

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO

MENCION DERECHO TRIBUTARIO

TEMA

“IMPLICACIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS, PROCESALES ADMINISTRATIVAS Y PROCESALES JURISDICCIONALES EN LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LAS ENTIDADES PUBLICAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA“

AUTOR

MIGUEL ANGEL TERAN ARGUELLO

2007

Declaración

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Magister de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al Centro de Información de la Biblioteca de la Universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad.

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

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.

Miguel Angel Terán Arguello
9 DE FEBRERO DE 2007

UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR

SEDE ECUADOR

AREA DE DERECHO

MAESTRIA EN DERECHO

MENCION DERECHO TRIBUTARIO

TEMA

“IMPLICACIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS, PROCESALES ADMINISTRATIVAS Y PROCESALES JURISDICCIONALES EN LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LAS ENTIDADES PUBLICAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA“

AUTOR

MIGUEL ANGEL TERAN ARGUELLO

TUTOR

DR. JORGE GONZALEZ TAMAYO

2007

QUITO ECUADOR

Resumen

Tema: “IMPLICACIONES ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS, PROCESALES ADMINISTRATIVAS Y PROCESALES JURISDICCIONALES EN LA DEVOLUCIÓN DEL IVA A LAS ENTIDADES PUBLICAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA”

El Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que el IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de prestación de servicios las Entidades del Sector Público será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a treinta (30) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito o cheque.

El objeto del trabajo es el estudio de la diferente incidencia tributaria administrativa y tributaria procesal que puede tener el trámite de devolución de IVA a las entidades del Sector Público. Para el efecto se realiza un análisis del trámite administrativo tributario para los reclamos tributarios y el recurso de revisión partiendo de un estudio de la naturaleza jurídica del pago de IVA efectuado por las Entidades Públicas, a efectos de determinar si se trata de un pago debido o un pago indebido del tributo y su incidencia jurídica, se analiza, además, la política adoptada por el Servicio de Rentas Internas frente al problema y estudio de la jurisprudencia que hubiere al respecto.

Se hace un estudio del procedimiento contencioso tributario para la devolución de IVA a Entidades Públicas, y las diferentes etapas de procedimiento contencioso tributario.

Se deja constancia que el presente trabajo no pretende ser un análisis doctrinario de las diversas instituciones del derecho tributario material y formal sino que busca referirse a las diferentes implicaciones prácticas a las que se pueden enfrentar los diferentes profesionales del derecho que tengan a su cargo el trámite de devolución de IVA a Entidades Públicas

Para Mikaela.....

TABLA DE CONTENIDO-

CAPITULO PRIMERO.-

DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS EN LA LEGISLACIÓN ECUATORIANA.-

Antecedentes y Clases de Devolución de IVA	P. 8
Procedimiento Administrativo para devolución de IVA a Entidades Públicas	P.9
Procedencia, oportunidad y prescripción de la solicitud de devolución	P.10
Incidencia de la teoría del Pago Indebido en el término de prescripción	P.10
Intereses en la Devolución de IVA a Entidades Públicas	P.15
Conclusión	p 17
Posición del Servicio de Rentas Internas Respecto a los Intereses	P.16
Requisitos Formales para que proceda la Devolución	P.19
Soporte para la Devolución	
Supuestos Jurídicos para que proceda la Devolución	P.20
Estructura y Análisis del Acto Administrativo que conoce la solicitud de Devolución de IVA formulado por una Entidad Pública	P.21
El IVA pagado por una Entidad Pública es Pago Debido o Indebido?	P.24
Conclusiones	P 26

CAPITULO SEGUNDO.-

INCIDENCIAS PROCESALES ADMINISTRATIVAS EN LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS.- RECURSO DE REVISIÓN FRENTE A LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS

Antecedentes, el Recurso de Revisión frente a la devolución de IVA a Entidades Públicas	P.28
Fundamentos Jurídicos para Insinuar Recuso de Revisión	P.28
Acto Administrativo que atiende Recurso de Revisión	P.30
Contenido, Antecedentes y Comentarios	

Actos Administrativos que admiten ser revisados	P.31
Actos firmes y ejecutoriados	
La Solicitud de Devolución de IVA es una Petición o un Reclamo	P.32
Incidencia Práctica de la Distinción. Es un Acto de Verificación o una Resolución el acto administrativo Con el que se atiende la solicitud de devolución de IVA	P.33
La Solicitud de Devolución de IVA como Declaración o Reclamo	P.34
Conclusión	p 36
Posición del Servicio de Rentas Internas	P.37
Análisis y Contenido del Acto Administrativo que resuelve el Recurso de Revisión Insinuado	P.37
Parte Considerativa y resolutive	P.38
Notificación y Consecuencias	P.40
Silencio Administrativo frente a Devolución de IVA	P.41
Conclusiones	P. 42

CAPITULO TERCERO .- IMPLICACIONES PROCESALES JURISDICCIONALES EN LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS.

Antecedentes,	P.44
La Acción.- Concepto, Definición	P.45
Acción y Demanda	P.45
La Pretensión. Objeto, elementos	P.46
Causa de la Acción y la Pretensión	P.49
La Acción Contencioso Tributaria, Actor y Demandado	P.51
Oportunidad Para proponer la demanda	P.53
Contenido de la Demanda Contencioso Tributaria para Impugnar acto que niega devolución de IVA.	P.54
Análisis y Comentarios	
Tasas Judiciales en la demanda para v devolución de IVA	P.55

Tribunal Competente para Conocer la Demanda	
Jurisdicción y Competencia	P.59
Calificación de la demanda	P.59
Citación de la Demanda	P.61
Contestación a la demanda	P.61
Calificación de la Contestación a la Demanda	P.68
Fundamento de la Contestación a la demanda	
Presunción de Legitimidad y Ejecutoriedad del Acto	
Administrativo	P.69
Excepciones en la Contestación a la demanda	
Prescripción, Compensación, Pago	P.69
Etapas Probatorias y Carga de la Prueba	P.69
Alegatos de las Partes	
Actor (Entidad Pública) demandado (SRI)	P.75
Desistimiento, Abandono, Sentencia	P.78
Análisis sentencia	P.79
Casación	P.83
Conclusiones y recomendaciones	P.86
Lista de Anexos:	P.89
Modelos de:	
- Escrito con el que se insinúa recurso de revisión para que la Dirección General del Servicio de Rentas Internas revise resolución de la Dirección Regional respectiva en la que se niega devolución de IVA a una entidad pública.	
- Modelo de demanda que se presenta ante el Tribunal Distrital Fiscal competente, impugnado resolución que niega devolución de IVA a entidad pública.	
- Modelo de providencias que califica demanda y contestación a la demanda.	
BIBLIOGRAFÍA	P.97

CAPITULO PRIMERO

DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS, IMPLICACIONES ADMINISTRATIVAS

Antecedentes.-

Devoluciones de IVA en la Legislación Ecuatoriana.- La legislación ecuatoriana, en la Ley de Régimen Tributario Interno reconoce dos clases o tipos de devoluciones de IVA; por un lado, la devolución de IVA a las personas naturales y a las sociedades que hubiesen pagado el Impuesto al Valor Agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de productos que se exporten.

Quienes realizan estas actividades tienen derecho a que la Administración Tributaria les devuelva el IVA pagado en dicha clase de bienes en tiempo no mayor a 90 días de presentada la solicitud. La devolución la podrá hacer el Servicios de Rentas Internas a través de la respectiva Nota de Crédito, cheque u otro medio de pago.

El Art. 72 de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone que: “Las personas naturales y las sociedades que hubiesen pagado el impuesto al valor agregado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes, empleados en la fabricación de bienes que se exporten, tienen derecho a que ese impuesto les sea reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a noventa (90) días, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, cheque u otro medio de pago. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiesen reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal del sujeto pasivo que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado”

En cuanto al IVA a las Entidades Públicas, si bien el Art. 35 del Código Tributario dispone que las Entidades Públicas están exentas del pago de Impuestos, pero no de

tasas y contribuciones, esta norma afirma que esta exoneración no se aplica al Impuesto al Valor Agregado.

El Art. 118 de la Constitución Política de la República señala cuales son las Entidades del Sector Público: 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 y 6. Las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos.

De acuerdo a la sistema legal ecuatoriano el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que paguen en la adquisición local o en la demanda de servicios las entidades u organismos del Sector Público será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a 30 días a través de la emisión de la respectiva nota de crédito o transferencia bancaria. La norma dispone que se reconocerán intereses si vencido el término de 30 días, no se hubiere reembolsado el IVA reclamado.

La obligación del SRI es la de devolver el IVA pagado contra la presentación formal de la reclamación del representante legal a la cual deberá acompañar la copia de las facturas en las que se desglose el IVA cuya devolución se reclama.

Procedimiento Administrativo para la Devolución de IVA a Entidades Públicas.-

Para que proceda la devolución deberá presentarse la solicitud escrita y firmada por el representante Legal de la respectiva Entidad Pública. La solicitud deberá entregarse en el formulario que para el efecto establece el Servicio de Rentas Internas. A la solicitud se acompañará la información que el SRI disponga en medios escritos y magnéticos.

La propia Ley de Régimen Tributario Interno y su reglamento, establecen que en caso de deficiencias en las facturas que acrediten los pagos del IVA se aceptará como justificativo del crédito los originales o copias los comprobantes de retención en la fuente u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto. Se podrá acompañar copias de los formularios de declaración de retención en la fuente de IVA e Impuesto a la Renta. Al igual que para caso de los exportadores la petición de devolución se referirá a periodos mensuales y en cada mes solamente podrá presentarse una sola petición. Una vez presentada la petición por un periodo determinado, no se podrán presentar nuevas peticiones por ese mismo período.

El Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que: “El IVA que paguen en la adquisición local o importación de bienes o en la demanda de prestación de servicios el Gobierno Nacional, los consejos provinciales, las municipalidades, la Junta de Beneficencia de Guayaquil, Fe y Alegría, la Sociedad de Lucha Contra el Cáncer (SOLCA), Cruz Roja, la Fundación Oswaldo Loo 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 o cheque. Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado. El Servicio de Rentas Internas deberá devolver lo pagado contra la presentación formal de la declaración del representante legal que deberá acompañar las copias certificadas de las facturas en las que conste el IVA pagado”.

Procedencia y Prescripción de la Solicitud de Devolución .-

Incidencia del Pago Debido y Pago indebido.-

Como sabemos, se considera pago indebido al tributo que ha sido pagado sin que la obligación esté prevista en la Ley o al que se ha pagado más allá de la justa medida (Pago en Exceso).

Pero, cuál es la incidencia de esta distinción respecto de la Devolución de IVA pagado por las Entidades Públicas?

Si bien, desde el punto de visto jurídico estricto podemos concluir que el IVA pagado por las Entidades del Sector Público en sus compras de bienes y servicios es un impuesto debidamente pagado, ya que la obligación tributaria, su nacimiento y exigibilidad, están previstos en la Ley, para efecto de las reglas relativas a prescripción de la acción del reclamo, el Servicio de Rentas Internas asimila la petición de devolución de IVA pagado por las Entidades Públicas, al pago indebido y toma sus plazos con el criterio de que la petición de devolución de IVA para las entidades públicas, prescribe en el plazo de 3 años previsto en el Art. 305 del Código Tributario.

La diferencia entre pago indebido y debido, además incide en la cuestión de si la devolución debe hacerse con intereses o no. La norma del 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno parece ser clara en señalar que si la devolución no se hace en 30 días esta deberá hacerse con los respectivos intereses, sin embargo, si adoptamos el criterio del pago debido, la devolución no causaría intereses.

Desde el punto de vista procesal administrativo es importante observar la posición asumida por el Servicio de Rentas Internas respecto a la devolución de IVA a las Entidades de Derecho Público y el tratamiento que a ellas debe darse.

La inquietud surge respecto de establecer cual es el lapso de prescripción transcurrido el cual las Entidades de Derecho Público pierden el derecho de solicitar la devolución de IVA pagado en un determinado período. Recordemos que el Impuesto al Valor Agregado es un Impuesto de liquidación, declaración y pago mensual.

El Art. 14 del Código Tributario dispone que: “Las disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho, se aplicarán únicamente como normas supletorias y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación”... agregando esta norma que la analogía es procedimiento admisible para colmar los vacíos de la Ley, pero en virtud de ella no puede crearse, modificarse o extinguirse tributos”.

Tratándose del término para proceder a la solicitud de devolución de IVA, el Servicio de Rentas Internas en resolución No. 03640 de 9 de julio de 2005, de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte, al conocer una solicitud de devolución de IVA presentada por una Entidad de Derecho público concluye que. “El Código Tributario en sus artículos 12 y 13 (Codificación vigente a esa fecha) 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 324 del Código Tributario (Art. 305 de la Actual Codificación) la acción de pago indebido prescribe en el plazo de tres años, contados desde la fecha de pago y se interrumpe con la presentación del reclamo...”, ..añadiendo que: “Por consiguiente, para las devoluciones de IVA es posible acudir a la norma prevista en el Art. 324 del Código Tributario (Art. 305 de la actual Codificación), que establece que las acciones de pago indebido prescriben en tres años, contados a partir de la liquidación y pago del impuesto...”¹.

Es decir, que de acuerdo a la posición del Servicio de Rentas Internas la solicitud de devolución de IVA que se presente en un plazo mayor a los 3 años previstos como plazo de prescripción por el Código Tributario, sería extemporánea.

De acuerdo a lo dispuesto por el Art. 305 del Código Tributario el plazo de 3 años se cuentan desde que se pagó el tributo.

Como sabemos, el IVA es un puesto de liquidación y pago mensual, así lo dispone el Art. 67 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al cual los sujetos pasivos del IVA deben presentar mensualmente una declaración por las operaciones gravadas con el impuesto realizadas durante el mes calendario inmediato anterior, en las fechas y la forma que determina el respectivo reglamento, esto es, atendiendo al noveno dígito del Registro Único de Contribuyentes,

¹ Resolución No. 03640 de 9 de julio de 2003 de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte con la que se atiende solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado a Organismos y Entidades del Sector Público

Esto quiere decir que el plazo de prescripción para la presentación de solicitud de devolución de IVA es propio a cada mes individualmente considerado.

Término para presentar solicitud de devolución.-

Podemos concluir manifestando que ni la Ley de Régimen Tributario Interno ni el Código Tributario contemplan un plazo específico de prescripción para presentar la solicitud de devolución de IVA pagado por Entidades Públicas con fundamento en lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario interno, sin embargo, como norma supletoria, el Servicio de Rentas Internas ha asumido para el caso, el plazo de prescripción de 3 años previsto para la acción de pago indebido, como análoga, para el caso de devolución de IVA. Siendo el IVA un impuesto de liquidación y pago mensual, es de suponerse, por ejemplo, que si se trata de IVA pagado por el mes de abril de del año 2000, la declaración y pago del tributo debió efectuarse en mayo del mismo año , en la fecha que prevé el Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

De acuerdo a lo dispuesto por el Art. 120 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, los agentes de retención declararán y depositarán mensualmente, en las instituciones legalmente autorizadas para tal fin, la totalidad del IVA retenido, tal declaración y pago se efectuará dentro de los plazos establecidos por el Art. 77 del referido Reglamento.

La declaración y pago se efectuará en el siguiente mes, hasta las fechas que se indican a continuación, atendiendo al noveno dígito del número del Registro Único de Contribuyentes - RUC:

Si el noveno dígito es	Fecha de vencimiento (hasta el día)
1	10 del mes siguiente
2	12 del mes siguiente

3	14 del mes siguiente
4	16 del mes siguiente
5	18 del mes siguiente
6	20 del mes siguiente
7	22 del mes siguiente
8	24 del mes siguiente
9	26 del mes siguiente
0	28 del mes siguiente

Cuando una fecha de vencimiento coincida con días de descanso obligatorio o feriados, aquella se trasladará al siguiente día hábil.

Ejemplo.- Supongamos que la Entidad del Sector Público presentó la declaración el día 22 de mayo de 2.000 por el IVA pagado en compras de bienes y servicios del mes de abril del mismo año. En este caso, los tres años de plazo de prescripción para el reclamo de pago indebido, de acuerdo a la posición del Servicio de Rentas Internas, fenecería el 22 de mayo de 2.003, ya que, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 12 del Código Tributario los plazos o términos en años o meses serán continuos y fenecerán el día equivalente al año mes respectivo.

Pero al considerar por analogía, los plazos de prescripción para solicitud de devolución de IVA a las Entidades de Derecho público como similares a los del pago indebido, no solamente tiene una implicación en cuanto al tiempo de prescripción, sino que tiene otras implicaciones tributarias.

No obstante lo señalado respecto de los plazos de prescripción y de la posición asumida por el Servicio de Rentas Internas de asimilar, para efectos de plazos de prescripción de la presentación de la solicitud de devolución de IVA, los plazos de prescripción de las acciones de pago indebido, no debemos olvidar que no existiendo norma expresa al respecto, y de igual forma, aplicando el principio de analogía, podría aplicarse los plazos de prescripción general que prevé la normativa civil.

El Art. 2392 del Código Civil dispone que la 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, agregando dicho cuerpo legal que la prescripción que extingue las acciones y derechos ajenos exige solamente cierto lapso, durante el cual no se hayan ejercido dichas acciones, debiendo contarse el plazo desde que la obligación se haya hecho exigible. Este tiempo es, en general, de cinco años para las acciones ejecutivas y de diez para las ordinarias.

Conclusión.- Bajo esta óptica, en mi opinión, y al no existir norma expresa en materia tributaria, que regula los plazos de prescripción para presentación de la solicitud de devolución de IVA pagado por las Entidades del sector Público, aplicando la disposición del Art. 14 del Código Tributario de acuerdo al cual las disposiciones de “otras ramas del derechos” podrán aplicarse como normas supletorias, siempre que no contraríen los principios básicos de tributación. Por tanto, la existencia de norma expresa supletoria, esto es, el plazo de prescripción previsto en la Ley Civil, prima sobre la aplicación analógica que hace el SRI, ya que de acuerdo al referido Art. 14 del Código Tributario la analogía no cabe para aspectos reservados a la Ley, como son los plazos de prescripción. Por consiguiente, el plazo para solicitar o reclamar la devolución de IVA pagado por una Entidad Pública no puede ser inferior a tres años contados a partir de la fecha de pago, sin perjuicio de que pueda alegarse, para el efecto, los plazos generales de prescripción previstos en la Ley Civil.

Respecto de los Intereses en la Devolución de IVA a las Entidades Públicas.-

Como hemos visto, el Art. 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario interno dispone que el IVA pagado por las Entidades de Derecho Público será reintegrado sin intereses en un tiempo no mayor a 30 días a través de la emisión de la respectiva nota de crédito, transferencia bancaria o cheque, añadiendo dicha norma legal que: “Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado”.

De esta norma legal se desprende claramente que la devolución de IVA se efectuará sin intereses siempre que este hecho, el de la devolución, ocurra dentro de los 30 días posteriores al de la solicitud de devolución.

Posición del Servicio de Rentas Internas respecto de los Intereses en la devolución de IVA a Entidades Públicas.- Al respecto citamos la posición del Servicio de Rentas Internas respecto de los intereses en una Resolución de la Dirección General atendiendo un recurso de Revisión:

“Con relación a los intereses solicitados por el recurrente, es pertinente señalar que el (contribuyente) ...en esta etapa administrativa ha probado con otros documentos tal como lo señala el Art. 149 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno la validez de las facturas que en principio fueron correctamente negadas bajo la normativa vigente. Sin los registros contables o comprobantes de retención, presentados en esta etapa administrativa, los motivos iniciales de negación no se habrían subsanado y en consecuencia no procedería la devolución del IVA que fue correctamente negado en principio. Por lo tanto, esta Administración considera que no procede el reconocimiento de intereses sobre el IVA devuelto en la presente resolución”²

Similar criterio adopta en otra resolución al señalar que: “Con relación a los intereses solicitados por el (contribuyente)sobre el IVA reconocido como sujeto a devolución, es pertinente señalar que tal situación no procede toda vez que dicha entidad ha subsanado los errores por los cuales inicialmente se negaron algunas facturas, a través de los comprobantes de retención en la fuente y registros contables”³.

