no haber aceptado por parte de la Municipalidad de Portoviejo recibos de pagos a favor de INABRONCO, por cuanto INABRONCO, cuando emitió las facturas, por un error lo hizo a nombre de la EMAPAP, cuando debió hacerlo a favor de la Municipalidad, esto conlleva a su criterio que existe un perjuicio en contra de la Municipalidad de Portoviejo por concepto de su reclamo al IVA correspondiente.

4.-El razonamiento del Tribunal Constitucional para la resolución de este caso, se lo resume en:

“Que el artículo 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno, si bien establece como una condición para la devolución del impuesto al valor agregado IVA, que este haya sido pagado con anterioridad a la presentación de la solicitud de devolución por parte del beneficiario del derecho; no es menos cierto que a través de la documentación que obra del proceso la Municipalidad de Portoviejo ha demostrado su vinculación directa con la ejecución de la obra; de manera, que su actuación y su derecho a que se le devuelva los valores pagados por concepto de IVA, resulta definitiva e impostergable. Por lo expuesto, la pretensión de la Municipalidad de

Portoviejo como agente legitimado de una colectividad que clama por la ejecución de una obra es absolutamente legítima y procedente”.

Que resulta evidentemente que el Servicio de Rentas Internas a través de su resolución restringió el derecho de la comunidad de Portoviejo a desarrollarse en un ambiente libre de contaminación.

Por tanto las declaraciones presentadas por el Municipio de Portoviejo por los períodos julio, noviembre y diciembre de 2001; y enero, marzo, abril y mayo del 2002, deben necesariamente ser revisadas a efecto de que opere la devolución determinada en el primer inciso del artículo 69B de la Ley de Régimen Tributario Interno.

5.- En esta resolución se resolvió: “Confirmar la resolución del Tribunal Distrital Fiscal No. 4 de Portoviejo; y, en consecuencia conceder el amparo solicitado”.

## **CONCLUSIONES**

Aunque expuesta en la justificación de la tesis, es necesario abordar brevemente y antes de las conclusiones, la razón para mantener el tema, pese a que con fecha 31 de diciembre de 2007, mediante Registro Oficial No. 386 se pusieron en vigencia las reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, emitidas en la Ley Reformativa de Equidad Tributaria, por la cual se suprime en el art. 73 LRTI. el primer inciso, que daba el derecho a las Instituciones del Sector Público a la devolución del IVA; sostengo este tema, cuando existen Instituciones del Sector Público que debido a las trabas puestas por el Servicio de Rentas Internas, a la fecha, o están atrasadas o no han presentado sus pedidos de devolución del IVA, el tema tiene vigencia, aún más si existen trámites pendientes de resolución tanto en el Servicio de Rentas Internas (Recurso de Revisión), Tribunales Distritales de lo Fiscal (Acción de Impugnación), Corte Suprema de Justicia (Recurso de Casación) y Tribunal Constitucional (Acción de Amparo), tomando en cuenta principalmente la irretroactividad de la ley.

1.- Está claro el giro de 180 grados que en la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se dan a las disposiciones relativas al Impuesto al Valor Agregado, para las entidades y organismos del sector público definidas en el art. 118 de la actual Constitución Política de la República del Ecuador, porque actualmente estarán gravados con tarifa

0 todos los bienes y servicios que sean prestados a las entidades del Sector Público, excepto las Empresas Públicas.

2.- Es correcto, que las Instituciones del Estado no paguen impuestos por corresponder a los principios generales del derecho tributario, sin embargo, la administración deberá afinar sus actividades de control a las empresas que comercialicen bienes y servicios con entidades del sector público.

3.- El plazo para presentar la solicitud de devolución del pago debido de IVA a favor de las instituciones descritas en el art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no está señalado en la ley, debiéndose aplicar las normas sobre la prescripción establecidas en el Código Civil, (cinco años); por cuanto lo único que contiene la ley tributaria es el plazo para la presentación del reclamo por pago indebido y pago en exceso (tres años).

4.- Los Directores del Servicio de Rentas Internas, pese a transcurrir más de un año en una resolución favorable al contribuyente por un reclamo de devolución del IVA, entregan los valores reclamados sin los intereses dispuestos en el art. 73 LRTI., surgiendo un evidente perjuicio para el contribuyente y un innegable beneficio para el estado, y; por otro lado, los órganos de los Tribunales Distritales de lo Fiscal, en sus sentencias si aceptan y ordenan la devolución del IVA a favor de los actores si han transcurrido más de 30 días de la presentación del reclamo más los intereses respectivos.

5.- La exagerada rigurosidad en la metodología de control de las facturas que sustentan el crédito tributario, es censurable. El

formalismo utilizado, que no se aleja mucho de la arbitrariedad, podría sacrificar la justicia tributaria, “ya que un documento privado incompleto o incorrecto no tiene porqué carecer de relevancia cuando mediante otros medios se corrobora fehacientemente su contenido y alcance”.

6.- En todo ordenamiento jurídico es necesario acatar la Constitución, los valores y principios en ella consagrados, debiendo tener presente que un principio constitucional jamás puede ser desconocido en beneficio de otra norma legal o de otro tipo no expresamente señalado en la Constitución, y que ninguna norma o institución puede estar en contradicción con los postulados expuestos en los principios.

7.- Se hace necesario que las políticas fiscales implementadas por el gobierno a través del Servicio de Rentas Internas propendan no únicamente a fines recaudatorios sino a un “crecimiento sostenido de la economía”, que respete principios constitucionales y demás leyes vigentes.