Esa es la posición que adopta el Servicio de Rentas Internas al resolver recursos de Revisión, esto es, la de no devolver el IVA con intereses aduciendo que al momento de presentar la solicitud inicial de devolución existían errores en los comprobantes de venta y que por tal razón la negativa de devolución fue correcta. Sin embargo, luego

² Resolución de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas No. NAC-06553 de 21 de agosto de 2003 dictada en el trámite No. 917012003002539

³ Resolución de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas No. 1042 de 17 de diciembre de 2002

del trámite respectivo en el recurso de revisión, reconoce la devolución del IVA pagado que inicialmente fue negado, pero no reconoce la devolución con intereses lo cual es contradictorio, pues, por un lado si acepta que el IVA fue pagado y por ello reconoce la devolución, pero por otro niega los intereses, contraviniendo lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el que dispone que la devolución se efectuará con intereses cuando hayan transcurrido más de 30 días desde la fecha de pago del Tributo.

Como hemos visto, el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que en la devolución “**Se reconocerán intereses si vencido el término antes indicado no se hubiese reembolsado el IVA reclamado...**”. Al amparo de la referida norma legal y del Art. 149 del Reglamento a la indicada Ley, la Entidad Derecho Público ha solicitado la devolución de IVA pagado en sus compras de bienes y servicios durante los ejercicios económicos respectivos.

En cumplimiento de las Resoluciones de la Dirección Regional correspondiente del Servicio de Rentas Internas y de las Resoluciones de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas cuando estas aceptaban parcial o totalmente los recursos de revisión insinuados por una Entidad del Sector Público, el Servicio de Rentas Internas dispone la emisión de las respectivas notas de crédito o transferencias directas a través del Ministerio de Economía para que en virtud de ellas se devuelva el IVA pagado en sus compras de bienes y servicios.

Conclusión.- En mi opinión debe observarse el lapso transcurrido en la devolución de IVA reconocidas por el SRI (Servicio de Rentas Internas) en las respectivas resoluciones, si al efectuar los desembolsos han transcurrido más de treinta días desde la fecha de presentación de la correspondiente solicitud, ya que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, si no se reembolsa dentro de los 30 días, debe reconocerse intereses, pues existe norma expresa al respecto, pues si bien el Art. 22 del Código Tributario contempla el pago de intereses con cargo al Sujeto Activo solamente como procedente para el caso de tributos indebidamente pagados o pagados en exceso, la norma especial del Art. 73 de la Ley de Régimen Tri-

butario Interno señala que la devolución de IVA a las entidades públicas (Tributo debidamente pagado) se efectuará con intereses si han transcurrido más de 30 días luego del pago.

Por consiguiente es importante verificar el número de días transcurridos entre la petición y la devolución y si se ha incorporado los intereses que corresponden.

Es decir, de acuerdo a la disposición legal indicada, si transcurrido el término de 30 días posteriores a la fecha de presentación de la solicitud no se hubiere reembolsado el IVA, la devolución o reembolso deberá efectuarse con los correspondientes intereses.

Los intereses deben calcularse, en este caso, hasta la fecha de extinción de la obligación a cargo del sujeto activo; y si de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno la obligación de devolver o rembolsar el IVA pagado por las Entidades Públicas se extingue con el reembolso del Impuesto pagado lo que se produce únicamente con la emisión y entrega de la nota de crédito o con la emisión y entrega del respectivo cheque o con la transferencia, se concluye claramente que cabe la aplicación de intereses si uno de estos tres supuestos no se produjo dentro de los 30 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, por el contrario, si transcurrieron más de 30 días desde la fecha de solicitud de devolución hasta la fecha de emisión y entrega de la nota de crédito o emisión y entrega del cheque o de la transferencia, las devoluciones debieron efectuarse con los respectivos intereses.

El tiempo transcurrido entre la solicitud y la fecha de reembolso puede ser verificado con las respectivas solicitudes de devolución y con la fecha de emisión de las notas de crédito o comprobantes de transferencia.

Requisitos Formales Para la Solicitud de Devolución de IVA en Fase Administrativa.-

Para la devolución de IVA a las Entidades Públicas, la Administración Tributaria pone especial énfasis en el cumplimiento de requisitos formales que deben reunir los comprobante de pago o facturas como medio primordial para acceder al derecho a devolución del IVA, y a la vez determinar si efectuado el pago del tributo y existiendo deficiencias en los comprobantes de venta determinar si procede la devolución en función de los principios que regulan la institución de pago indebido del tributo.

La pregunta que nos debemos formular es si el incumplimiento de alguno o más de los requisitos del Reglamento de Facturación en los comprobantes de venta o facturas que presentan las entidades del sector público al SRI para solicitar la devolución de IVA, necesariamente debe ocasionar la negativa de la devolución, o jurídicamente existen otros argumentos para intentar la devolución?

De acuerdo a lo dispuesto por el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que dispone que: “En el caso de deficiencias de las facturas se aceptará...los comprobantes de retención...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”, parecería que de haber deficiencias formales en las facturas, el pago del tributo cuya devolución se solicita, puede verificarse mediante otros mecanismos.

Del Artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 149 de su Reglamento de Aplicación, se desprende que el documento de soporte para que se conceda la devolución del IVA pagado por las entidades del Sector Público en sus compras de bienes y servicios, son las “copias de las facturas que acrediten los pagos del IVA”, facturas que deberán reunir los requisitos del Reglamento de Facturación, sin embargo en caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo...los originales o copias de los comprobantes de retención...emitidos por la propia institución...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”.

Generalmente Las observaciones formuladas por el Servicio de Rentas Internas para rechazar las facturas indicadas en su Resolución como documentos válidos para soportar la devolución del IVA, se refieren a los siguientes aspectos: Comprobantes con borrones, enmiendas o tachaduras, comprobantes de venta caducados, errores en el número de registro Unico de Contribuyentes, errores en el número de autorización para emisión de comprobantes, etc.

Supuestos para que proceda la devolución de IVA a Entidades Públicas.-

1.- Que el IVA haya sido pagado por una Entidad del Sector Público en sus compras locales de bienes y servicios. El Art. 118 de la Constitución Política de la República señala cuales son las entidades del Sector Público: Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; Los organismos electorales, los organismos de control y regulación, las entidades que integran el régimen seccional autónomo, 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, las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos.

2.- Que se haya pagado el IVA y que dicho pago conste de las facturas que se adjunten a la solicitud de devolución y que el detalle se exprese en los medios magnéticos a los que se refiere la Resolución No. 0043 del SRI de 19 de julio del 2000 del Servicio de Rentas Internas.

3.- Que, de acuerdo a lo previsto en el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en el supuesto de que las facturas enviadas adolezcan de errores formales, a los que generalmente se refiere el Servicio de Rentas Internas, se aceptará....los comprobantes de retención...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto.

Con ello, se cumplirían los supuestos que exige la Ley para que proceda el reclamo y consecuente devolución del IVA; esto es, que se trate de una entidad del Sector Público, que se haya pagado el IVA y que se justifique con las facturas o en caso de deficiencia de éstas, con **“...registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”** .

Estructura del Acto Administrativo Resolución de la Respectiva Dirección Regional del SRI con la que se atiende el pedido de devolución de IVA formulado de una Entidad Pública.

Tomamos como ejemplo una Resolución de la Dirección Regional del Norte del Servicio de Rentas Internas para analizar el contenido de dicho Acto Administrativo⁴.

La Parte Considerativa de la resolución tiene el siguiente contenido:

a) La referencia al Art. 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas relativa a la facultad que concede a los Directores Regionales y Provinciales para ejercer las mismas atribuciones de la Dirección General del Servicio de Rentas internas, dentro de sus respectivas jurisdicciones. En este caso, la facultad Resolutiva prevista en el Art. 69 del Código Tributario, de acuerdo a la cual las autoridades administrativo tributarias determinadas por la Ley están obligadas a expedir resolución motivada respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que en ejercicio de sus derechos presenten los sujetos pasivos de tributos.

b) La referencia a la Resolución 0116 de 1 de febrero de 2002 de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas , publicada en el Registro oficial No. 517 de 19 de febrero de 2002, que otorga a los Directores Regionales, la facultad de atender las solicitudes de devolución de IVA fundamentadas en el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁴ Resolución No. 117012005RDEV009927 de la Dirección Regional del norte del Servicio de Rentas Internas emitida el 1 de julio de 2005

c) La Referencia al Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario interno que; como hemos visto, dispone que el IVA pagado por las Entidades de Derecho Público deberá ser reintegrado en el plazo de 30 días contra la presentación de la petición formal. Se refiere también a las Entidades del Sector Público descritas por el Art. 118 de la Constitución Política de la República.

d) Además, la resolución hace referencia a la petición formulada por la Entidad de Derecho Público para devolución de IVA señalando el período al cual se refiere la petición indicando que a dicho trámite de petición se adjuntaron documentos como:

- Copia de las declaraciones de IVA del mes por el cual se solicita la devolución y del mes inmediato anterior.
- Copia de las declaraciones de retenciones en la fuente del Impuesto a la Renta del mes por el cual se solicita la devolución.
- Copia del talón resumen del programa de anexos de IVA debidamente sellado en la Unidad de Contribuyentes Especiales y,
- Copia certificada de los comprobantes que sustentan las compras de bienes y servicios del respectivo período.

e) La Resolución, en la parte considerativa, señala como antecedente de hecho la referencia a la conclusión que se ha llegado que luego del análisis de la petición y documentación de respaldo presentada y del análisis de los documentos que constan en el expediente administrativo, esto es: solicitud de devolución de IVA, declaraciones de IVA contenidas en los formularios 104 y declaración de retenciones en la fuente del Impuesto a la renta contenida en el formulario 103; los fundamentos de hecho y de derecho con referencia a las disposiciones legales vigentes, particularmente la referencia al Art. 149 del reglamento de la Ley de Régimen Tributario interno.

f) Luego de identificar el cuadro del IVA cuya devolución se acepta, la Administración Tributaria indica que luego de haber procedido a revisar los requisitos establecidos en el reglamento de Facturación publicado en el registro oficial No. 222 de

29 de junio de 1999 y en el reglamento de Comprobantes de Venta y Retenciones publicado en el R.O. 679 de 8 de octubre de 2002 y sus Reformas Publicadas en el R.O. 436 de 6 de octubre de 2004 y efectuar la respectiva concordancia con el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, que de acuerdo a dicha Resolución, a la solicitud debe acompañarse “copia certificada de las facturas en las que conste el IVA pagado” , para que proceda la devolución.

g) La Resolución de la Dirección Regional señala el cuadro de los comprobantes de venta rechazados y que según ella no sustentan la devolución de IVA, señalando las causales por las cuales se ha observado dichos comprobantes, entre ellas: Comprobante de venta fuera del período de validez, comprobante de venta con base imponible no totalizada, comprobante de venta sin número de impresión o autorización de impresión incorrecta, comprobante de venta con borrones, enmiendas o tachaduras, comprobantes de venta sin número de RUC del adquirente, etc.

Parte Resolutiva de la Resolución.-

Contiene la resolución en su parte resolutiva la Disposición de devolver a la Entidad Pública el IVA que de acuerdo al análisis efectuado ha sido debidamente justificado,

No se hace referencia alguna a la devolución con Intereses, pese a que el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que la devolución se efectuará con los respectivos intereses, si es que ésta se realiza luego de transcurridos 30 días de la petición.

Además, la Resolución ordena disponer a la Tesorería del Servicio de Rentas Internas, proceda con la devolución del IVA a través del Banco Central del Ecuador o del Ministerio de Economía y Finanzas, a favor de la Institución Pública respectiva mediante crédito en la cuenta que mantiene en el Banco Central del Ecuador. Recordemos que el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno señala que la devolución podrá hacerse mediante Nota de Crédito, Acreditación en cuenta o cheque certificado. Tampoco se hace referencia alguna a que la devolución se la efectúa con intereses.

Se hace referencia a la facultad que tiene el Servicio de Rentas Internas, de conformidad con el Art. 51 del Código Tributario Codificado, para disponer de oficio la compensación de los valores a favor reconocidos en la resolución, con obligaciones tributarias firmas, sus intereses, multas o recargos, que se encuentran pendientes de pago.

Al respecto, el Art. 51 del Código Tributario incluye a la compensación como forma de extinguir las obligaciones tributarias disponiendo que las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos por tributos pagados en exceso o indebidamente pagados reconocidos por la autoridad administrativa o, en su caso por el Tribunal Distrital de los Fiscales.

Podemos observar que cuando la legislación tributaria ecuatoriana habla de devolución de impuestos, siempre se refiere al caso del pago indebido o del pago en exceso, no se encuentra reconocida la figura de devolución de impuestos debidamente pagados, como sería el caso de devolución de IVA a las Entidades del Sector Público. Como vimos, el SRI, para efectos de plazos de prescripción, aplica por analogía los plazos de prescripción previstos para la acción de pago indebido

Como hemos visto, la incidencia principal, a más de los plazos de prescripción, para diferenciar las devoluciones de tributos debida o indebidamente pagados, tiene que ver con el aspecto de devolución con intereses.

Pago Debido o Pago Indebido el IVA pagado por Entidades Públicas.-

En el caso de devolución de IVA pagado por las Entidades del Sector Público, el pago no encaja en la definición de pago indebido o pago en exceso definido en el Art. 305 del Código Tributario, el mismo que procede solamente en los siguientes casos:

- a) Cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a una acta de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno.

En el caso de IVA pagado por las Entidades de Derecho Público no existe un erróneo acto previo de determinación tributaria. Lo que existe es una petición de devolución y un acto administrativo derivado del análisis de dicha petición, en el que se resuelve aceptar o negar dicha petición.

- b) Cuando se ha pagado una obligación tributaria inexistente, en todo o en parte por cuenta propia o ajena.

En el caso del IVA pagado por las entidades del Sector Público, la obligación tributaria es existente, ya que se produce el hecho generador cuando la Entidad de Derecho público adquiere bienes o servicios, es decir, se produce el nacimiento de la obligación tributaria y su exigibilidad .

El Art. 52 de la LRTI dispone que el Impuesto al Valor Agregado grava el valor de la transferencia de dominio o la importación de bienes muebles de naturaleza corporal, en todas sus etapas de comercialización, añadiendo dicha norma, que el IVA grava, además, al valor de los servicios prestados, en las formas que establece la Ley.

De acuerdo a la legislación ecuatoriana el IVA se causa el momento en que se realiza el acto o se suscribe el contrato que tiene por objeto la transferencia de dominio de bienes muebles o la prestación de un servicio. Por consiguiente, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 61 de la Ley de Régimen Tributario Interno, el hecho generador del IVA se produce en el momento en que se realiza el acto o suscribe el contrato

De la lectura el Art. 305 del Código Tributario, se concluye que la devolución de IVA pagado por las Entidades de Derecho Público no se trata de un pago indebido de tributo, ya que el IVA que pagan las entidades del Sector Público no encuadra en ninguno de los supuestos que configura el Art. 305 del Código Tributario, y podría decirse, haciendo una interpretación literal de la norma, que existe argumento válido para afirmar que no se trata de un impuesto indebidamente pagado, sino de un tributo debidamente pagado.

De conformidad con lo dispuesto por el Art. 22 del Código Tributario, la devolución de tributos debidamente pagados se efectúa sin intereses, pero, como vimos anteriormente, por existir disposición legal expresa en el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno que manda a devolver el IVA pagado por las Entidades de Derecho Público con intereses cuando la devolución se realice transcurridos más de 30 días desde que se efectuó la petición, la devolución del IVA pagado por las entidades públicas, transcurridos los 30 días, debe efectuarse con intereses..

Dentro del proceso administrativo o judicial iniciado para devolución de lo pagado en exceso o indebidamente pagado, el contribuyente reclamante debe demostrar que efectivamente pagó el tributo cuya devolución reclama, y para ello puede usar cualquiera de los medios previstos en el Código Tributario, esto es, presentación de comprobantes de retención en la fuente, comprobantes de retención de impuesto a la renta, formularios de declaración, registros contables, etc. De igual forma, consideramos que para solicitar, reclamar o demandar la devolución de un tributo debidamente pagado, en igual sentido, el contribuyente debe demostrar el pago del tributo cuya devolución reclama.

Conclusión.-

El IVA pagado por las Entidades del Sector Público en sus compras de bienes y servicios es un impuesto debidamente pagado, ya que su nacimiento y exigibilidad está previsto por la Ley y no hay exoneración expresa para las Entidades Públicas.

No obstante de ello, y pese a que la norma tributaria indica expresamente que no cabe devolución de tributos con intereses para el caso de Impuestos pagados debidamente, para el caso concreto del IVA pagado por las Entidades del Sector Público el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno expresamente dispone que si la devolución no se efectúa en 30 días, esta deberá hacerse con intereses.

En cuanto a plazos de prescripción para presentación de la solicitud de devolución, no existe norma expresa en la legislación tributaria interna. Por lo que habría dos criterios al respecto.

El del SRI de asimilar, para este solo efecto, a la institución del pago indebido y aplicar los plazos de prescripción que la Ley prevé para este caso, esto es, 3 años a partir de la fecha de pago; y por otra parte, aplicar, como norma supletoria, los plazos generales de prescripción de las acciones ordinarias previstas en la normativa civil con fundamento en el mismo artículo 14 del Código Tributario, posición que en mi criterio tendría mayor fundamento legal, pues nace de ley expresa y por cuanto de acuerdo a mandato legal, por analogía no puede colmarse vacíos legales para asuntos expresamente reservados a la Ley, como es el caso de la prescripción extintiva de acciones.

CAPITULO SEGUNDO

INCIDENCIAS PROCESALES ADMINISTRATIVAS EN LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS.- RECURSO DE REVISIÓN FRENTE A LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS

Como habíamos visto en el capítulo anterior, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno procede la devolución de IVA pagado por las Entidades del Sector Público en sus compras de bienes y servicios previa presentación de la respectiva solicitud formal de devolución. Frente a esta solicitud o petición de devolución de IVA, el Servicio de Rentas Internas, a través de la respectiva Dirección Regional competente, emite la respectiva resolución con la que acepta o rechaza, total o parcialmente, la devolución del IVA.

En el presente capítulo, desde el punto de vista procesal administrativo tributario corresponde analizar las diferentes opciones que tiene la entidad pública frente a la indicada resolución. Para el efecto partiremos del estudio y comprensión del recurso administrativo tributario de revisión, sus antecedentes y consecuencias, siempre enfocado bajo la perspectiva y objeto de este trabajo, cual es, la devolución de IVA a las entidades del sector público. La razón por la cual se toma como punto de partida y objeto de este capítulo al recurso de revisión, es por cuanto en materia administrativa tributaria no está previsto otro recurso frente al acto administrativo emanado por la administración tributaria en virtud del cual esta acepta o rechaza, total o parcialmente, las solicitudes de devolución de IVA que mes a mes pueden presentar las entidades públicas.