8.- El Ingreso por el Impuesto al Valor Agregado, es el aporte mas significativo en el Presupuesto del Gobierno Central, por efecto de las disposiciones legales vigentes, (proceso de devolución del IVA que el Servicio de Rentas Internas tiene que realizar a favor de los contribuyentes enunciados en el artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno) que ponen al Estado como sujeto activo y al mismo tiempo como sujeto pasivo del IVA, se distorsiona el monto real de los ingresos de dicho presupuesto. Esta situación que fue creada con el principal objetivo de que la Administración Tributaria, disponga de

herramientas para el cruce de información, ha ocasionado una tremenda distorsión en los datos de los ingresos del presupuesto del Gobierno Nacional, los mismos que aparecen inflados por el valor equivalente al 12% del IVA pagado por los organismos expresados en el art. 73LRTI.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

Amatucci, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.

Adrogué, Manuel I, *El Derecho de Propiedad en la Actualidad*, Buenos Aires, Abeledo – Perrot, 1991.

Afanador Plata, Bernardo, *La prescripción adquisitiva de dominio: estudio y crítica de las leyes 120 de 1928 y 51 de 1943*, Bogotá, Pontificia Universidad Javeriana, 1963.

Asorey, Rubén O., *El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario*, España, 1989.

Badillo Guerrero, Manuel A. *Principios constitucionales del derecho tributario ecuatoriano*, Quito, Pontificia Universidad Católica del Ecuador, 1985.

Benalcazar, Gustavo, “Los efectos del IVA en la economía ecuatoriana”, en *Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Memorias*, Ecuador, ILADT.

Cáceres, Alberto Ignacio, *El término de la prescripción en la devolución y la acción de repetición*, Doctrina PET, 2003.

Colautti, Carlos E, *Derechos Humanos*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1995.

Ferreiro Laptaza, José Juan, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, SA., 2006.

Galán Sánchez, Rosa María, “Los entes locales en el IVA”, en Eusebio González García y otros, comp. *XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Memorias*, Colombia, 1995.

García Cozzi, José, “Prescripción tributaria”, en Marcelo Lascano, comp., *Impuestos Doctrinas Fundamentales*, Argentina, La Ley, 2002.

González García, Eusebio, *El principio de seguridad jurídica y la codificación tributaria*, Sinaloa, Universidad Autónoma de Sinaloa, Sinaloa; 1993.

Lewin Figueroa, Alfredo, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Argentina, Normos S.A, 2002.

Menéndez Moreno, Alejandro, *Derecho Financiero y Tributario*, España, Editorial Lex Nova, 2006.

Morano, Jorge, “Incidencia económica del Impuesto al Valor Agregado”, en Marcelo Lascano, comp., *Impuestos Doctrinas Fundamentales*, Argentina, La Ley, 2002.

Pérez de Ayala, José Luís, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Pérez de Ayala, José Luís, *Derecho Tributario II*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.

Portus G, Lincoyán, *Matemáticas Financieras*, Cuarta Edición, Colombia, Panamericana Formas e Impresos SA., 1997.

Quiñones, Alma Beatriz, “Los principios tributarios en la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad”, en Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Justicia, libertad y derechos humanos*, Instituto Interamericano de Derechos Humanos, Costa Rica, 2003.

Silva Legarda, Roberto, “Las Implicaciones presupuestarias de la devolución del Impuesto al Valor Agregado por las Entidades del Sector Público”, Tesina, Quito, 2002.

[http://espanol.geocities.com/economia\\_y\\_derecho/trib\\_intereses.htm](http://espanol.geocities.com/economia_y_derecho/trib_intereses.htm)

<http://es.wikipedia.org/wiki/>

<http://secretariageneral.udea.edu.co/doc/a0291-2005.rtf>

<http://descargas.sri.gov.ec/>

[www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario](http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario)

<http://www.sii.cl/formularios/form.htm>

[http://www.capba3.org.ar/f\\_n\\_acti.htm](http://www.capba3.org.ar/f_n_acti.htm)

<http://www.ambitoweb.com/seccionesespeciales/suplementos/novedadesfiscales/ampliar.asp?id=760>  
<http://secretariageneral.udea.edu.co/doc/a0291-2005.rtf>  
<http://www.dlh.lahora.com.ec/paginas/judicial/PAGINAS/D.Tributario.28.htm>  
<http://www.ortegaabogadosec.com/aldia/boletines/BOLETIN%203%20%20TEXTO.dc>  
<http://64.233.169.104/search?q=cache:Gaz0SyXfGikJ:apps.congreso.gov.ec/sil/documentos/proyectos/28247.doc+iva+sector+publico+reforma+tributaria&hl=es&ct=clnk&cd=5&gl=ec>  
<http://conindustria.org/PRESENTACION%20SENIA%202019-10-2004.pdf>

### **FUENTES:**

1. Codificación de la Ley de Casación.
2. Constitución Política de la República del Ecuador.
3. Código Tributario del Ecuador.
4. Ley de Régimen Tributario Interno.
5. Ley de Control Constitucional
6. Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios chilena.
7. Ley de Modernización del Estado.
8. Ley de Presupuesto del Sector Público.
9. Ley Orgánica de Administración Financiera y Control.
10. Reglamento Orgánico del Tribunal Constitucional.
11. Código Penal del Ecuador.
12. Acuerdo 182 del Ministerio de Economía y Finanzas.
13. Resolución 206 SRI R.O. 532 de 12 de Marzo de 2002.
14. Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.