El Recurso de Revisión.-

Pese a que el Código Tributario enumera varias causales para insinuar un recurso de revisión, en el Caso de Devolución de IVA a las Entidades Públicas, una vez emitida la resolución de la respectiva Dirección Regional que niega en todo o en parte la peti-

ción de devolución, consideramos que, las causales previstas en los numerales 1 y 2 del Art. 143 del Código Tributario son las más aplicables. (Actos expedidos con evidente error de hecho o de derecho o documentos de valor trascendental no considerados al momento de resolver). El Art. 143, numeral 1 del Código Tributario dispone que se podrán revisar los actos firmes o ejecutoriados en materia tributaria, cuando hubieren sido dictados con evidente error de hecho o de derecho o cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedir el acto o resolución.

Para efecto de devolución de IVA a entidades públicas y en caso de que el argumento del Servicio de Rentas Internas sea el de que los comprobantes de venta adolecen de errores, con la documentación probatoria que se haya aportado al expediente habría que demostrar fehacientemente el pago del IVA cuya devolución se reclama, no existiendo norma legal alguna que faculte al SRI a retener dichos valores una vez que se ha justificado el pago del impuesto, por consiguiente existe fundamento legal para insinuar la revisión de las resoluciones que nieguen la devolución de IVA ya que al expedirlas la Administración Tributaria habría incurrido en evidente error de hecho y derechos al no considerar las facturas y demás documentos probatorios que se hubieren adjuntado a la solicitud de devolución de los que se desprende el pago del IVA cuya devolución se reclama, además, se incurriría en error de derecho al no observar la norma del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno en concordancia con el Art. 149 de su Reglamento General de Aplicación, que dispone la devolución del IVA pagado por las entidades del Sector Público en sus adquisiciones de bienes y servicios, para lo cual será suficiente la correspondiente petición de conformidad con el formato y requisitos previstos acompañada de las copias de las facturas, debiendo aceptarse, en caso de deficiencia de las facturas, los comprobantes de retención en la fuente o cualquier otro registro contable que acredite fehacientemente el pago del Impuesto.

Además, se podría insinuar los Recursos de Revisión para devolución de IVA contra Resoluciones de las respectivas Direcciones Regionales con fundamento en el numeral segundo del referido artículo 143 del Código Tributario, por cuanto en la fase administrativa y sumario que tramita el Recurso de Revisión insinuado se agreguen do-

cumentos probatorios que no fueron considerados inicialmente, tales como; comprobantes de retención en la fuente, copias de los formularios de declaración, cheques con los que se pagó el Impuesto, etc., de los cuales se desprenda “fehacientemente” el pago del IVA y la retención en la fuente.

ESTRUCTURA DE RESOLUCIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS ATENDIENDO RECURSO DE REVISIÓN.-

Insinuado el Recurso de Revisión, y una vez que se ha instruido el correspondiente sumario para aportación de pruebas, conforme lo dispone el Art. 144 del Código Tributario, la Dirección General del Servicio de Rentas Internas emite su resolución.

La Estructura de la Resolución es la siguiente:

- Considerandos o Antecedentes.- Una primera parte de la resolución se refiere a los considerandos o antecedentes; así, se hace mención a los siguientes aspectos.

- a) La Facultad de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas para emitir Resoluciones de Recursos de Revisión. Facultad que se encuentra prevista en lo dispuesto por el Art. 7 numeral 5 de la Ley que crea el Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro oficial No. 206 de 2 de diciembre de 1997, de acuerdo al cual el Director del Servicio de Rentas Internas tiene la facultad de conocer y resolver recursos de revisión que interpongan los administrados respecto de los actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas de naturaleza tributaria.
- b) En segundo lugar, la Resolución del la Dirección del Servicio de Rentas Internas se refiere a señalar los actos administrativos que fueron objeto del recurso de Revisión, los meses a que se refirieron dichas resoluciones, los valores cuya devolución fue aceptada y los valores cuya devolución se negó.

- c) En tercer lugar, la resolución del recurso de Revisión se refiere a los escritos que contiene los recursos de revisión que se insinuaron y los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentaron. Desde el punto de vista formal cabe recordar que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 143 del Código Tributario, el recurso de Revisión procede de oficio o previa insinuación del administrado contribuyente que sea legítimo interesado o afectado por los efectos jurídicos de un acto administrativo firma o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria.

Actos Administrativos contra los que procede el recurso de Revisión Tratándose de Devolución de IVA a Entidades Públicas: (Actos Firmes y Resoluciones Ejecutoriadas)

De la lectura del Art. 143 del Código Tributario se desprende que el recurso de revisión no cabe frente a cualquier acto administrativo tributario. Para que proceda el recurso de revisión, el acto administrativo debe tener la calidad de firme o ejecutoriado. Recordemos que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 83 del Código Tributario, son actos administrativos firmes aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno dentro del plazo que la Ley señala, añadiendo el Art. 84 del mismo cuerpo legal, que son actos administrativos ejecutoriados aquellos actos que consisten en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la misma vía administrativa.

En este punto vale la pena detenerse un segundo por la implicación procesal administrativa que puede tener el particular. Como habíamos visto, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno, para que proceda la devolución del IVA pagado por las Entidades de derecho público basta la presentación de la declaración formal del representante de la Entidad de Derecho Público a la que se acompañará las facturas respectivas. Como podemos, ver, la Ley no habla de un reclamo, pues técnica-

mente no puede haber reclamo ya que no hay acto administrativo previo, sino que se trata de una petición de devolución de IVA, pues este criterio lo ratifica el Art. 115 del Código Tributario que al referirse a los reclamos tributarios dispone que los contribuyentes, responsables o terceros que se creyeren afectados en todo o en parte por un acto administrativo de obligación tributaria, verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emana el acto.

Reclamo Tributario o Petición para Devolución de IVA a Entidades Públicas.-

Tratándose de devolución de IVA, concluido cada período mensual, el representante de cada entidad pública, solicita a la Administración Tributaria la devolución de IVA, y no reclama procesalmente su devolución, pues así lo señala expresamente el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno. Solamente cuando la Administración Tributaria, al analizar el pedido de devolución de IVA niega en todo o en parte el IVA pagado por esa Entidad Pública en determinado período, esta presenta formalmente un reclamo administrativo Tributario, sin embargo en la práctica administrativa Tributaria, tratándose de devolución de IVA a las Entidades Públicas, la Resolución que emite la Dirección Regional respectiva del Servicio de Rentas Internas atendiendo la petición inicial de devolución de IVA, es considerada como una Resolución que resuelve un reclamo administrativo tributario y que en vía administrativa, solamente puede ser revisada, a través, precisamente, de un recurso de revisión.

Incidencia práctica de esta distinción.- La incidencia práctica de esta distinción es el plazo con el que cuenta la Entidad Pública para presentar un reclamo o recurso de revisión cuando la Administración Tributaria ha negado en todo o en parte la solicitud de devolución de IVA presentada por el representante de una Entidad de Derecho Público. Si presentada la solicitud de devolución de IVA esta es negada en todo o en parte mediante un acto administrativo que pueda considerarse como de verificación de una declaración (recordemos que

el Art. 73 de la LRTI habla de presentación formal de la declaración para que se devuelva el IVA), la entidad pública dispondrá de 20 días hábiles para presentar un reclamo administrativo tributario que impugne dicho acto administrativo de verificación de declaración, esto, en los términos del Art. 115 del Código Tributario, obviamente, estos 20 días hábiles se contarán desde el primer día hábil siguiente a la notificación de tal acto administrativo de verificación.

Acto de Verificación de Declaración o Resolución Frente a Reclamo Tributario.-

Por el contrario, si tal acto administrativo en virtud del cual la Administración tributaria atiende una petición formal de devolución de IVA a una Entidad de Derecho Público es considerado como una resolución que ha dado trámite a un reclamo tributario, en vía administrativa no habrá más recurso que el de revisión, el mismo que solamente puede insinuarse contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Como sabemos, el acto administrativo es firme cuando no se ha interpuesto reclamo dentro del término legal de 20 días hábiles que señala el Art. 115 del Código Tributario, es decir, habrá que esperar esos 20 días y no superar el término previsto en el Art. 145 numeral segundo del Código Tributario, esto es no más de tres años desde que se dictó la resolución, ya que se podría insinuar el recurso de revisión con fundamento en lo previsto en los numerales 1,2,3 y 4 de dicha norma legal. Dentro de este término habrá que insinuar el recurso de revisión.

Por el contrario, si el Servicio de Rentas Internas considera que efectivamente se trata de un recurso de revisión al escrito en virtud del cual se insiste en la devolución de IVA ante una negativa de la Administración Tributaria frente a la petición originalmente presentada al amparo del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, si este escrito se presenta antes de que el acto administrativo se encuentra firme, se habría insinuado el recurso antes de tiempo, pues el acto administrativo de que se trata no gozaría de la calidad de acto administrativo firme. Si el Art. 143 del Código Tributario exige la calidad de acto administrativo

firme para que proceda el recurso de revisión y si un acto administrativo es firme por no haber interpuesto reclamo alguno dentro del plazo de 20 días que contempla la Ley, es lógico concluir que el recurso de revisión habrá de interponerse una vez que han transcurrido esos veinte días, pero antes de que se cumplan los tres años de que habla la norma que regula el recurso de Revisión en el Código Tributario, para las causales que la norma establece ese plazo para la insinuación del recurso.

Sin embargo, a juicio del Servicio de Rentas Internas el acto administrativo en virtud del cual se atiende una petición de devolución de IVA es una resolución que atiende un reclamo, por consiguiente, para que proceda el recurso de revisión, en este caso, se trata de una resolución ejecutoriada, es decir, se trata de una resolución a un reclamo respecto del que no se ha previsto otro recurso en vía administrativa, sin embargo, al respecto citamos la siguiente jurisprudencia: *“La calidad de ejecutoriados proviene de la hipótesis del Art. 84, sin vinculación alguna con los múltiples plazos previstos en el Art. 243 para la impugnación ante el Tribunal Fiscal, esto es, en sede jurisdiccional. El transcurso de los respectivos plazos, que tienen quienes se creyeren perjudicados por una Resolución de única o última instancia administrativa, para impugnarla ante el H. Tribunal Fiscal...no es un requisito estimado por la ley para conformar la calidad de ejecutoriado de una Resolución de la Administración. Jurisprudencia de 17-XII-85 – Recurso 116-71, Informe 1986)⁵”*.

Resumiendo, podemos afirmar que si el Servicio de Rentas Internas considera, desde el punto de vista procesal administrativo, a la petición de devolución de IVA presentado por una Entidad de Derecho Público, como un reclamo administrativo tributario en los términos del Art. 115 de la Codificación del Código Tributario, es lógico concluir que el acto administrativo que lo resuelve, desde este punto de vista, es una resolución dictada frente a un reclamo tributario, la misma que, se convierte en una resolución administrativa ejecutoriada, no por el transcurso del tiempo, sino por cuanto ha incurrido en la hipótesis del Art. 84

⁵ Régimen Tributario Ecuatoriano, Tomo 1, Ediciones Legales S.A. , Página 325

del Código Tributario, es decir, por cuanto la Ley Tributaria no contempla o no tiene previsto un recurso ulterior en vía administrativa, y este es el criterio recogido por la Jurisprudencia citada. Por consiguiente y en la práctica, y siguiendo el criterio expuesto por el Servicio de Rentas Internas, una vez que ha sido notificado el acto administrativo consistente en la Resolución que atiende una petición de devolución de IVA a una entidad pública que considera que en dicha resolución no se ha atendido completamente a su petición, de manera inmediata podrá insinuar el recurso de revisión, el mismo que deberá observar los términos y requisitos contemplados en el Código Tributario para presentación y trámite del recurso de revisión, esto es, en el Art. 143 de la Codificación del Código Tributario, el mismo que dispone que: “El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración Tributaria Central...tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos...”; y a continuación la referida norma legal cita las causales en virtud de las cuales se puede iniciar de oficio o insinuar a petición de parte el trámite para revisar un acto administrativo tributario. La Ley enumera seis casos o seis causales para que proceda el recurso de revisión, a saber:

- *Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia la autoridad competente ordenará el archivo del trámite.*
- *Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al momento de expedirse el acto o resolución de que se trate.*
- *Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos en los términos de los Artículos 47 y 48 de la Ley notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada.*

- *Cuando en igual caso, los documentos sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el Art. 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente su falsedad.*
- *Cuando habiéndose expedido el Acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho Acto o resolución.*
- *Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en el acto o resolución.*

Conclusión.-

Si bien esta es la posición que ha adoptado el SRI, esto es, considerar a la petición de devolución de IVA presentada cada mes por una entidad pública como un reclamo administrativo tributario y al acto que lo resuelve como una resolución administrativa ejecutoriada susceptible únicamente de recurso de revisión en la vía administrativa, en mi opinión es necesario manifestar que en estricto sentido jurídico y observando la disposición del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, en concordancia con el Art. 115 del Código Tributario, cuando un contribuyente entidad de derecho público solicita la devolución del IVA pagado en sus compras de bienes y servicios en determinado período, técnicamente no está presentando un reclamo tributario, sino que está presentando una declaración, para su verificación y posterior devolución del IVA pagado, por tanto, el acto administrativo que atiende dicha petición de devolución es un acto de verificación de declaración en cumplimiento de la facultad determinada de la Administración Tributaria, que en caso de afectar los intereses del contribuyente, es susceptible de ser impugnado en la vía administrativa a través de un reclamo administrativo Tributario, y el acto administrativo que resuelva dicho reclamo, a su vez, podría ser objeto de un recurso de revisión.

Pero cual es la distinción práctica de este análisis. En la práctica, si la administración tributaria consideraría, como en nuestro criterio debería, ser, a la petición de devolución de IVA no como un reclamo sino como una declaración a verificarse, el acto administrativo que la atiende, no sería una resolución a un reclamo, sino que sería un acto administrativo de verificación tributaria, el mismo que podría ser reclamado en vía administrativa en los términos del Art. 115 del Código Tributario, y el contribuyente o Entidad de Derecho Público en caso de no haber presentado el correspondiente reclamo en el término de 20 días previsto por la indicada norma legal, aún podría insinuar un recurso de revisión en los términos previstos por el Art. 143 del Código Tributario, tratándose en este caso de un recurso para revisar un acto administrativo firme, ya que no se presentó reclamo administrativo tributario dentro del término de 20 días previsto por la Ley.

Posición del Servicio de Rentas Internas.-

Por el contrario, y siguiendo la posición del Servicio de Rentas Internas, este considera a la petición de devolución de IVA como un reclamo tributario en los términos del Art. 115 del Código Tributario aunque de hecho y jurídicamente no se trata de reclamo, ya que no hay acto administrativo previo, pero lo considera como tal, y al hacerlo, el acto administrativo que contiene la respuesta al mismo, es una Resolución Administrativa Tributaria para la cual la Ley Tributaria no prevé recurso ulterior en la vía administrativa, quedando como única opción la de insinuar un recurso de revisión, el mismo que por la doctrina no es exactamente un recurso administrativo regular, sino uno de excepción que puede insinuar por las caudales expresamente señaladas por la Ley, asimilándose, de cierta forma, al recurso de casación previsto para la etapa contencioso judicial.

En síntesis, de acuerdo a la posición adoptada por el Servicio de Rentas internas en nuestro sistema, cuando se trata de Devolución de IVA a entidades de Derecho Público, se trata de una resolución que conoce un reclamo de la entidad pública la que al ver que dicha resolución le es desfavorable debe insinuar un recurso de revisión que pretende se revise esa resolución ejecutoriada, la cual adquiere esa condición, de

acuerdo a lo dispuesto por el Art. 84 del Código Tributario, por cuanto la Ley Tributaria no tiene previsto un recurso ulterior en vía administrativa.

La resolución de un recurso de Revisión Dictada por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas frente a un recurso de revisión insinuado por la Entidad de Derecho Público ante una resolución que niega en parte la petición de devolución de IVA previamente formulada, contiene dos partes, una considerativa, que a su vez contiene los antecedentes y fundamentos de hecho y de derecho, y una parte resolutive.

Contenido de la Resolución que resuelve el Recurso de Revisión Insinuado.-

Parte considerativa.-

1.- La Facultad de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas para resolver recursos de revisión contenida y prevista en el numeral 5 del Art. 7 de la Ley que crea el Servicio de Rentas Internas. Facultada para revisar actos administrativos firmes o ejecutoriados. Facultad que concuerda la prevista en el Art. 143 del Código tributario que dispone que el Director General del Servicio de Rentas Internas en la Administración Tributaria Central tiene la facultad potestativa extraordinaria de revisar de oficio o previa insinuación del contribuyente interesado los actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas.

2.-En segundo término, la resolución del recurso de revisión se refiere a las resoluciones en virtud de las cuales la Dirección Regional respectiva del Servicio de Rentas Internas conoce y resuelve respecto de una petición de devolución de IVA formulada por una Entidad de Derecho Público. Téngase en cuenta que la Resolución se refiere a las peticiones de devolución de IVA y no habla de los reclamos de devolución de IVA.

Se hace relación a la principal causa de la Dirección Regional respectiva del Servicio de Rentas Internas para negar la devolución de IVA, cual es, que las facturas que pre-

tendían respaldar su devolución no cumplían con uno o varios requisitos del reglamento de Facturación.

3.-En tercer lugar, la parte considerativa o de antecedentes de la Resolución, se refiere a los escritos presentados que contenía en respectivo recurso de revisión y en el hace referencia a los fundamentos de hecho y de derecho del escrito mediante el cual se insinúa el recurso de Revisión.

Como habíamos afirmado, el Servicio de Rentas Internas usa como principal argumento para negar la devolución de IVA, el de que las facturas que respaldan la petición de devolución, adolecen de errores, enmiendas, tachaduras, incorrecta fecha de emisión, etc. En tanto que el principal argumento que puede esgrimirse contra tal aseveración es el de fundamentar el recurso principalmente en lo dispuesto por el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, el mismo que dispone que: En el caso de deficiencia de 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 que acrediten fehacientemente el pago del impuesto.

A continuación, el acto administrativo resolutorio del recurso de Revisión se refiere al trámite del mismo y hace referencia a las providencias en virtud de las cuales la Dirección General del Servicio de Rentas avocó conocimiento de los recursos insinuados y ordenó la instrucción del sumario respectivo concediendo el término a las partes para que presenten la documentación respectiva para probar sus aseveraciones.

4.-En cuarto lugar, la parte considerativa reconoce la eficacia de la norma contenida en el Art. 149 del reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno cuando refiriéndose a las pruebas presentadas durante el sumario instaurado en el trámite del recurso de revisión, afirma “Del análisis de las pruebas presentadas...con las cuales en ciertos casos ha subsanado varios de los motivos por los que en principio se negaron ciertos comprobantes de venta, de conformidad con el Art. 149 del Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario interno, es procedente reco-

nocer el derecho que le asiste a dicha institución para que se le reintegren...por IVA correspondiente a los meses de...”⁶.

Fundamentos de hecho y de derecho de la Resolución en el Recurso de Revisión.-

La Dirección General del Servicio de Rentas Internas se refiere a los principales fundamentos de hecho para negar la devolución de IVA por deficiencias en las facturas o comprobantes de venta.

Se refiere a la Disposición General Cuarta del D.E. publicado en el Registro Oficial No. 222 de 29 de junio de 1999 de acuerdo al cual “Si son detectados comprobantes de venta que no han sido llenados en forma conjunta y simultánea con sus copias reglamentarias se considerará que no cumplen con los requisitos establecidos en el presente Reglamento, debiendo aplicarse a los sujetos obligados las sanciones del caso...”.

Al respecto recordemos que el propio Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno en su artículo 149 señala cual es mecanismo subsidiario a aplicarse para sustentar una devolución de IVA pagado por Entidades de Derecho Público, cual es el de presentar o demostrar fehacientemente el pago del Impuesto a través de los comprobantes de retención en la fuente u otros mecanismos contables.

Parte Resolutiva.- Finalmente, en su parte resolutive contiene la decisión de modificar las resoluciones de la Dirección Regional respectiva, en la parte que considera que se ha subsanado los errores en las facturas con otros documentos contables reconociendo el derecho de la Entidad Pública a que se le reintegre el valor que la administración tributaria considera justificado.

Si bien la Ley Tributaria faculta que la devolución en caso de pago indebido se efectúe a través de nota de crédito, dinero en efectivo o transferencia, cuando se trata de devolución de IVA, se dispone su devolución a través de transferencia bancaria a la respectiva cuenta de la Entidad de Derecho Público en el Banco Central del Ecuador.

⁶ Resolución No. 01042 de 17 de diciembre de 2002 de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas

Además, en la parte Resolutiva del acto administrativo que atiende el recurso de Revisión insinuado, se dispone que la Unidad correspondiente del SRI proceda con la contabilización de las respectivas transacciones financieras y contables.

Téngase en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 105 del Código Tributario, la notificación es el acto a través del cual se hace saber a un contribuyente el contenido de un acto o Resolución Administrativa. Recordemos que al tratarse de un recurso de Revisión, al momento de insinuar el recurso, la Entidad de Derecho Público estaba en la obligación de señalar domicilio a través de un Casillero judicial, y este es el mecanismo que se usa para la notificación de la Resolución.

Notificación de la resolución.- Es importante la fecha de notificación con la Resolución del recurso de Revisión, ya que en caso de que la Entidad de Derecho Público no esté de acuerdo con el contenido de la misma, tiene la facultad de impugnarla en la vía contencioso tributaria presentando una demanda ante el tribunal Distrital de lo Fiscal en el Término de 20 días contados a partir de la notificación, pues así lo dispone el Art. 229 del Código Tributario que señala que: “Quienes se creyeran perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de los veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días si residieren en el exterior. El plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de lo que se pretenda indebidamente pagado”.

SILENCIO ADMINISTRATIVO FRENTE A LA DEVOLUCION DE IVA .-

El Art. 21 del decreto Ley No. 05 publicado en el registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1995, que reforma a la Ley No. 51, dispone que a partir del 1 de enero de 1995, la Administración Tributaria tiene el plazo de 120 días hábiles para resolver o atender reclamaciones o recursos de los contribuyentes. Dispone la norma que si transcurrido

ese tiempo no hubiere pronunciamiento expreso, el silencio administrativo será considerado como aceptación tácita de la petición reclamo o recurso presentado.

Por consiguiente, ante una petición o recurso presentado por una Entidad de Derecho Público para que se le devuelva el IVA pagado por sus compras de bienes y servicios, tiene que haber una Resolución expresa en el plazo de 120 días hábiles contados desde el siguiente día hábil al de su presentación.

La Resolución debe ser expresa, es decir, tiene que ser emitida por escrito, en forma motivada, con expresión concreta de los fundamentos de hecho y de derecho, con cita de la documentación y actuaciones que la fundamentan y de las normas legales aplicadas. Únicamente cuando la resolución expresa acepta en su totalidad la petición, terminará la controversia, si la acepta solamente en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia dentro de la acción contencioso tributaria que eventualmente pudiese iniciar el contribuyente; y si la resolución fuere íntegramente negativa de la petición o solicitud del reclamante, no se alterará la situación jurídica del reclamante hasta que el Juez competente dictamine lo contrario.

En los casos de negativa total o parcial el contribuyente puede proponer acción contencioso tributaria ante el tribunal Distrital de los Fiscal, en el plazo de veinte días de notificada la resolución a impugnarse.

En el capítulo siguiente, al estudiar el procedimiento contencioso jurisdiccional para reclamar devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público, estudiaremos más a fondo sobre el particular.

Conclusiones.-

Para el Servicio de Rentas Internas, desde el punto de vista procesal administrativo, la petición o solicitud con la cual una entidad pública solicita la devolución de IVA pagado en sus compras de bienes y servicios, es un reclamo administrativo tributario y el acto administrativo que lo atiende, es una resolución, frente a la cual la entidad pública

afectada por ella, en vía administrativa, no tiene más alternativa que insinuar un recurso de revisión en los términos del Art. 143 del Código Tributario. A diferencia de esta opinión, estimo que no puede dejar de observarse la disposición del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo a la cual la petición de devolución de IVA que mes a mes presenta una entidad pública es una declaración acompañada de la solicitud de devolución. Como declaración es susceptible de verificación por parte de la administración en ejercicio de la facultad determinadora, y bajo este punto de vista, el acto administrativo que emana de la administración como consecuencia de la declaración, no es una resolución, sino, precisamente un acto de verificación, susceptible de un reclamo administrativo tributario en los términos del Art. 115 del Código Tributario, y no de insinuación de recurso de revisión. Distinción que tiene que ver fundamentalmente con los plazos de prescripción, pues para presentar un reclamo administrativo existen 20 días de plazo, y para insinuar un recurso de revisión, hay que observar los plazos previstos en el Art. 143 del Código tributario, siempre que se trate de una resolución ejecutoriada como antecedente.

CAPITULO TERCERO

IMPLICACIONES PROCESALES JURISDICCIONALES EN LA DEVOLUCIÓN DE IVA A ENTIDADES PUBLICAS: LA ACCIÓN JURISDICCIONAL PARA DEVOLUCIÓN DE IVA A LAS ENTIDADES DEL SECTOR PUBLICO.

ANTECEDENTES.-

LA ACCION.- Etimología.- Según el Diccionario Jurídico elemental de Guillermo Cabanellas, la palabra acción proviene del latín *agere*, que significa hacer u obrar. “En sus significados generales, acción equivale a ejercicio de una potencia o facultad...Efecto o resultado de hacer...Acción denota el derecho que se tiene a pedir alguna cosa o la forma legal de ejercitar éste”

En el ámbito jurídico, la acción denota el derecho que se tiene a pedir alguna cosa o la forma legal de ejercitar éste derecho. En cuanto derecho, consta en las leyes sustantivas (códigos civiles, de comercio, penales y demás leyes, reglamentos, etc); en cuanto a modo de ejercicio, se regula por las leyes adjetivas (códigos procesales, leyes de enjuiciamiento...) ” (Cabanellas Guillermo, Diccionario Jurídico Elemental, Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires, Pag. 7).

El Art. 70 del Código de Procedimiento Civil define a la demanda como “...el acto en el que el demandante deduce su acción o formula la solicitud o reclamación que ha de ser materia principal del fallo”

Coinciden Los tratadistas y la doctrinan en manifestar que la demanda es el acto inicial del juicio en que el demandante deduce su acción contra el demandado o formula la solicitud o reclamación que ha de ser materia principal de la sentencia. Siguiendo a Humberto Cabrera Acosta en su obra “Teoría General del Proceso y la Prueba” la acción, dentro del ámbito procesal tiene varias acepciones.

Puede mirarse a la acción como sinónimo de derecho, como sinónimo de pretensión o como facultad de provocar la actividad de la jurisdicción.

Como sinónimo de derecho, cuando se afirma que el actor tiene derecho para proponer su acción, dicho de otro modo, cuando el actor tiene un derecho efectivo que puede ser tutelado en el proceso.

Como pretensión, es lo que se desea obtener del órgano jurisdiccional en su Resolución. Diríamos, desde este punto de vista que la acción debe contener una pretensión, la que para tener éxito, debe ser fundada.

Históricamente en el derecho romano se consideraba que a cada derecho violado correspondía una acción, por ello se consideraba que el derecho romano no era un sistema de derechos sino un sistema de acciones.

Acción y demanda.- Vista la acción, como derecho y como pretensión, para que la misma se convierta en algo concreto, es necesario la intervención del órgano jurisdiccional, el que, precisamente, entra en actividad, una vez materializada la Acción A través de la demanda. Por tanto, desde este punto de vista, puede entenderse a la acción como elemento iniciador de la actividad de la jurisdicción.

Definición de la Acción.- Siguiendo estos tres significados, podemos entender a la acción como la facultad de pretender el reconocimiento de un derecho a través de la manifestación del órgano jurisdiccional con potestad legal para hacer oponible su decisión a todos los demás sujetos. Procesalmente, la acción se materializa a través de la demanda, que es el acto jurídico inicial en una contienda legal y que debe contener la pretensión, solicitud o reclamo del accionante o demandante.

Demanda y Acción, están íntimamente vinculados desde el punto de vista procesal, ya que "...la demanda es el medio para el ejercicio de una acción, dicho de otro modo, la acción se ejercita mediante la demanda y, en esta se encuentra la pretensión, que es el objetivo concreto perseguido por el demandante en cada proceso, y los funda-

mentos de hecho y de derecho que constituyen su causa” GJ-SD-XIV, No. 6, Tomado de Ediciones Legales, Legislación Procesal Ecuatoriana, Tomo 1, Pag. 111)

Según Peñaherrera, (Tomado de Tomado de Ediciones Legales, Legislación Procesal Ecuatoriana, Tomo 1, Pag. 111) , acción es “...1.- La facultad de dirigirse a la autoridad judicial para que declare o haga efectivo el derecho violado; 2.-De acuerdo con su etimología – de agüere, obrar – el acto mismo de dirigirse al juez con ese objeto, y 3.- El modo o la forma de obrar que en efecto ha de observarse”.

Para Hernando Devis Echendía la acción es una actividad jurídica por naturaleza, ya que da lugar al nacimiento de relaciones jurídicas, derechos y obligaciones, y además, es un derecho subjetivo, autónomo y público. Debe entenderse como un derecho subjetivo en si mismo, inherente a todas las personas naturales o jurídicas que tienen la facultad de acudir al órgano jurisdiccional estatal para “que les preste el servicio público” de su jurisdicción sin importar cual es el derecho que alegan o pretenden alegar o si ese derecho esta debidamente fundamentado o no. Es decir, el derecho de la acción, como derecho subjetivo, para este autor, es independiente y autónomo del derecho material que pretende tutelar a través del órgano jurisdiccional. Además, para Devis Echendía, la acción es un derecho público, que esta dentro de los derechos constitucionales de los individuos.

La Acción y la Pretensión.- Suele confundirse los conceptos de acción y pretensión. Como hemos visto, la acción o el derecho de acción faculta a todo ciudadano de acudir al órgano jurisdiccional reconocido legalmente por el Estado para que le satisfaga un intereses. También habíamos visto que la acción se materializa a través de la demanda que la contiene. Pero la demanda, para ser efectiva ante el órgano jurisdiccional debe contener o referirse al derecho a asunto que pretende el accionante le sea reconocido. El Art. 70 del Código de Procedimiento Civil define que la demanda es el acto en que el demandante deduce su acción o formula la solicitud o reclamación que ha de ser materia principal del fallo.

Por su parte, el Art. 71 del mismo cuerpo legal, cuando se refiere al contenido de la demanda, en su numeral cuarto dispone que la demanda contendrá, “la cosa, cantidad o hecho que se exige”.

El numeral tercero del Art. 231 del Código Tributario que se refiere a los requisitos que debe reunir la demanda contencioso tributaria, incluye como requisito de la demanda “la pretensión concreta que se formule”. Para Humberto Cabrera Acosta, en sentido general, se entiende como pretensión, a lo que se pretende, lo que se pide o lo que se reclama.

Desde el punto de vista procesal, la pretensión es un elemento esencial de la acción y por consiguiente, es un elemento de la demanda. Entonces, procesalmente, la pretensión es un requisito de la acción que a su vez, se materializa a través de la demanda. Esto desde el punto de vista procesal, pero desde el punto de vista jurídico la pretensión es exigir a través del órgano jurisdiccional la subordinación de un interés ajeno al interés propio.

Elementos de la acción y de la pretensión.- Suele confundirse entre los elementos de la acción y de la pretensión. Sin embargo coincide la doctrina en afirmar que los elementos de la acción y la pretensión son los sujetos, su objeto y su causa.

1.- Los sujetos de la acción y de la pretensión.-

En cuanto a la acción, son sus sujetos el actor y el Juez u órgano judicial. El primero como sujeto activo de la acción y el segundo como sujeto pasivo. Sujeto activo o actor puede ser cualquier persona, que cumpla los requisitos previstos en la Ley y sujeto pasivo o Juez, el órgano judicial competente.

En materia tributaria, de acuerdo al Código Tributario Ecuatoriano, en el proceso contencioso tributario de impugnación, es actor quien se crea perjudicado por una resolución expedida en un reclamo de única y última instancia, por parte de la administración tributaria. Este sería el sujeto activo de la acción. Es sujeto pasivo de la acción es el

Tribunal Distrital de lo Fiscal. El Art. 220 del Código Tributario dispone que El Tribunal Distrital Fiscal es competente para conocer y resolver de las acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

En cuanto a los sujetos de la pretensión tributaria son los demandantes y los demandados.

El Art. 217 del Código Tributario dispone que: La Jurisdicción contencioso-tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinen obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de Leyes, Reglamentos o Resoluciones de carácter tributario.

En materia tributaria, a diferencia del Derecho Común en que el demandado puede ser cualquier persona, el demandado tiene que ser siempre una autoridad de la administración tributaria, y concretamente en los Juicios de Impugnación, la autoridad administrativa de la que emanó el acto administrativo impugnado.

El objeto de la acción y de la pretensión.- En este punto la doctrina coincide en distinguir entre el objeto de la demanda, de la acción y de la pretensión. El objeto de la demanda es conseguir una sentencia favorable que acceda a lo que ella contiene.

Por el contrario, el objeto de la acción es la sentencia en si misma, favorable o desfavorable, ya que, como habíamos visto, entendida la acción como derecho autónomo de acudir al órgano jurisdiccional, su objetivo es iniciar la actividad del, órgano judicial y desde este punto de vista, el objeto de la acción es llegar a la sentencia, la que finalmente podrá ser favorable o desfavorable. El objeto de la pretensión es obtener que la sentencia sea favorable y satisfaga lo que en ella se plantea.

“La acción contencioso tributaria tiene por objeto obtener del órgano jurisdiccional específico, que es el Tribunal Fiscal, la anulación o la modificación de los efectos de

la Resolución Administrativa de última o única instancia dictada en materia tributaria por los órganos o funcionarios respectivos...La acción, por consiguiente, que la ley concede en el Art. 243 del Código Tributario, a los que “se creyeren perjudicados” con una Resolución Definitiva en el orden administrativo, se la ejerce contradiciendo o refutando aquella resolución ante el Tribunal Fiscal, para obtener la eliminación o atenuación del perjuicio que deviene de la misma...” .(Fallo de Casación 13-VII-79 (Recurso 53-33, Boletín 23).

El fallo antes indicado se refiere al objeto de la pretensión en materia de juicio de impugnación tributaria, cual es, “...obtener del órgano jurisdiccional específico, que es el Tribunal Fiscal, la anulación o la modificación de los efectos de la Resolución Administrativa de última o única instancia dictada en materia tributaria”

La causa de la acción y la causa de la pretensión.-

En este punto la distinción parece más sutil. Desde mi punto de vista, la causa de la pretensión estaría en su razón y en su objetivo. Entendida la pretensión como el pedido que debe contener la demanda, toda pretensión debe buscar un efecto o tener un objetivo.. Así, el objetivo de la pretensión es que en sentencia el órgano judicial conceda la tutela jurídica respecto de determinado derecho que el demandante considera vulnerado.

Como habíamos visto, la razón de la pretensión esta en los fundamentos de hecho y de derecho que la respaldan, por lo que podríamos afirmar que la causa de la pretensión está dada por el conjunto de argumentos de orden legal relacionados con determinado hecho que impulsarían al actor a acudir al órgano jurisdiccional para que este tutele un derecho que cree vulnerado. En cambio, la causa de la acción se relaciona con el interés que justifica promover un proceso.

Finalidad de la pretensión.- En la jurisdicción ordinaria, civil, laboral o mercantil, el fin de la pretensión es la tutela del interés particular del demandante puntualizado en la demanda a través de la “cosa, cantidad o hecho que se pide”.

En los procesos penales en los que media denuncia o acusación particular, en fin de la pretensión es la sanción al imputado a través de la declaración de responsabilidad.

En materia tributaria, fundamentalmente en los proceso de impugnación de actor administrativos la finalidad de la pretensión es la anulación o modificación del acto administrativo impugnado o como afirma el Fallo de casación antes citado “...obtener del órgano jurisdiccional específico, que es el Tribunal Fiscal, la anulación o la modificación de los efectos de la Resolución Administrativa de última o única instancia dictada en materia tributaria”.

ACCION Y PRETENSION EN MATERIA PROCESAL TRIBUTARIA.-

En materia procesal tributaria en la legislación tributaria podemos distinguir que:

1.- La demanda es acto jurídico que da inicio al proceso y a través del cual se concreta el derecho de acción que les corresponde a los contribuyentes para acudir al Tribunal Distrital de los Fiscal y la pueden proponer quienes se creyeren perjudicados por una Resolución de única o última instancia administrativa, pudiéndola impugnarla ante el Tribunal Distrital Fiscal.

2.- La acción se concreta a través de la demanda y la pretensión es un requisito de la demanda. El Código Tributario habla de la “pretensión concreta que se formule”, que en los juicios de impugnación no es otra que la de “...obtener del órgano jurisdiccional específico, que es el Tribunal Fiscal, la anulación o la modificación de los efectos de la Resolución Administrativa de última o única instancia dictada en materia tributaria”.

LA ACCIÓN CONTENCIOSO TRIBUTARIA PARA DEVOLUCION DE IVA PAGADO POR ENTIDADES PUBLICAS.-

Procedimiento Contencioso Tributario.-

El procedimiento contencioso tributario es el conjunto de actos, etapas y medios que en la Forma señalada en la Ley , permite al Tribunal Distrital de lo Fiscal resolver las controversias contencioso tributarias que se suscitan entre las diferentes administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, como consecuencia de actos de determinación tributaria o derivados de obligaciones de carácter tributario.

Actor.- De acuerdo al Art. 32 del Código de Procedimiento Civil, actor es quien propone la demanda.

Por consiguiente, en el procedimiento Contencioso Tributario, el actor o demandante es la persona natural o jurídica o ente colectivo, que deduce la demanda contencioso tributaria.

En el caso de demanda por devolución de IVA pagado por una entidad de Derecho Público, el actor siempre será una Entidad de Derecho Público de las descritas en el Art. 118 de la Constitución Política de la República, esto es:

Los organismos y dependencias de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; los organismos electorales; los organismos de control y regulación; las entidades que integran el régimen seccional autónomo; 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; las personas jurídicas creadas por acto legislativo seccional para la prestación de servicios públicos.

El Art. 7 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado dispone que:

“Las entidades y organismos del sector público e instituciones autónomas del Estado, con personería jurídica, comparecerán por intermedio de sus representantes legales o procuradores judiciales...el patrocinio de las entidades con personería jurídica y entidades autónomas de conformidad con la ley o los estatutos respectivos, incumbe a sus representantes legales, síndicos, directores o asesores jurídicos o procuradores judiciales, quienes serán civil, administrativa y penalmente responsables del cumplimiento de esta obligación...”

Demandado.- Es aquel contra quien se propone la demanda, según lo dispone el Art. 32 del Código de Procedimiento civil.

En el proceso Contencioso Tributario, el demandado es la Administración Central. Tratándose el IVA un Impuesto de Administración por parte de la Administración Tributaria Central, en un procedimiento contencioso tributario propuesto por una Entidad de derecho Público , la demandada será siempre la Administración Tributaria Central que estará representada por sus diversos órganos:

Así, cuando se impugna un acto o resolución, la demandad será la autoridad del órgano administrativo que lo emitió.

Tratándose de devolución de IVA a una Entidad de Derecho Público, habrá que establecer si se impugna una resolución que niega la devolución total o parcialmente que proviene de la Dirección Regional de Servicio de Rentas Internas o si se trata de una Resolución de la Dirección General del Servicio de Rentas Internas cuando se ha insinuado un recurso de revisión. En el primer caso se demandará al Director Regional del Servicio de Rentas Internas y en el Segundo a la Dirección General del Servicio de Rentas Internas

El Art. 229 del Código Tributario dispone que quienes se creyeren perjudicados por una resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital de los Fiscal , dentro de los veinte días contados desde el siguiente al de su notificación, si residieren en el territorio del Estado, o de cuarenta días si residie-

ren en el exterior. Agrega esta norma legal, que el plazo será de seis meses, resida o no el reclamante en el país, si lo que se impugna fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de los que se pretenda indebidamente pagado.

Como hemos visto, el Art. 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario interno dispone que el IVA que paguen las Entidades de Derecho Público en sus compras de bienes y servicios, será reintegrado en un tiempo no mayor a 30 días, a través de la respectiva nota de crédito, cheque o transferencia bancaria. Sin embargo, esta norma no señala el plazo dentro del cual debe presentarse la solicitud de devolución, existiendo un vacío legal al respecto, aspecto que fue analizado en el capítulo anterior en el acápite relativo a la oportunidad de la presentación del reclamo o solicitud de devolución del IVA pagado por una entidad de derecho público.

OPORTUNIDAD DE LA DEMANDA CONTENCIOSO TRIBUTARIA PARA DEVOLUCIÓN DE IVA.-

Siguiendo el criterio del Servicio de Rentas Internas de considerar, para efectos de plazos de prescripción, a la solicitud o pretensión de devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público como similar al de la Institución del reclamo o acción de pago indebido, podríamos afirmar que existen tres diferentes escenarios para presentar, desde el punto de vista de la oportunidad procesal, la demanda contencioso tributaria de devolución de IVA a una Entidad de Derecho Público.

1.- Un primer escenario, cuando la Entidad de Derecho Público hubiere pagado el IVA por las compras de bienes y servicios por un período determinado y presentado su solicitud de devolución al amparo del Art. 73 del Código Tributario y la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas hubiere resuelto la negativa total o parcial de dicha petición. En este caso la Entidad de Derecho Público podrá impugnar total o parcialmente dicha Resolución, según el caso, y deberá presentar la demanda en veinte días contados desde el día hábil siguiente al de notificación de la resolución, sin embargo, no olvidemos que el Art. 229 del Código Tributario dispone que el plazo para presentar una demanda contencioso tributaria, será de seis meses, si lo que se

impugnare fuere una resolución administrativa que niegue la devolución de los que se pretenda indebidamente pagado.

Habíamos visto que para el SRI en cuanto a plazos de prescripción se asimila los conceptos de devolución de IVA para entidades del Sector Público, con devolución de lo indebidamente pagado, por consiguiente la demanda podría proponerse en ese plazo de seis meses.

No existe jurisprudencia al respecto, sin embargo, la autoridad tributaria, de ser este el caso, es decir si se presentó la demanda vencidos los veinte días que prevé el Art. 229 del Código tributario, pero dentro del plazo de seis meses, podrá interponer la excepción de prescripción de la Acción, y, a su vez, la Entidad pública alegar la oportunidad de la presentación de esa acción, con fundamento en el segundo párrafo de la referida norma legal, es decir, que al tratarse de una demanda para reclamar la devolución de un tributo, el plazo de prescripción para presentar la demanda es de seis meses contados a partir del día hábil siguiente a la notificación con la resolución de única o última instancia.

2.-El mismo criterio se aplica para el caso en que se trata de Impugnar una resolución de la Dirección General del Servicio de Rentas que resuelva en recurso de revisión insinuado por la Entidad de Derecho Público.

3.-De acuerdo a lo dispuesto por el Art.305 del Código Tributario el reclamo o la acción de pago indebido prescribe en el plazo de tres años de efectuado el pago del tributo.

Supongamos el caso de que una Entidad de Derecho Público declaró y pagó el IVA por un determinado mes y nunca presentó la solicitud de devolución a la Dirección Regional Respectiva. En este caso, con fundamento en lo dispuesto en el Art. 305 del Código Tributario, el contribuyente, partiendo del criterio adoptado por el Servicio de Rentas Internas de aplicar los plazos de prescripción para la acción de pago indebido a la de devolución de IVA para una Entidad de Derecho Público, esta podría demandar directamente la devolución del IVA, y para ello tendría el plazo de tres años a partir de

la fecha de pago, sin embargo, desde el punto de vista práctico, y de contar con toda la documentación de respaldo es sería mejor intentar previamente la petición de devolución por vía administrativa, en la que se tendría una instancia administrativa ulterior a través del recurso de revisión luego del cual se podría intentar la acción contencioso tributaria.

Recordemos que el Art. 229 del Código Tributario dispone que la acción contenciosa tributaria podrá iniciarse por quien se creyere perjudicado por una resolución de única o última instancia y para ello tendrá el plazo de 20 días para proponer la demanda y ese plazo solamente podrá ser de seis meses cuando se demanda la devolución de lo indebidamente pagado o pagado en exceso.

4.- Para el caso de las Acciones Directas de las que trata el numeral 5 del Art. 221 del Código Tributario, esto es de las acciones de pago indebido o del pago en exceso cuando el pago se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación tributaria.

Tratándose de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público cuya devolución se está solicitando este caso es de difícil aplicación y se daría en el caso de que la Entidad de derecho Público declare y pague el IVA por un determinado período y solicita la devolución al amparo del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario interno y que la Administración Tributaria al conocer la petición de devolución indique que el IVA pagado no corresponde al Impuesto realmente causado y disponga un pago adicional a la Entidad Pública y que esta realice el pago, pudiendo, presentar acción directa ante el Tribunal Fiscal por la diferencia pagada luego del acto de revisión y no devuelta con el mismo.

CONTENIDO DE LA DEMANDA CONTENCIOSO TRIBUTARIA:

De acuerdo a lo dispuesto por el Atr. 231 del Código tributario la demanda contencioso tributaria contendrá:

1. El nombre y apellido de la persona natural demandante, con expresión de si lo hace a nombre propio o en representación de otra, y en este caso, el nombre y apellido del representado, o la denominación de la persona jurídica o ente colectivo, sin personalidad jurídica, a nombre de quien se presente la demanda, con indicación, en cualquier caso, del domicilio tributario;

Comentario: En el caso de demanda contencioso tributaria presentada para reclamar devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público, el actor o demandante será el Representante Legal de, la Entidad de Derecho Público de que se trate o su Procurador Judicial.

La Entidad de Derecho Público, de aquellas reconocidas como tales según lo previsto en el Art. 118 del Código Tributario, actuará a través de su personero legal

2. La mención de la Resolución o acto que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho que se arguyan, expuestos con claridad y precisión;

Comentario.- Como habíamos visto, en el caso de demanda propuesta por una Entidad de Derecho Público para devolución de IVA, esta puede presentarse contra la Resolución dictada por el Director Regional respectivo o en caso de haberse propuesto recurso de revisión, contra la Resolución que dicte la Dirección General del Servicio de Rentas Internas que resuelva el recurso de revisión interpuesto.

Uno de ellos es el acto administrativo que habrá que hacer constar en la demanda, con mención del número, autoridad que lo dictó, número de expediente, fecha de emisión y fecha de notificación.

3.-En cuando a los fundamentos de hecho, se hará una relación del procedimiento administrativo indicando el mes o los meses de IVA pagado a los que se refiere la demanda, la Resolución o resoluciones dictadas en fase administrativa y la indicación de la negativa total o parcial de las solicitudes o recursos para la devolución del IVA. Se indicará además los documentos de los cuales consta fehacientemente el pago del

IVA cuya devolución se demanda con indicación de las fechas de declaración y pago del Impuesto, las declaraciones de retenciones en la fuente de IVA y de impuesto a la renta y la referencia a todo documento contable del cual se desprenda el pago del IVA cuya devolución se demanda.

4.-En lo que hace relación a los fundamentos de derecho, se hará referencia fundamentalmente a los Artículos 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno y 149 de su Reglamento.

El Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que el IVA pagado por las entidades del Sector Público en la adquisición de bienes o demanda de servicios, será reintegrado, contra la presentación de la solicitud acompañada de las copias de las facturas respectivas, añadiendo el Art. 3 de la resolución No. 0043 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No.123 del 19 de julio del 2000) que al formulario de solicitud se acompañará copia certificada de las facturas en las que conste el IVA pagado así como un detalle de las mismas en medio magnético.

Como habíamos visto en el Capítulo Primero de este trabajo, el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno que señala que: “En el caso de deficiencias de las facturas se aceptará....los comprobantes de retención...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”

Puede añadirse, además, como fundamento de derecho que la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, al no existir norma expresa que le faculte a no devolver el IVA pagado por una entidad de Derecho Público en sus compras de bienes y servicios cuando ha demostrado fehacientemente el pago del Impuesto, aduciendo supuestos errores formales en las facturas, está violando lo dispuesto en la Constitución Política de la República en el Art.119 que dispone que “Las Instituciones del estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos, no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la constitución y en la Ley...”, es más, el Art. 151 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno dispone que en caso de que la información para pretender la devolución del IVA sea falsa, se aplicará las

sanciones previstas en el Libro Cuarto del Código Tributario, que se refieren al cometimiento de faltas reglamentarias en la gestión tributaria, sección dentro de la cual ninguna norma contempla como sanción a una supuesta falta formal reglamentaria la no evolución del importe total de un tributo pagado cuya devolución se reclama, ya que el hacerlo, implicaría la violación del principio constitucional de legalidad según el cual para el cometimiento de alguna falta solamente se puede aplicar las sanciones que expresamente señalan las leyes.

5.- La petición o pretensión concreta que se formule;

Comentario.- Considerando que se está impugnando una resolución Administrativa que está negando total o parcialmente la devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público, la Petición debe estar dirigida a que se modifique total o parcialmente dicho Acto Administrativo y que en la modificación se incluya la devolución de IVA que se ha negado, incluyendo los respectivos intereses.

Es preciso tomar en cuenta la importancia procesal de solicitar en la pretensión o cosa concreta que se pide, ya que en la demanda contencioso tributaria se está impugnado el contenido de un acto administrativo, por consiguiente deberá pedirse que se modifique o deje sin efecto, total o parcialmente, la correspondiente Resolución administrativa impugnada

6. La designación de la Autoridad demandada, esto es de la que emane la Resolución o acto impugnado, con expresión del lugar donde debe ser citada;

Comentario.- La Designación de la autoridad demandada dependerá de quien provino el Acto Administrativo que se está impugnado, pudiendo provenir del Director Regional respectivo, en caso de que no se insinuó recurso de revisión, o por el contrario, en caso de haberse insinuado Recurso de revisión, el demandado será el Director General del Servicio de Rentas Internas

5. La cuantía de la reclamación.- en la que se señalara el importe del tributo a devolverse y el reclamo de la devolución de los respectivos intereses;

Comentario.- En la cuantía de la demanda se incluirá el importe del IVA cuya devolución se reclama y los respectivos intereses

6. El señalamiento del domicilio especial para las notificaciones que correspondan al actor, que deberá hallarse en Quito y dentro del perímetro legal; y,

Señalamiento de Casillero Judicial

7. La firma del compareciente, con indicación del número de la cédula de identidad o de la tributaria y del registro único de contribuyentes, según corresponda, y la firma de su abogado defensor. Si fueren varios los demandantes.

Tasas Judiciales.-

De conformidad con lo previsto por el Art. 6 de la Ley No. 2003-16 Reformatoria a la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, publicada en el Registro Oficial No. 176 de 24 de septiembre de 2003, los representantes legales de las instituciones del Sector Público estarán exentos del pago de tasas judiciales. Como hemos visto, en este tipo de procesos en los que se demanda la devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público, el actor siempre será una Entidad Pública actuando a través de su representante legal o judicial, por consiguiente, este tipo de demandas no estará sujeto al pago de tasas judiciales para su presentación.

TRIBUNAL COMPETENTE PARA CONOCER LA DEMANDA CONTENCIOSO TRIBUTARIA.-

Jurisdicción y Competencia Tributaria.- La Jurisdicción Contencioso Tributaria consiste en la potestad pública de conocer y resolver las controversias que se suscitan entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros.

Recordemos que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 1 del Código de Procedimiento Civil, la jurisdicción, es decir, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los magistrados y jueces establecidos por las Leyes. En tanto que la competencia es la medida dentro de la cual la potestad se juzgar y hacer ejecutar lo juzgado está distribuida entre los diversos tribunales.

El Art. 218 del Código Tributario dispone que la Jurisdicción contencioso tributaria las ejercerán los Tribunales Distritales de los Contencioso Tributario como órganos de única o última instancia y por la Sala Especializada de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia como Tribunal de Casación.

Por consiguiente podríamos concluir que en materia tributaria son competentes para ejercer jurisdicción contencioso tributaria, los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, los que tiene la facultad de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en los juicios contencioso tributarios.

Mediante Resolución de la Corte Suprema de Justicia publicada en el Registro Oficial No. R.O. No. 310 de 5 de noviembre de 1993 resuelve determinar la Jurisdicción de los Tribunales Distritales de lo Fiscal de la siguiente manera:

1.- El Tribunal Distrital de los Fiscal con sede en la ciudad de Quito tendrá jurisdicción en la provincia de Pichincha, Imbabura, Carchi, Cotopaxi, Tungurahua, Chimborazo, Bolívar, Pastaza, Napo y Sucumbíos.

2.-El Tribunal Distrital de lo Fiscal con sede en la ciudad de Guayaquil, con jurisdicción, tendrá Jurisdicción en la Provincia de Guayas, Los Ríos , El Oro y Galápagos.

3.-El Tribunal Distrital de los Fiscal con sede en la ciudad de Portoviejo tendrá jurisdicción en las Provincias de Manabí y Esmeraldas.

4.- El Tribunal Distrital de los Fiscal con sede en la ciudad de Cuenca que tendrá jurisdicción en las provincias de Azuay, Cañar, Loja, Morona Santiago y Zamora Chinchipe

Mediante Resolución publicada en el R.O. No. 556, de 16 de enero de 2002 Se crea el Tribunal Distrital de los Fiscal con sede en la ciudad de Ambato y jurisdicción en las Provincias de Tungurahua, Cotopaxi y Pastaza.

El ,Art. 230 del Código Tributario Dispone que las demandas se presentarán en la Secretaría del Tribunal Distrital de lo Fiscal del domicilio del actor.

Tratándose de una demanda que presenta una Entidad de Derecho Público para devolución de IVA, la demanda se presentará en le Tribunal Distrital de lo Fiscal que tenga jurisdicción y competencia en el domicilio de la Entidad de Derecho Público respectiva.

CITACIÓN DE LA DEMANDA.- El Art. 237 del Código Tributario dispone que se citará la demanda y las providencias recaídas en ella a la autoridad demandada o al titular del órgano del órgano administrativo de la que emanó el acto impugnado.

Las citaciones la practicará el funcionario competente, entregando a la autoridad demandada, en su oficina, copia fiel de la demanda y de la providencia respectiva.

Si la citación con la demanda no pudiere ser personal, esta se hará en 3 días distintos, en la oficina de la autoridad demandada dejando boletas que contengan copias de la demanda y la providencia recaída en ella. Tanto si la citación es en persona, como si es por boleta, quien reciba las boletas, suscribirá el comprobante que acredite el hecho de la citación. También la citación puede hacer por comisión en caso de que la autoridad demandada ejerza sus funciones permanentes fuera de la sede del tribunal.

LA CONTESTACIÓN A LA DEMANDA.- El Art. 243 del Código Tributario dispone que una vez admitida a trámite la demanda, el Ministro de Sustanciación dispondrá que se la cite al demandado concediéndole el término de 15 días para que la conteste, térmi-

no que podrá ser prorrogado por cinco días más cuando el demandado lo solicitare, antes del vencimiento del término originalmente concedido. El Art. 9 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado dispone que Los organismos y entidades del sector público tendrán el término de veinte días para contestar demandas, contado a partir de la citación o notificación, sin perjuicio del término adicional por la distancia, con arreglo a la ley, cuando la acción se hubiere planteado fuera de la Capital de la República

La Contestación a la demanda y los fundamentos en que se sustenta el Servicio de Rentas Internas.- Estructura de la Contestación

1.- Comparecencia.- Comparece la Autoridad demandada, Director Regional del Servicio de Rentas Internas o Director General, en caso de que se haya insinuado Recurso de Revisión y se impugne la Resolución emitida en el trámite del recurso de Revisión. Puede comparecer otro personero ofreciendo poder o ratificación de la autoridad demandada. Generalmente el abogado de la Administración Tributaria que tendrá a su cargo la defensa en el proceso.

El fundamento legal está en el Art. 244 del Código Tributario que dispone que la contestación a la demanda contendrá: El nombre y apellido del que comparece, como autoridad o titular de la oficina u órgano que dictó el acto administrativo materia de la impugnación o contra quien se hubiere enderezado la acción, o los nombres y apellidos de quien comparece como su procurador.

El Art. 38 del Código de Procedimiento Civil dispone que son procuradores judiciales los mandatarios que tienen poder para comparecer en juicio por otro, pudiendo nombrar procuradores los que tienen la facultad legal de comparecer en juicio por si mismos, agregando el Art. 40 del referido cuerpo legal que únicamente los abogados en libre ejercicio pueden comparecer en juicio como procuradores judiciales y asistir a las juntas, audiencias y otras diligencias en representación de las partes cuando estas no puedan concurrir personalmente.

Téngase en cuenta que la procuración judicial a favor de un abogado debe otorgarse por escritura pública o por escrito reconocido ante el juez de la cusa.

En caso de que el Procurador no legitime su intervención al momento de comparecer, el Juez o Tribunal podrá concederle el término de 15 días para legitimar su intervención, pudiendo ser declarado como falso procurador en caso de que no lo hiciera en ese término, y como consecuencia de ello ser condenado a pago de costas y multa de uno a diez dólares por cada día de retraso como consecuencia de la falsa procuración.

2.-Los fundamentos de hecho y de derecho de las excepciones que proponga la

demandada.- En la contestación se hace relación de la demanda y de la Resolución Administrativa objeto de la impugnación en juicio, indicando su número y fecha y a los meses de devolución de IVA a los que se refiere la demanda. Se indica, además, la cuantía por lo que ha sido demandada la autoridad administrativa de la que emanó el acto administrativo impugnado. Posteriormente, la contestación a la demanda se refiere a las excepciones planteadas.

Recordemos que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 99 del Código de Procedimiento Civil codificado, las excepciones son dilatorias o perentorias, calificándose como dilatorias las que tienden a suspender o retardar la resolución de fondo, y perentorias las que extinguen en todo o en parte la pretensión a que se refiere la demanda .

Pese a que no es motivo de discusión en la demanda, a manera de antecedente se indica que la Resolución Administrativa objeto de la Impugnación, así como las resoluciones que le sirvieron de antecedente constituyen actos administrativos emitidos en ejercicio de las atribuciones conferidas a la Administración Tributaria conforme lo previsto en los Artículos 68 y 69 del Código Tributario (Facultad determinadota y facultad resolutive) en cumplimiento de los previsto en los numerales 5 y 6 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

El Art. 69 del Código Tributario se refiere a una de las facultades de la Administración Tributaria, cual es , la facultad Resolutive, de acuerdo a la cual las autoridades admi-

nistrativas están obligadas a expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros.

El Artículo 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas en sus numerales 5 y 6 se refiere a las facultades que tiene el Director General del Servicio de Rentas Internas para resolver recursos de revisión y la facultad de delegar sus atribuciones a los funcionarios que se determine en el reglamento Orgánico Funciona. Esta última facultad se refiere a la delegación a los Directores Regionales para resolver sobre las peticiones de devoluciones de IVA formuladas por las Entidades de Derecho Público en cumplimiento de lo dispuesto por el Art.73 de la Ley de Régimen Tributario interno.

Presunciones de Legitimidad y Ejecutoriedad del Acto Impugnado.- Además, en la Contestación a la demanda el Servicio de Rentas Internas suele argumentar que el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria goza de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad conforme lo dispone el Art. 82 del Código Tributario, aspecto que tampoco son cuestionados en la demanda en la demanda.

Al respecto, la autoridad tributaria demandada, en el siguiente ejemplo, efectúa la siguiente cita "...en palabras del tratadista Roberto Dormí: "La presunción de legitimidad es la suposición de que el acto fue emitido conforme a derecho, dictado en armonía con el ordenamiento jurídico. Es una resultante de la juridicidad con que se mueve la actividad estatal. La legalidad justifica y avala la validez de los actos administrativos; por eso crea la presunción de que son legales, es decir, se los presume válidos y que respetan las normas que regulan su producción" agregando que: "La ejecutoriedad es un elemento inescindible del poder...no podemos negar a la administración la capacidad para obtener el cumplimiento de sus propios actos, sin necesidad de que el órgano judicial reconozca su derecho y la habilite a ejecutarlos"⁷.

Recordemos que el Artículo 30 del Código Civil dispone que se llama presunción a la consecuencia que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias, si los antece-

⁷ Contestación a la demanda formulada por la Dirección General del SRI dentro del proceso No. 23070-C tramitado en la Tercera Sala del Tribunal Distrital de los Fiscal No. 1 82005)

dentos que dan motivo a la presunción provienen de la Ley, la presunción se llama legal.

Admite prueba en contrario la no existencia del hecho que legalmente se presume, por el contrario, si una cosa, se presume de derecho por expresión o mandato legal, es inadmisibile la prueba en contrario.

La presunción de legitimidad y ejecutoriedad de la que gozan los actos administrativos es una presunción de hecho, y por ello, en esencia, los actos administrativos de la administración tributaria son impugnables.

Por ello, el Artículo 82 del Código Tributario dispone que si bien los actos administrativos de la administración tributaria gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, solamente son ejecutivos desde que se encuentran firmes o se hallan ejecutoriados. Como habíamos visto, son actos firmes, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 83 del Código Tributario, aquellos respecto de los cuales no se hubiere interpuesto reclamo en el plazo previsto por la Ley, y son ejecutoriados, de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 84 del referido cuerpo legal, aquellos actos administrativos consistentes en Resoluciones respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior en la vía administrativa. Por consiguiente el acto administrativo, mientras no sea firme, y aun cuando goce de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, es esencialmente impugnable, tanto en vía administrativa como en vía judicial, y al ser impugnable, admite prueba en contrario para ser modificado, en virtud, precisamente, de prueba en contrario. Por consiguiente, en la demanda contencioso tributaria por devolución de IVA que propone una Entidad de Derecho Público, no se discute la presunción de legitimidad y de ejecutoriedad de los actos administrativos que se impugnan, se demanda contra la legitimidad misma de los actos que no se han vuelto actos firmes precisamente por haberse propuesto una demanda de impugnación en contra de ellos y lo que se pretende es la modificación de dichos actos en función de los documentos que se aporten en la etapa probatoria del proceso.

Continuando con los fundamentos de hecho y de derecho de la contestación a la demanda, El Servicio de Rentas Internas se refiere a la facultad que tiene las Entidades de Derecho Público a solicitar la devolución de IVA que han pagado en sus compras de bienes y servicios, “previa presentación de los documentos de respaldo, los mismos que deben ajustarse a los requisitos exigidos por la ley y sus reglamentos para así constituirse en medios idóneos para demostrar el pago”⁸ y se añade en la contestación a la demanda la disposición constante en el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Esta cita que hace el Servicio de Rentas Internas en la Contestación a la demanda corrobora la facultad de las Entidades de Derecho pública de reclamar la devolución de IVA que han pagado en sus compras de bienes y servicios.

Se refiere como fundamento de derecho la Contestación a la demanda presentada por el Servicio de Rentas Internas a la disposición del Art. 41 del Reglamento de Comprobantes de Retención. El Art. 41 del Reglamento de Comprobantes de Venta y Retención dispone que: “Las copias de los comprobantes de venta, notas de débito, notas de crédito, guías de remisión y comprobantes de retención deberán llenarse mediante el empleo de papel carbón, carbonado o autocopiado químico”.

La Administración Tributaria como argumento a su favor al contestar la demanda suele insistir en el hecho de que la Entidad Pública actora no ha justificado con las facturas la pretensión de devolución de IVA, concluyendo que: “...La Administración Tributaria de ninguna manera puede aceptar como sustento de las pretensiones del actor comprobantes enmendados, o llenados posteriormente, con respecto a los cuales ni siquiera caben justificativos de ninguna clase”.⁹

Agrega como fundamento de derecho la Administración Tributaria la norma constante en el Art. 65 de la Ley de Régimen Tributario interno que dispone que “En general para tener derecho a crédito tributario el valor del impuesto deberá constar por separado

⁸ Juicio No. 23070-C-Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 – Tercera Sala (2005)

⁹ Juicio No. 23070-C-Tribunal Distrital de los Fiscal No. 1 Tercera Sala, Contestación a la demanda

en los respectivos comprobantes de venta, documentos de importación y comprobantes de retención”.

Agrega la contestación a la demanda manifestando que: “Es evidente que la Administración Tributaria únicamente podría proceder a la devolución de lo efectivamente pagado, si en Derecho fuere posible; por lo que, si faltare alguno de los elementos constitutivos del derecho incorporado en las facturas y supletoriamente en los comprobantes de retención, como se podría dar fe de las transacciones realizadas entre comprador y proveedor?, por ello, la disposición del Art. 149 del reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno y sus Reformas, invocado inclusive por el actor como fundamento de derecho de su demanda, permite la presentación de documentos que acrediten fehacientemente el pago del impuesto...”¹⁰.

Para la Administración Tributaria las falencias en las facturas no son simples errores formales, ya que afirma que el cumplimiento de requisitos legales y reglamentarios en las facturas asegura la seguridad jurídica, tanto en el hecho de la transacción como en el pago realizado, por lo que afirma que las facturas que presentan borrones, enmiendas o tachaduras, o que no han sido llenadas cumpliendo todos los requisitos reglamentarios no pueden constituir documentos idóneos que acrediten la compra de bienes y servicios y peor aún que se realizó el pago.

Finalmente, como parte de su fundamentación de Derecho, el Servicio de Rentas Internas afirma que las Instituciones del Estado, sus organismos y dependencias y los funcionarios públicos solamente podrán ejercer las atribuciones que están expresamente señaladas en la Ley, y cita para el efecto lo dispuesto en el Art. 119 de la Constitución Política de la República.

Al respecto debe tenerse en cuenta que la propia normativa Tributaria, específicamente la disposición del Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario interno que dispone, como hemos, que en caso de que hubiere errores en las facturas, se podrá sustentar el crédito tributario en otros documentos contables que

¹⁰ Juicio Ibidem

demuestren fehacientemente el pago del Impuesto cuya devolución se demanda. Por consiguiente, no habría violación alguna del principio constitucional de sujeción a la norma de los Actos de la Administración Pública en devolver IVA a Entidades Públicas cuando han demostrado fehacientemente el pago del Impuesto, no obstante existir errores en las facturas.

En cuanto a los intereses la autoridad tributaria cita la norma del Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno en la parte que señala que la devolución se efectuará sin intereses dentro de los 30 días de presentada la petición, norma que señala expresamente que: “Se reconocerán intereses sui vencido el término antes indicado no se hubiere reembolsado el IVA reclamado”

Además como hemos visto en el desarrollo del presente trabajo, el Servicio de Rentas Internas asimila, desde el punto de vista procesal, la Institución de devolución por pago indebido o por pago en exceso a la institución de devolución de IVA pagado a las Entidades del Sector Público, por consiguiente, tanto por existir disposición legal expresa en el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno que manda a devolver el IVA pagado por las Entidades de Derecho Público con intereses cuando la devolución se realice transcurridos más de 30 días desde que se efectuó la petición, sino, porque además, desde el punto de vista procesal administrativo a efectos de determinar plazos de prescripción, se asimila la institución del pago indebido con la de la devolución de IVA a las Entidades de Derecho Público.

Expresamente en la contestación a la demanda el Servicio de Rentas Internas señala “Por lo expuesto y en el caso no consentido de que las Sala considere devolución de IVA, los intereses deberán ser calculados de conformidad con el Artículo 73; es decir, a partir de cuando feneció el término de 30 días que la Administración tenía que devolver”¹¹

Finalmente, dentro de las excepciones propuestas, el Servicio de Rentas Internas propone la excepción de negativa pura y simple de los fundamentos de hecho.

¹¹ Juicio No. 22742-JC. Segunda Sala Tribunal Distrital de los Fiscal No. 1, 2005, contestación a la demanda presentada por el Procurador de la Dirección General del Servicio de rentas Internas

Recordemos que el Art. 101 del Código de Procedimiento Civil señala como excepciones perentorias más comunes, aquellas que tienen que ver con la extinción de la obligación, y la de cosa juzgada.

Excepciones perentorias que podría interponer la autoridad demandada.-

En el Juicio de Impugnación para devolución de IVA pagado por una Entidad de Derecho Público, como excepción perentoria, la Administración Tributaria podría proponer la excepción de:

1.- Excepción de Prescripción de la Acción.- Al respecto, como habíamos visto, se pueden dar varios escenarios, y para el efecto podemos remitirnos al acápite “Oportunidad de Presentación de la demanda”, previsto en este capítulo.

2.- Otras Excepciones;

Compensación.-

Al respecto recordemos que la Compensación es un modo por el cual se extinguen las obligaciones tributarias cuando dos partes son deudoras una de otra.

Para que opere la compensación es necesario que las obligaciones que se deben recíprocamente las partes reúnan los siguientes requisitos:

- Que ambas obligaciones sean en dinero o de cosas fungibles de igual género o calidad.
- Que ambas deudas sean líquidas, es decir que ambas obligaciones estén plenamente determinadas y que sean exigibles.

El Art. 51 del Código Tributario dispone que las deudas tributarias se compensarán total o parcialmente, de oficio o a petición de parte, con créditos líquidos, por tributos

pagados en exceso o indebidamente pagados, reconocidos por la autoridad administrativa competente, siempre que dichos créditos no se hallen prescritos y los tributos se encuentren administrados por el mismo órgano.

El Art. 1671 del Código Civil dispone que cuando dos personas son deudores una de otra opera entre ellas una compensación que extingue ambas deudas.

Al respecto, el Servicio de Rentas Internas señala que "...de conformidad con lo dispuesto en el Art. 51 del Código Tributario Codificado el 14 de junio de 2005 R.O. (S) 38, el Servicio de Rentas Internas se encuentra facultado para disponer la compensación de oficio de los valores a favor reconocidos en esta Resolución, con obligaciones tributarias firmes, sus intereses, multas o recargos que se encuentran pendientes de pago. Por consiguiente, el Servicio de Rentas Internas procederá a la compensación total o parcial de dichas obligaciones, en caso de que se encuentren pendientes, y únicamente procederá a ordenar la acreditación en la cuenta bancaria referida...en el caso de que luego de realizada la verificación, se verifique un saldo a favor del beneficiario"¹².

3.- La Excepción Dilatoria de Pago.-

Esta excepción se podría interponer en el caso de que El Servicio de Rentas Internas, en etapa administrativa, ya hubiere devuelto el IVA objeto de la demanda. Finalmente, podría proponerse otras excepciones de acuerdo al caso específico, como son la de cosa juzgada, en caso de que ya hubiere sentencia ejecutoriada respecto de devolución de IVA por los mismos períodos, o la de litis pendiente cuando hubiere identidad de sujetos y objeto sobre la misma materia demandada.

La Prueba.-

El Código Tributario dispone en su Artículo 257 que una vez calificada la contestación a la demanda y siempre que haya hechos que justificar, el Ministro de sustanciación,

¹² Resolución No. 117012005RDEV013246 de 24 de agosto de 2005 de la Dirección del Servicio de Rentas Internas del Norte

de oficio o a petición de parte concederá el término común de diez días para la prueba.

Carga de la Prueba.- El Art. 258 del Código Tributario dispone que es obligación del Actor probar los hechos ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presumen legalmente.

Esta norma es concordante con lo dispuesto por el Art. 113 del Código de Procedimiento Civil de acuerdo al cual es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en el juicio y que ha negado el reo, estando cada parte obligada a probar los hechos que alega, excepto los que se presumen conforme a la Ley.

Que es lo que debe probar el Actor en un Juicio de Impugnación para devolución de IVA.-

Tratándose de un proceso en el cual se demanda para la devolución de un Impuesto, básicamente el actor debe probar el pago del Impuesto cuya devolución reclama.

El mismo Artículo 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que para acceder a la devolución de IVA a las Entidades de Derecho Público “En el caso de deficiencias de las facturas se aceptará....los comprobantes de retención...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”.

La frase clave es “ demostrar fehacientemente el pago del Impuesto”. Por consiguiente la Entidad Pública actora debe demostrar que pagó el Impuesto cuya devolución ha demandado.

Como habíamos visto, desde el punto de vista formal, el Servicio de Rentas Internas asimila la institución del pago indebido a la de la devolución de IVA pagado por las Entidades de Derecho Público. Dentro de un proceso de pago indebido, la parte acto-

ra debe demostrar que pago el Impuesto cuya devolución reclama, y para ello puede usar los medios y procedimientos que desde el punto de vista tributario y fiscal permiten probar tal pago.

Por ello, son útiles para probar el pago del impuesto, las declaraciones de Impuesto al Valor Agregado, las declaraciones de retenciones en la fuente tanto de IVA como de Impuesto a la renta, los documentos contables de la Entidad Pública, los cheques de pago del Impuesto y otros documentos contables.

En un procedimiento de devolución de IVA a Entidades del Sector Público en el que el principal argumento de defensa del Servicio de Rentas Internas, tanto en fase administrativa como en fase judicial, ha sido la observación de las facturas por defectos en su emisión o llenado, el argumento del Actor no solamente debe encaminarse a discutir aspectos de la formalidad de las facturas, sino que debe estar encaminado a la demostración fehaciente del pago del Impuesto cuya devolución se reclama, aspecto que se prueba con los documentos antes indicados.

Es por ello que, para resolver, el Tribunal debe notar que el proceso no puede limitarse a la aceptación de que las facturas cumplen o no con los requisitos del reglamento de facturación pues que pasaría en el caso de que las facturas efectivamente incumplan con requisitos de orden formal, pero, con otros medios contable se ha demostrado fehacientemente el pago del IVA cuya devolución se reclama.

Además, téngase en cuenta que de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 260 del Código Tributario Codificado son admisibles todos los medios de prueba determinados en la Ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. Sin embargo los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del Tribunal, no se consideran confesión.

Las pruebas pueden presentarse con la demanda o dentro del período probatorio.

El Art. 113 del Código de Procedimiento Civil dispone que es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en el juicio, y que ha negado el reo. El demandado no está obligado a producir pruebas, si su contestación ha sido simple o absolutamente negativa.

De acuerdo a la legislación procesal civil que se aplica supletoriamente, las pruebas consisten en instrumentos públicos, instrumentos privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o interpretes.

En materia tributaria, respecto de la confesión, como vimos, la confesión de empleados públicos no está permitida y la prueba testimonial se admitirá solamente de manera supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otra manera hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Podrían, también solicitarse una Inspección Judicial a la Contabilidad de la Entidad Pública Actora, a efectos de obtener, a través de un informe pericial, la determinación clara del pago del Impuesto cuya devolución se demanda.

ALEGATOS DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS.-

Alegato o Informe en derecho presentado por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas¹³.

Se afirma que la Sala Especializada de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha definido que las solicitudes encaminadas a obtener la devolución de IVA debe sustentarse en facturas que cumple los requisitos del Reglamento de Facturación.

Además, el Servicio de rentas Internas hace la comparación con la Devolución de IVA a exportadores y señala que: “El Art. 69 A (Art. 73) de la Ley de Régimen Tributario Interno prevé la devolución de IVA pagado en las adquisiciones locales o importaciones de bienes empleados en la fabricación de bienes que se exporten. La disposición

¹³ Juicio No. 21120-Primera Sala Tribunal Distrital de los Fiscal No.1-Escrito presentado el 25 de abril de 2005”

no incluye el IVA pagado por servicios. Además, la propia norma exige para el efecto la presentación de copias certificadas de las facturas...en la Resolución SRI 0032 expedida por la Directora General del Servicio de Rentas Internas se determina que las devoluciones posteriores a mayo y junio de 1999,deberán sujetarse al reglamento de Facturación (R.O. 222 de 29 de junio de 1999). Los artículos 15 y 16 del Reglamento señalan los requisitos preimpresos y no impresos que deben contener las facturas, las cuales son de uso obligatorio de acuerdo al Art. 69A aludido”. (Alegato presentado en el Juicio Antes Indicado No. 21120-M Primera Sala- Tribunal Distrital de los Fiscal No.1)

En el referido Alegato la Dirección General del Servicio de Rentas Internas realiza las siguientes citas textuales:

“ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, (...) que se acepte exclusivamente el IVA pagado en la adquisición de bienes en el mercado local y los importados, excluyéndose los que correspondan a servicios; y, que se acepten exclusivamente las compras de bienes respaldadas por facturas u otros documentos en los que se haya cumplido con los requisitos del caso...”; y continua; “...para que operen las devoluciones, los peticionarios han de cumplirlos requisitos previstos en la Ley, en el reglamento y en la resolución 0032 indicado, la cual es de carácter general y obligatoria en los términos del Art. 8 de la Ley de Creación del Servicios de Rentas Internas...” .

Se refiere también el Alegato del Servicio de Rentas Internas al Art. 192 de la Constitución Política de la República, el que, más bien, indica que el sistema procesal es un medio para alcanzar la justicia que se efectiviza a través de las garantías del debido proceso, sin que la justicia pueda ser sacrificada por la mera omisión de formalidades, pero que, sin embargo “al exigir la norma específica que el documento de sustentación que permite la devolución de IVA, se halle en conformidad con los requisitos que exige el Art. 69B (Art. 73 de la LRTI) no son formalidades que pueden eludirse, sino situaciones que se han establecido para dar fijeza y facilitar el cumplimiento de la norma”.

De las citas indicadas el Servicio de Rentas Internas concluye que “No existe ningún otro documento que respalde la veracidad de una venta, como lo hace la factura, solo esta contiene toda la información completa y detallada sobre la transacción, y no hay otro documento que facilite la exactitud de datos que la factura proporciona, aún más por el hecho que muchas empresas, como proveedores permanentes, se encuentran constantemente facturando a los mismos clientes por el mismo concepto y cantidades, por lo tanto únicamente la emisión de facturas con los requisitos del reglamento que la Ley impone, puede asegurar a la Administración Tributaria la efectividad de la transacción, solo de esta forma es posible controlar meridianamente que los gastos y el IVA que ellos generen, sean reales..agregando que...Lo dicho es respaldado por el tratadista Ricardo Fenochietto, quien afirma lo siguiente: *“Una de las ventajas que desde el punto de vista de la Administración Tributaria presenta el IVA, es el control por oposición de intereses, comúnmente denominado control cruzado. En efecto, todo responsable, para poder deducir el crédito fiscal en su liquidación, debe exigirla a quien la efectúa la venta, prestación o locación el debido comprobante (una factura o documento) quien a su vez está forzado a incluirlo en su liquidación o débito fiscal. Esto requiere de un conjunto de normas que determinen los requisitos formales que deben respetarse en la emisión y registro de la documentación, para que el fisco pueda luego efectuar los controles pertinentes. Pese a ello, la aparición en los últimos tiempos de lo que han dado en denominarse facturas apócrifas, han conspirado contra esta ventaja comparativa que presenta el IVA. Se trata de facturas o documentos equivalentes, que no responden a la realidad económica, es decir que reflejan operaciones irreales o ficticias”*¹⁴.

ALEGATO DE LA ENTIDAD PUBLICA IMPUGNANDO ARGUMENTO DE FACTURAS CON DEFICIENCIAS:

Frente a la posición del Servicio de Rentas Internas de fundamentar la negativa de devolución de IVA en errores en los comprobantes de venta. La Entidad de Derecho Público puede alegar lo siguiente:

¹⁴ Tomado del Alegato presentado por el SRI Juicio No. 21120- Primera Sala Tribunal Distrital Fiscal No. 1 (2005)

1.-Que el IVA fue pagado por una Entidad del Sector Público en sus compras locales de bienes y servicios, calidad respecto de la cual no existe discusión, y

2.- Que dicho pago consta de las facturas adjuntadas a la solicitud de devolución y que se demuestre fehacientemente el pago del Impuesto, sea con las facturas o con otros documentos contables, pues así lo faculta el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno el cual dispone que: **“En el caso de deficiencias de las facturas se aceptará...los comprobantes de retención que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”.**

3.- El Art. 258 del Código Tributario dispone que “...es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presumen legalmente...”

Se debe indicar que en el libelo de demanda la Entidad afirma haber pagado el IVA cuya devolución reclama, por consiguiente la carga de la prueba de la Entidad Pública radica básicamente en probar fehacientemente el pago del IVA cuya devolución reclama, pues no cabe probar su condición de Entidad de Derecho público, pues la misma no es objeto de discusión ni es objeto de la presente litis.

4.-Por el contrario, la autoridad demandada, en el libelo de contestación a la demanda debe negar explícitamente la afirmación de haberse pagado el IVA cuya devolución se reclama. Reiterada Jurisprudencia mantiene el principio procesal de que la falta de negativa se entiende como admisión tácita de los hechos.

Si bien el Servicio de Rentas Internas cita jurisprudencia en la que se señala que se acepte exclusivamente las compras de bienes respaldadas por facturas **u otros documentos en los que se haya cumplido con los requisitos del caso...”.** en mi opinión en este criterio se reconoce que para probar fehacientemente el pago del IVA cuya devolución se reclama, tal petición puede respaldarse en *facturas u otros documentos en los que se haya cumplido con los requisitos del caso.*

El Servicio de Rentas Internas en sus alegatos cita un segundo fallo (Juicio No. 1-2004 de 22 de octubre de 2004 emitido por la Sala Especializada de los Fiscal de la Corte Suprema de Justicia) el mismo que dice que “..al exigir la norma específica que el documento de sustentación que permite la devolución del IVA, se halle de conformidad con los requisitos que exige el Art. 73, no son formalidades que pueden eludirse, sino situaciones que se han establecido para dar fijeza y facilitar”.

Este fallo guarda relación con el anterior y de su lectura se desprende claramente que se refiere a los requisitos que debe reunir las facturas como documento que sustenta la devolución del IVA, pero en ningún momento, este fallo, como el anterior afirman que la devolución de IVA no puede sustentarse en otros documentos, en caso de que las facturas adolezcan de errores formales, ya que hacerlo sería fallar en contra de norma expresa, pues el Art. 149 del Reglamento para Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que : “En el caso de deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo...los originales o copias de los comprobantes de retención de este impuesto emitidos por la propia institución en su calidad de agente de retención que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto. Se acompañara también las copias de las correspondientes declaraciones por retención en la fuente de IVA y de Impuesto a la Renta.

La Entidad Pública que busca la devolución de IVA, puede argumentar que es principio Jurídico Constitucional que en Derecho Público las autoridades Públicas solamente están facultadas a realizar los actos que la norma Legal les faculta expresamente y repito no existe norma legal alguna que faculte al Servicio de Rentas de Rentas Internas para no devolver el IVA pagado y cuyo pago ha sido demostrado.

Si la Administración Tributaria afirma que las facturas adolecen de enmiendas o tachaduras, debía demostrar tal hecho usando para el efecto uno de los medios de prueba previstos en la Ley, tales como informes periciales o grafológicos u otros.

DESISTIMIENTO Y ABANDONO.-

El Art. 265 del Código Tributario dispone que quien hubiere interpuesto una acción ante El tribunal Distrital de lo Fiscal podrá desistir de continuarla hasta antes de notificarse a las partes para sentencia, siempre que así lo manifieste por escrito.

El efecto de desistir en una acción contencioso tributaria o de un recurso, consiste en dejar ejecutoriado el acto impugnado.

Tratándose de una demanda propuesta por una Entidad de Derecho Público el Art. 12 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado dispone que: “Los organismos y entidades del sector público, con personería jurídica, podrán transigir o desistir del pleito, en las causas en las que intervienen como actor o demandado, para lo cual deberán previamente obtener la autorización del Procurador General del Estado, cuando la cuantía de la controversia sea indeterminada o superior a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América. Los organismos del régimen seccional autónomo no requerirán dicha autorización, pero se someterán a las formalidades establecidas en las respectivas leyes...En los organismos y entidades del sector público que carezcan de personería jurídica, el Procurador General del Estado está facultado para transigir o desistir del pleito, en las causas en las que interviniere como actor o demandado, en representación de dichos organismos y entidades, siempre y cuando dichas actuaciones se produzcan en defensa del patrimonio nacional y del interés público”

EL ABANDONO.-

El Art. 267 del Código Tributario dispone que se declarara el abandono de oficio o a petición de parte cuando haya dejado de continuarse por más de sesenta días, contados desde la última diligencia practicada o desde la última petición formulada. En las acciones de pago indebido o en las de impugnación de resoluciones que nieguen la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, el plazo para el abandono será de dos años.

LA SENTENCIA.-

El Art. 273 del Código Tributario dispone que concluida la tramitación el tribunal pronunciará sentencia dentro de 30 días de notificadas las partes para el efecto. Antes de dictarse sentencia las partes podrán presentar alegatos.

En una acción contencioso tributaria en la cual una Entidad de Derecho Público demanda la devolución de IVA pagado por sus compras de bienes y servicios, la litis se traba entre la afirmación de la Entidad Pública de haber pagado el IVA cuya devolución reclama. En este punto, de los procesos revisados, la defensa del SRI fundamentalmente apunta a no justificar la devolución por no cumplir las facturas que sustentan dicha devolución, con todos los requisitos previstos en los reglamentos respectivos.

El Art. 274 del Código Tributario dispone que salvo cuando se hubiere interpuesto recurso de casación, las sentencias que dicte el Tribunal Fiscal son definitivas y producen efectos de cosa juzgada. Por consiguiente no podrá revocarse ni alterarse su sentido, pero podrá aclararse o ampliarse, si así se lo solicita dentro de los tres días de notificada.

Análisis de una sentencia relativa a devolución de IVA a Entidades Públicas.-

Revisadas Algunas Sentencias de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia desde el año 2000 a la fecha se encontró la siguiente sentencia sobre devolución de IVA a las Entidades del Sector Público:

Juicio No. 19281 propuesto por J. D., representante legal de la Empresa FLOTA PETROLERA ECUATORIANA 'FLOPEC' en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas...

"...SEGUNDO.- "...en el primer inciso del Art. 21 del Decreto-Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396, del 10 de marzo de 1994, suprimase la frase 'o atender peti-

ciones'. Que en virtud de esta norma, quedó modificada la disposición que crea la figura de la aceptación tácita en materia tributaria, la misma que en su texto original hablaba de peticiones, reclamaciones y recursos, pero que a partir de la expedición de la Ley 99-24 de 30 de abril de 1999 se suprime la posibilidad de que opere el silencio positivo o aceptación tácita para las peticiones de los administrados que no han sido atendidas por la administración en el plazo de 120 días previstos en el Art. 21 de la Ley 05, dejando de esta manera claro que, tal posibilidad jurídica de la aceptación tácita rige sólo para las reclamaciones y los recursos, que están contenidos en los artículos 110 y siguientes y el artículo 325 del Código Tributario. TERCERO.- Por su parte la Empresa actora FLOPEC sostiene que después de que pasaron 120 días de presentado su reclamo, el Director Nacional de Normativa Tributaria, remite el oficio No. 957 de 26 de junio de 2000, notificado por correo paralelo el 29 del mismo mes, oficio que no cumple las exigencias del Art. 81 del Código Tributario. Que la sentencia reconoce que se ha producido la aceptación tácita con efectos positivos del reclamo administrativo presentado por la empresa actora el 29 de diciembre de 1999, 'ya que a la fecha del fallo no ha merecido una resolución legalmente expedida por la administración'. Que para que las empresas públicas del Gobierno Nacional como es FLOPEC, no tenga derecho al reintegro del IVA de conformidad con el Art. 69 b) (73) de la Ley de Régimen Tributario Interno, se tuvo que reformar este artículo de la ley mediante el Art. 34 de la Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo de 2001, en el que se exceptúa del reintegro del IVA a las empresas públicas, con lo que se confirmó que hasta esa fecha tenía derecho al reintegro del IVA pagado en las adquisiciones. Finaliza manifestando que si el Servicio de Rentas Internas hubiese reintegrado el IVA reclamado dentro de los treinta días de recibido el reclamo, no habría lugar a reconocer intereses, pero como no se hizo el reintegro del IVA dentro de los treinta días indicados, debe pagarse los intereses correspondientes en conformidad con el Art. 21 del Código Tributario.-CUARTO.- La empresa actora basa su acción en que se ha producido a su favor la aceptación tácita del reclamo formulado el 29 de diciembre de 1999 pretendiendo la devolución del IVA pagado en adquisiciones en los meses de mayo a octubre de 1999, por no haber sido resuelto por la Administración Tributaria dentro de los 120 días siguientes a la presentación de su reclamo, puesto que el oficio No. 957 de 26 de junio de 2000, suscrito por el Director

Nacional de Normativa Tributaria aduciendo que FLOPEC no se encuentra sujeta a devolución del IVA que pagó en la adquisición local o importación de bienes y en la demanda de prestación de servicios, fue expedido y remitido cuando pasaron más de los 120 días de presentado el reclamo. La administración por su parte, considera al oficio de 29 de diciembre de 1999 presentado por la empresa como una simple petición, sobre la cual, de acuerdo al Art. 49 b) de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas de 30 de abril de 1999 no opera el silencio positivo el cual rige solo para las reclamaciones y recursos. Consta del proceso que la empresa actora el 29 de diciembre de 1999 solicitó el reintegro del IVA pagado de mayo a octubre de 1999, documento que sin duda es una reclamación, inclusive se le asigna el número de trámite 19991236470 y contiene una pretensión concreta que es obtener la devolución del IVA pagado por FLOPEC en los meses de mayo a octubre de 1999; de allí que no cabe aceptar la alegación de la Administración Tributaria de que se trata de una simple petición y de que sobre ella no opera el silencio positivo en los términos del Art. 21 de la Ley 05. Igualmente consta del proceso que el 26 de junio de 2000 mediante oficio No. 957 el doctor J. J., Director Nacional de Normativa Tributaria, dice: 'sobre la base de un estudio previo que realizó el Servicio de Rentas Internas sobre el catastro del sector público se determinó que la FLOTA PETROLERA ECUATORIANA (FLOPEC), no se encuentra sujeta a devolución de los egresos de efectivo que por concepto del IVA paguen en la adquisición local o importación de bienes y en la demanda de prestación de servicios', procediendo con ese oficio a la devolución de la documentación presentada por FLOPEC; constituyendo una negativa a la pretensión de devolución del IVA a la empresa actora. Dicho pronunciamiento, es evidente que se ha expedido en forma tardía, cuando había transcurrido con exceso el plazo de 120 días previsto en el Art. 21 de la Ley 5 y había operado el silencio administrativo a favor del reclamante. Al respecto, no cabe efectuar el análisis que pretende la parte demandada y determina si con el silencio positivo se está o no reconociendo un derecho en contra de lo que prevé la ley; pues, precisamente la reclamación de la parte actora, en conformidad a dicho artículo 21, se debe dar por aceptada, sin perjuicio de la responsabilidad de los funcionarios causantes de que se haya producido el silencio.

QUINTO.- Por otra parte, es necesario dejar establecido que, el pago realizado por la Empresa actora FLOPEC por IVA en los meses de mayo a octubre de 1999, **es un pago debido** sujeto a devolución en los términos previstos en el Art. 69 letra b) (73) de la Ley de Régimen Tributario...SEXTO.- No siendo necesario realizar ningún otro análisis sobre el tema de la controversia ni por supuesto sobre los otros aspectos alegados por la administración recurrente, en mérito de las consideraciones expuestas y de la reiterada jurisprudencia que se ha expedido sobre el silencio positivo, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa parcialmente la sentencia de 31 de octubre de 2001 dictada en el juicio No. 19281 propuesto por FLOTA PETROLERA ECUATORIANA en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas, por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 de Quito, únicamente respecto a los puntos que quedan establecidos en el considerando quinto de este fallo y habiéndose producido el silencio positivo a favor de la Empresa actora FLOPEC, así se lo reconoce. ...”¹⁵

Si bien la sentencia citada no se refiere a la negativa de devolución de IVA por deficiencias en las facturas, esta recoge algunos aspectos que han sido tratados en el desarrollo del, presente trabajo, as[

Análisis de la Sentencia Citada.-

- a) El considerar a la solicitud de devolución de IVA que presentan las Entidades del Sector Público al Servicio de rentas Internas como un verdadero reclamo tributario y que por tanto, es susceptible de aplicarse a el silencio positivo en caso de que no sea resuelto en el término de 120 días previsto por la Ley. En el primer inciso del Art. 21 del Decreto-Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396, del 10 de marzo de 1994, se suprimió la frase ‘o atender peticiones’, por consiguiente, en virtud de esta norma, quedó modificada la disposición que crea la figura de la aceptación tácita en materia tributaria, la misma que en su texto original hablaba de peticiones, reclamaciones y recursos, pero que a partir de la

¹⁵ Sentencia tomada de Sistema Fiel Magíster-Sistema Informático Fiel, Area.-Jurisprudencia.-Sub Area “Sentencias de Casación en Area Fiscal”, Ediciones Legales S.A. Quito, 2005

expedición de la Ley 99-24 de 30 de abril de 1999 se suprime la posibilidad de que opere el silencio positivo o aceptación tácita para las peticiones de los administrados que no han sido atendidas por la administración en el plazo de 120 días previstos en el Art. 21 de la Ley 05, dejando de esta manera claro que, tal posibilidad jurídica de la aceptación tácita rige sólo para las reclamaciones y los recursos, que están contenidos en los artículos 110 y siguientes y el artículo 325 del Código Tributario.

- b) El de considerar desde el punto de vista jurídico y de sus efectos al Impuesto al Valor Agregado pagado por las Entidades de Derecho Público como un pago debido sujeto a devolución. Como habíamos visto, a efectos de determinar plazos de prescripción las reclamaciones y acciones de devolución de IVA a Entidades Pública es asimilado a la acción y reclamos de pago indebido. La principal consecuencia de esto es el reconocimiento de intereses en la devolución. En la sentencia citada se indica que la devolución de IVA a Entidades Públicas debe hacerse con intereses, pero no por tratarse de devolución de lo indebidamente pagado, sino por que existe norma expresa que así lo dispone, pues el artículo 73 de la Ley de Régimen tributario interno dispone que la devolución se hará con intereses si han transcurrido más de 30 días desde la reclamación de devolución. Los intereses se calculará desde que vencieron los 30 días indicados.

RECURSO DE CASACION.-

Finalmente, dictada la Sentencia por el respectivo Tribunal Distrital de lo Fiscal, en caso de que una de las partes considere que en ella se ha incurrido en una de las causales que contempla la Ley de Casación para interponer este recurso, se podrá interponerlo

El Art. 10 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado dispone que Los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días para in-

terponer el recurso de casación, que deberá ser concedido con efecto suspensivo, sin la obligación de rendir caución.

El recurso de que trata esta Ley es de competencia de la Corte Suprema de Justicia que actúa como Corte de Casación en todas las materias, a través de sus salas especializadas, procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo.

No procede el recurso de casación de las sentencias o autos dictados por las Cortes Especiales de las Fuerzas Armadas y la Policía y las resoluciones de los funcionarios administrativos, mientras sean dependientes de la Función Ejecutiva.

De acuerdo a lo dispuesto por el Art. 3 de la Ley de Casación este recurso se funda en las siguientes causales:

1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva.

2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente.

3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;

4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis;

5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.

Art. 4.- Legitimación.- El recurso sólo podrá interponerse por la parte que haya recibido agravio en la sentencia o auto. No podrá interponer el recurso quien no apeló de la sentencia o auto expedido en primera instancia ni se adhirió a la apelación de la contraparte, cuando la resolución del superior haya sido totalmente confirmatoria de aquélla. No será admisible la adhesión al recurso de casación.

Requisitos formales.- En el escrito de interposición del recurso de casación deberá constar en forma obligatoria lo siguiente:

1. Indicación de la sentencia o auto recurridos con individualización del proceso en que se dictó y las partes procesales;
2. Las normas de derecho que se estiman infringidas o las solemnidades del procedimiento que se hayan omitido;
3. La determinación de las causales en que se funda;
4. Los fundamentos en que se apoya el recurso.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

- 1.- Las Entidades de Derecho público definidas por el Art. 118 de la Constitución Política de la República a través del funcionario competente de su Dirección Financiera es Sujeto Pasivo de Impuesto al Valor Agregado en calidad de Responsable como Agente de Retención del IVA que debe pagar en sus compras de bienes y Servicios.

- 2.- Una vez efectuada la retención o pago del IVA por parte de la Entidad Pública, si existiere el error en las facturas, por la vía Administrativa Tributaria (Reclamo o Recurso de Revisión) a la Entidad de Derecho Público le corresponde hacer uso del derecho previsto en el Art. 73 de la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno para devolución de IVA pagado en sus compras de bienes y servicios en función de lo previsto en el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, que posibilita demostrar el pago del tributo con otros documentos contables

- 3.- Si bien de acuerdo a lo dispuesto por el Art. 21 del Código Tributario no procede pago de intereses en la devolución de tributos debidamente pagados, para el caso de devolución de IVA a entidades públicas existe norma expresa que prevé la devolución con intereses transcurrido los 30 días de presentada la solicitud de devolución, aun cuando se trata de un impuesto debidamente pagado

- 4.- De acuerdo a la normativa debe concluirse que bajo el supuesto de que las facturas enviadas adolezcan de errores formales, a los que generalmente se refiere el Servicio de Rentas Internas, habría que observar lo dispuesto por el Art. 149 del Reglamento de Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que dispone que en caso de deficiencias de las facturas puede demostrarse el pago mediante otros documentos:

- 5.- Si presentada la solicitud de devolución de IVA esta es negada en todo o en parte mediante un acto administrativo que pueda considerarse como de verificación de una declaración (recordemos que el Art. 73 de la LRTI habla de presentación formal de la

declaración para que se devuelva el IVA), la entidad pública dispondrá de 20 días hábiles para presentar un reclamo administrativo tributario que impugne dicho acto administrativo de verificación de declaración, esto, en los términos del Art. 115 del Código Tributario, obviamente, estos 20 días hábiles se contarán desde el primer día hábil siguiente a la notificación de tal acto administrativo de verificación.

Por el contrario, si tal acto administrativo en virtud del cual la Administración tributaria atiende una petición formal de devolución de IVA a una Entidad de Derecho Público es considerado como una resolución que ha dado trámite a un reclamo tributario, en vía administrativa no habrá más recurso que el de revisión, el mismo que solamente puede insinuarse contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas.

Como sabemos, el acto administrativo es firme cuando no se ha interpuesto reclamo dentro del término legal de 20 días hábiles que señala el Art. 115 del Código Tributario, es decir, habrá que esperar esos 20 días y no superar el término previsto en el Art. 145 numeral segundo del Código Tributario, esto es no más de tres años desde que se dictó el acto administrativo, ya que generalmente se insinúa el recurso de revisión con fundamento en lo previsto en los numerales 1,2,3 y 4 de dicha norma legal. Dentro de este término habrá que insinuar el recurso de revisión.

Si el Servicio de Rentas Internas considera que efectivamente se trata de un recurso de revisión al escrito en virtud del cual se insiste en la devolución de IVA ante una negativa de la Administración Tributaria frente a la petición originalmente pensada, si este escrito se presenta antes de que el acto administrativo se encuentra firme, se habría insinuado el recurso antes de tiempo, pues el acto administrativo de que se trata no gozaría de la calidad de acto administrativo firme.. Si el Art. 83 del Código Tributario exige la calidad de acto administrativo firme para que proceda el recurso de revisión y si un acto administrativo es firme por no haber interpuesto reclamo alguno dentro del plazo de 20 días que contempla la Ley, es lógico concluir que el recurso de revisión habrá de interponerse una vez que han transcurrido esos veinte días, pero antes de que se cumplan los tres años de que habla la norma que regula el recurso de Revisión en el Código Tributario.

Sin embargo creemos que el Servicio de Rentas Internas considera que el acto administrativo en virtud del cual se atiende una petición de devolución de IVA es una resolución que atiende un reclamo, por consiguiente, para que proceda el recurso de revisión, en este caso, se trata de un acto administrativo ejecutoriado, es decir, se trata de una resolución a un reclamo respecto de la no se ha previsto otro recurso en la vía administrativa.

Como recomendaciones a las Entidades del Sector Público que pagan Impuesto al Valor Agregado en sus compras de bienes y servicios, a fin de que pueden recuperar oportunamente el IVA pagado en aplicación del Art. 73 de la Ley de Régimen tributario Interno, se pueden hacer las siguientes recomendaciones.

- Exigir y verificar el cumplimiento de los requisitos del Reglamento de Facturación en los comprobantes de venta o facturas que reciba por sus compras de bienes y servicios.
- Verificar que los comprobantes de retención en la fuente de IVA e Impuesto a la Renta cumplan los requisitos del reglamento respectivo.
- Efectuar las declaraciones de retención en la fuente de IVA e Impuesto a la Renta puntualmente en los plazos señalados en el Reglamento de Aplicación de la LRTI y presentar mensualmente las solicitudes de devolución del IVA pagado, conforme el Art. 73 de la LRTI.
- Tener en orden los documentos contables y financieros que justifiquen el pago del tributo cuya devolución se reclama.
- En caso de negativa de devolución hacer uso oportuno de los mecanismo procesales administrativos y jurisdiccionales que prevé la ley para impugnar los actos de la administración tributaria que se consideren lesivos.

ANEXOS

1.- Modelo de Escrito en el que se insinúa el Recurso de Revisión para devolución de IVA.-

Se dirige a la Dirección General del Servicio de Rentas Internas:

Identificación de quien lo propone y derecho por el cual comparece, número de Cédula de Ciudadanía o de RUC.

a) Acto Administrativo objeto del Recurso, Antecedentes y Fundamentos de hecho y de derecho.- En la Resolución No.del ... de del 200., objeto de este recurso, la Dirección Regional del del Servicio de Rentas Internas resuelve aceptar parcialmente la solicitud presentada por mi representada, al amparo de lo dispuesto por el Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno, para reintegro del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios durante el mes de del año ..., negando la devolución de Impuesto al Valor Agregado por la suma de USD\$..... por “observaciones” a los comprobantes de venta (facturas) detallados en la resolución y que fueron adjuntados a la solicitud original. Por consiguiente, el acto administrativo cuya revisión parcial se insinúa es la Resolución No.del ... de del, de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del, en la parte que niega a...la devolución del IVA pagado en sus compras de bienes y servicios en el mes de del año.....

b) Fundamentos de Hecho y de Derecho .- Del Artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 149 de su Reglamento de Aplicación, se desprende que el documento de soporte para que se conceda la devolución del IVA pagado por las entidades del Sector público en sus compras de bienes y servicios, son las “copias de las facturas que acrediten los pagos del IVA”, facturas que deberán reunir los requisitos del Reglamento de Facturación, añadiendo dicha norma que en caso de **“deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo...los originales o copias de los comprobantes de retención...emitidos por la propia institución...u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”**.

El Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que el IVA pagado por las entidades del Sector Público en la adquisición de bienes o demanda de servicios, será reintegrado, contra la presentación de la solicitud acompañada de las copias de las facturas respectivas. De acuerdo a las normas citadas, para que proceda la devolución del IVA se requieren los siguientes supuestos:

1.- Que el IVA haya sido pagado por una Entidad del Sector Público en sus compras locales de bienes y servicios, calidad respecto de la cual no existe discusión, pues esta reconocida por el SRI expresamente en la Resolución objeto de este Reclamo, e implícitamente, al haber sido aceptada parcialmente la solicitud de devolución de IVA.

2.- Que se haya pagado el IVA y que dicho pago conste de las facturas que se adjunten a la solicitud de devolución y que el detalle se exprese en los medios magnéticos a los que se refiere la Resolución No. 0043 del SRI de 19 de julio del 2000.

c) El Art. 143, numeral 1 del Código Tributario dispone que se podrán revisar los actos firmes o ejecutoriados en materia tributaria, cuando hubieren sido dictados con evidente error de hecho o de derecho o cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedir el acto o resolución.

La resolución cuya revisión parcial estamos insinuando, ha incurrido en evidente error de hecho y de derecho al no considerar la documentación probatoria de la cual se desprende quepagó el IVA cuya devolución se reclama. Además, la documentación probatoria que se adjunta al presente escrito contiene pruebas irrefutables no consideradas al dictarse la resolución, de la cual se desprende inobjetablemente el pago fehaciente del IVA cuya devolución se reclama.

Petición concreta: Con los antecedentes y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, considerando que mi representada es una entidad de Derecho Público de las enumeradas por el Art. 118 de la Constitución Política de la República, que ha justificado plenamente el pago del IVA en sus adquisiciones de bienes y servicios en el mes de del año ..., se insinúa este recurso de revisión y se solicita se proceda a modificar parcialmente la Resolución No..... del dedel 200., de la

Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del, en la parte que niega la devolución de IVA a..... por la suma de USD\$..... y se proceda a la devolución a mi representada de la suma de USD\$.....más sus respectivos intereses calculados de conformidad con el Art. 22 del Código Tributario, pagados por concepto de IVA en las adquisiciones de bienes y servicios correspondientes al período indicado. Finalmente en el Escrito en el que se insinúa el recurso de Revisión, se fija Domicilio a través del respectivo Casillero Judicial .

2.- Modelo de Demanda Contencioso Tributaria que impugna acto administrativa que niega devolución de IVA a una entidad de Derecho Público.-

Modelo de Demanda Ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo para Devolución de IVA:

SEÑOR PRESIDENTE Y MIEMBROS DEL H. TRIBUNAL DISTRITAL FISCAL DE(Respectiva Provincia), ecuatoriano, mayor de edad, de profesión abogado, con domicilio en esta ciudad de Quito, en mi calidad de Procurador Judicial de..... Procuración conferida en su condición de..... conforme consta de Poder Especial inserto en Escritura Pública otorgada el.....ante el Notarioel Cantón Quito, comparezco ante ustedes y deduzco acción contenciosa tributaria, al amparo del Art. 229 del Código Tributario, en los siguientes términos:

DESIGNACION DEL ACTOR.- La presente demanda la propone el en su condición de Representante Legal de (Nombre de la Entidad Pública)l, actuando a través de su Procurador Judicial, el Doctor... La Entidad Pública indicada es Entidad de Derecho Público con domicilio Tributario en la ciudad de Quito y Registro Unico de Contribuyentes No. 17.....

Antecedentes, Resolución objeto de la impugnación, Designación de la autoridad demandada y Fundamentos de hecho y de derecho.

1.-Mediante Resoluciones Nos. delde del (años) la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del ... tramitó las peticiones por devolución de IVA realizadas por (Nombre de la Entidad Pública) al amparo de los dispuesto por el Art. 73 de

la Ley de Régimen Tributario Interno como entidad de Derecho Público, correspondiente a los meses de ydel 2..... respectivamente.

Dichas Resoluciones aceptaron parcialmente el pedido de (Nombre de la Entidad de Derecho público) y negaron la devolución de USD\$ que había pagado la Entidad como entidad de Derecho público en sus compras de bienes y servicios durante los meses indicados.

2.-Mediante escritos presentados los días ..de del 200.., ... , La Entidad insinuó Recursos de Revisión al contenido de las citadas resoluciones, solicitando la devolución del valor de IVA negado más sus respectivos intereses que había pagado en sus compras de bienes y servicios durante los meses antes mencionados, objetando el argumento del Servicio de Rentas Internas para negar la devolución, esto es, que las facturas adolecían de errores.

3.-Mediante Resolución No. del .. de del (año).., notificada en la misma fecha, la Directora General del Servicio de Rentas Internas, luego de haber acumulado los expedientes Nos. relativos a los recursos de revisión formulados por la Entidad respecto de las Resoluciones Nos, acepta parcialmente los recursos de revisión insinuados por la Entidad y modifica el contenido de las citadas Resoluciones de la Dirección Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte y reconoce el derecho para que se reintegre la suma de USD\$..... por concepto de IVA pagado por los meses en referencia y niega la devolución de USD\$..... por los meses ya citados fundamentando la negativa de devolución, en que no se ha subsanado errores en los comprobantes de venta detallados en la referida Resolución.

Igualmente, la Dirección del Servicio de Rentas Internas (SRI), en el numeral ... de la indicada Resolución niega el pago de intereses respecto del IVA reconocido como sujeto a devolución, para lo cual argumenta que la Entidad solo en la presente etapa administrativa ha probado la validez de algunas de las facturas que en principio fueron correctamente negadas bajo la normativa vigente. Sin los registros contables o los comprobantes de retención, presentados en este recurso de revisión, los motivos ini-

ciales de negación no se habrían subsanado y en consecuencia no procedería la devolución de IVA que fue correctamente negado en principio. Por lo tanto, esta administración considera que no procede el reconocimiento de intereses sobre el IVA devuelto en la presente Resolución”.

Es decir, acepta la devolución de una parte del IVA, pero niega el pago de intereses contraviniendo expresas normas legales.

b) Resolución objeto de la Impugnación y autoridad demandada.- Por lo expuesto, la Resolución objeto de la presente impugnación y acción contencioso tributaria es la Resolución No.del del (año). suscrita por la Dirección General del Servicio de Rentas Internas, cuya copia certificada adjunto, con la que se resuelven los Recursos de Revisión interpuestos por el la Entidad con trámites Nos..... relativos a los recursos de revisión insinuados respecto de las Resoluciones antes citadas.

La parte que se impugna de dicha resolución es aquella que niega la devolución de la suma de USD\$..... por concepto de IVA pagado en sus compras de bienes y servicios durante los meses en referencia de acuerdo al detalle de facturas objetadas que se detallan en la referida Resolución.

Igualmente, de la citada Resolución, se impugna la parte en la que la Dirección General del Servicio de Rentas Internas niega los intereses solicitados respecto de las facturas que no han sido objetadas y que se detallan en la indicada Resolución.

b.2.-Designación de la autoridad demandada.- Por consiguiente, la autoridad demandada es el Director General del Servicio de Rentas Internas,, de quien emana la Resolución objeto de la, presente impugnación.

Téngase en cuenta que se puede impugnar una Resolución dictada por el Director Regional respectivo en caso de no haberse insinuado recurso de revisión.

c) Fundamentos de hecho y de derecho.

1.- Del Artículo 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno y del Art. 149 de su reglamento de Aplicación se desprende que el documento de soporte para que se conceda la devolución del IVA pagado por las entidades del Sector público en sus compras de bienes y servicios, son las “copias de las facturas que acrediten los pagos del IVA”, facturas que deberán reunir los requisitos del Reglamento de Facturación., añadiendo dicha norma que en caso de “deficiencias en las facturas se aceptará como justificativo...los originales o copias de los comprobantes de retención...emitidos por la propia institución” _u otros registros contables que acrediten fehacientemente el pago del Impuesto”.

El Art. 73 de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone que el IVA pagado por las entidades del Sector Público en la adquisición de bienes o demanda de servicios, será reintegrado, contra la presentación de la solicitud acompañada de las copias de las facturas respectivas, añadiendo el Art. 3 de la resolución No. 0043 del Servicio de Rentas Internas publicada en el Registro Oficial No.123 del 19 de julio del 2000) que al formulario de solicitud se acompañará copia certificada de las facturas en las que conste el IVA pagado así como un detalle de las mismas en medio magnético.

Téngase en cuenta si la Resolución objeto de impugnación, afirma que la información proporcionada fuere falsa, simplemente afirma que las facturas objetadas contienen borrones o tachaduras, y si ésta reconoce que la Entidad Pública pago el IVA reclamado, pues no niega su devolución por no haberse pagado el Impuesto, sino por supuestas fallas en los comprobantes de venta.

PETICIÓN CONCRETA DE LA DEMANDA.- Con los antecedentes y los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, considerando que la Entidad Pública de mi representación es una entidad de Derecho Público que ha justificado plenamente el pago del Impuesto al Valor Agregado cuya devolución reclama, se formula la presente demanda contenciosa tributaria y se solicita se proceda a modificar la Resolución No. No. del ... de del 20..., de la Dirección General del Servicio de Rentas

Internas en la parte en que niega la devolución de IVA por la suma de USD\$..... y en la parte en la que niega el pago de intereses de la parte del IVA no objetado, y como consecuencia de ello se ordene que el Servicio de Rentas Internas proceda a la devolución de la suma de USD \$..... más sus respectivos intereses calculados de conformidad con el Art. 22 del Código Tributario y el pago de los intereses correspondientes a la devolución de IVA no objetado en la referida Resolución, referidos al Impuesto al Valor Agregado IVA pagado por la Entidad Pública de mi representación en sus adquisiciones de bienes y servicios de los períodos a los que se refiere la presente demanda según el detalle de las facturas que se incorporan a la indicada Resolución que se Impugna la misma que se adjunta a esta demanda para que se incorpore al proceso. Finalmente, en la demanda se señala la cuantía que incluirá el importe del IVA a devolverse más los respectivos intereses y costas judiciales, el lugar en el que se citará al demandado y el domicilio para notificaciones.

3.-Modelo de Providencia Con la que se califica la demanda.-

Ejemplo de Providencia con la que se califica la demanda y se la admite a trámite:

TRIBUNAL DISTRITAL DE LOS FISCAL NO. SALA No. , Quito A de...o del 2005; las ..H... VISTOS.- Póngase en conocimiento de las partes la razón del sorteo de la causa, para los fines de ley.-En lo principal, la demanda presentada por.....(Entidad Pública a través de su personero o procurador Judicial) en calidad de.....conforme lo acredita con el instrumento de fojas ... y siguientes de los autos reúne los requisitos legales. En consecuencia, se la admite al trámite y se dispone citar con la misma al Director General del Servicio de Rentas Internas para que, de conformidad con lo previsto en el Art.9 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, la contesten dentro del término de veinte días, previniéndole de la obligación que tiene de señalar casillero judicial para sus notificaciones en esta ciudad de....-Notifíquese la demanda al Señor Procurador General del Estado en su domicilio conocido por el Actuario de la Sala.-Agréguese al proceso los instrumentos acompañados y téngase en cuenta la cuantía de la acción, la facultad conferida al abogado de

la parte actora para que intervenga en la defensa de la causa y el Casillero Judicial No..... del Palacio de Justicia de-Cítese y notifíquese.-f)(Magistrado de Sustanciación de la Sala). (Sigue la certificación del Secretario).-Lo que comunico a usted para los fines de ley.

4.- Ejemplo de Providencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal con la que se califica contestación a la demanda:

TRIBUNAL DISTRITAL DE LOS FISCAL No.....sala, (FECHA), y hora. **VISTOS:** “La contestación dada a la demanda por (La autoridad Tributaria demandada), por reunir los requisitos informales se la admite al trámite, se dispone agregarla al proceso y, con la copia notificar a la contraparte. En lo principal, de conformidad con lo previsto por el Art. 257 del Código Tributario codificado, ábrase la causa a prueba por el término común de diez días. En el término de cinco días deberá legitimar su intervención quien contestó la demanda a nombre de la autoridad demandada (en caso de que comparezca a través de personero o procurador que no haya legitimado su intervención), Téngase en cuenta en Casillero Judicial No....(Señalado por el actor y demandada).-notifíquese- f) Dr.....Magistrado de Sustanciación de la ...Sala (Sigue la certificación del Secretario).Lo que comunico a usted para los fines de Ley”

BIBLIOGRAFÍA.-

Plazas, Vega Mauricio, El Impuesto sobre el Valor Agregado IVA, Editorial Temis S.A., Bogotá Colombia, 1992.

Morona Jorge, La Incidencia económica del IVA, Editorial la Ley, Buenos Aires Argentina, 2002.

Dávila Yépez Marcelo, El Impuesto al Valor Agregado en los Servicios, UASB-Quito, EC, 1998.

Félix Estupiñán, Diego, Evolución Histórica de las normas sobre crédito tributario para el Impuesto al Valor Agregado pagado por los exportadores en la adquisición local o importación de bienes o servicios, UASB, Quito, EC, 2002.

Rivero, Silva, Impuesto al Valor Agregado, Manual Práctico, Ediciones de Palma, Buenos Aires, Ar., 2000.

Vega, Suárez Julio, Deberes Formales de los Sujetos Pasivos del Impuesto a la Renta, IVA e ICE y las sanciones por su incumplimiento, Edición UASB, Quito, EC., 2001.
Galán Sánchez, Rosa María, Los Entes locales en el IVA, Ed. Marcial Pkns, Madrid, España, 1995.

Valdés Costa, Ramón, Curso de Derecho Tributario, Buenos Aires, Edición de Palma, 1992

Pérez de Ayala y González, Curso de Derecho Tributario, Madrid, 1991.

Méndez Moreno, Derecho Financiero y Tributario, Valladolid España, 2001.

Sistema Fiel Magíster, Ediciones Legales, Quito Ecuador.

Regimen Tributario Ecuatoriano, Ediciones Legales, 2005

Ley de Régimen Tributario Interno

Código Tributario.

Código Civil Ecuatoriano

Código de Procedimiento Civil

Resoluciones del Servicio de Rentas Internas, Dirección Regional Norte y Dirección General

Sentencias del Tribunal Distrital de lo Fiscal

Código Tributario

Régimen Tributario Ecuatoriano Tomos 1 y II, Ediciones Legales , Corporación MYL, Octubre 2003.

Teoría General del Proceso.- Hernando Devis Echéndia, Editorial Universidad, Buenos Aires, 1997.

Teoría General del Proceso y de la Prueba, Benigno Humberto Cabrera Acosta, 8va. edición, Bogotá, 1996.

Diccionario Jurídico Elemental, Guillermo Cabanellas de Torres, Editorial Heliasta SRL, Buenos Aires 1979.