



**UNIVERSIDAD DE GUAYAQUIL
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN Y FINANZAS**

**TESIS PRESENTADO COMO REQUISITO PREVIO A LA OBTENCIÓN
DEL GRADO DE MAGISTER EN TRIBUTACIÓN Y FINANZAS**

**ANÁLISIS DE LAS RECLAMACIONES POR PRESCRIPCIÓN
TRIBUTARIA EN EL ECUADOR**

AUTOR

DR. GUSTAVO SAGÑAY NAVAS

TUTOR

EC. JACINTO MENDOZA RODRÍGUEZ MSc.

GUAYAQUIL – ECUADOR

MAYO - 2015



Plan Nacional
de Ciencia, Tecnología,
Innovación y Saberes



SENESCYT
Secretaría Nacional de Educación Superior, Ciencia,
Tecnología e Innovación

REPOSITORIO NACIONAL EN CIENCIA Y TECNOLOGÍA	
FICHA DE REGISTRO de tesis	
TITULO Y SUBTITULO: “ANÁLISIS DE LAS RECLAMACIONES POR PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR”	
AUTOR/ES: ING. GUSTAVO DIONISIO SAGÑAY NAVAS	REVISOR: ECON. JACINTO MENDOZA RODRÍGUEZ MSc.
INSTITUCIÓN: Universidad de Guayaquil	FACULTAD: Ciencias Económicas
CARRERA: Maestría en Tributación y Finanzas	
FECHA DE PUBLICACIÓN:	No. DE PÁGS: 112
ÁREAS TEMÁTICAS: CÓDIGO TRIBUTARIO, LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO INTERNO, CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES	
PALABRAS CLAVE: Tributos, Hecho generador, Calificación del hecho generador, Nacimiento tributario, Obligación tributaria, Reclamantes, Actos firmes, Actos ejecutoriados, Determinación tributaria, Prescripción tributaria de la acción de cobro, Prescripción tributaria por pago indebido o del pago en exceso	
RESUMEN: La administración tributaria tiene la facultad resolutoria de las diferentes reclamaciones que realizan los contribuyentes, en virtud de ella se encuentra obligada a conocer y resolver las reclamaciones y los recursos que se le presenten, la investigación determinará cuáles son las causas de las reclamaciones por prescripciones tributarias en el Ecuador algún acto administrativo o determinación de tributos. Además puede solicitarse que se reconozca que la obligación tributaria se encuentra extinguida por prescripción, tanto para el contribuyente como para el mismo Estado.	
N. DE REGISTRO (en base de datos):	N. DE CLASIFICACIÓN:
DIRECCIÓN URL (tesis en la web):	
ADJUNTO PDF:	SI <input checked="" type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>
CONTACTO CON AUTOR/ES:	Teléfono: 046041715 Mail: gsagnaynavas@yahoo.com
CONTACTO EN LA INSTITUCIÓN:	Nombre: Econ. Natalia Andrade Moreira
	Teléfono: 2293052 - 0994421962
	Mail: nandramo@hotmail.com

Quito: Av. Whymper E7-37 y Alpallana, edificio Delfos, teléfonos (593-2) 2505660/ 1; y en la Av. 9 de octubre 624 y Carrión, Edificio Prometeo, teléfonos 2569898/ 9. Fax: (593 2) 2509054

AGRADECIMIENTO

Mi reconocimiento al Econ. Rene Guedes, Director de la Maestría en Tributación y Finanzas y al equipo que integra este postgrado y de manera especial al Econ. Jacinto Mendoza Rodríguez MSc., quien oriento con reconocida solvencia y experiencia el presente trabajo académico.

DEDICATORIA

A la memoria de mi padre y hermano, a mi madre, juntos nos proyectamos a un futuro mejor a mis hijos que me inspiraron a prepararme para darles un ejemplo de que la capacitación es permanente. Nos encontramos en un mundo de cambios radicales, los profesionales que se conforman con lo que aprendieron están preparados para un mundo que no existe.

INDICE

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I. HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN ECUATORIANA	
1.1. Tribunal Fiscal-1959	7
1.2. Ley de Impuesto a la Renta-1962	14
1.3 Código Fiscal-1963	18
1.4 Ley de Impuesto a la Renta-1964	21
1.5 Código Tributario-1975	24
1.6 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno-1990	27
1.7 Codificación del Código Tributario- 2005	28
1.8 Ley de Equidad Tributaria-2007	28
CAPITULO II. LOS TRIBUTOS	
2.1 Principios tributarios	30
2.2 Impuestos, tasas y contribuciones especiales.	33
2.3 Sujetos activos de la obligación tributaria	34
2.4 Sujetos pasivos de la obligación tributaria	34
2.5 Hecho generador	38
2.6 Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria	39
2.7 Extinción de la obligación tributaria	41
CAPITULO III. RECLAMACIONES ADMINISTRATIVAS	
3.1 Actos impugnables	48
3.2 Consultas tributarias	56
3.3 Pago indebido	62
3.4 Pago en exceso	64
3.5 Recursos Administrativos	65
3.6 Recurso de Revisión	65
CAPITULO IV. PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA	
4.1 Prescripción de la acción de cobro	79
4.2 Obligación tributaria	83
4.3 Elemento constitutivo de la obligación	83

4.4 Interrupción de la prescripción	88
4.5 Prescripción de la acción de pago indebido por parte del Contribuyente	90
4.6 Otras prescripciones	91
4.7 Caducidad	93
4.8 Interrupción de la caducidad	95
4.9 Diferencias entre prescripción y caducidad	95
4.10 Propuestas	100
4.11 Conclusiones	106
4.12. Recomendaciones	111

INTRODUCCIÓN

Considerando que las reformas realizadas en el Código Tributario, las reclamaciones por prescripción tributaria efectuadas por los contribuyentes son desfavorables a éstos, mediante esta tesis tiene como objetivo demostrar que las normas tributarias por reclamación de la prescripción deben ser reformadas en relación a las reclamaciones administrativas que realizan los contribuyentes.

El capítulo primero resume la historia de la tributación ecuatoriana comenzando con la creación del Impuesto a la Renta en Ecuador, denominada Ley de Impuestos Internos, luego con la asistencia de la Misión Kemmerer se dicta la segunda ley, posteriormente se crea el Tribunal Fiscal, luego se promulga la tercera Ley de Impuesto a la Renta, después se crea el Código Fiscal, se establece la cuarta Ley del Impuesto a la Renta, se crea el Código Tributario que reemplaza al Código Fiscal, posteriormente se deroga la ley del Impuesto a la Renta y se establece la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por último se expide la Ley de Equidad Tributaria.

El capítulo segundo analiza los principios tributarios que establecen la Constitución del año 2008 en relación con los principios tributarios que determina el Código Tributario.

El capítulo tercero analiza las reclamaciones administrativas y determina cuales son los actos impugnables, consultas tributarias, pago indebido, pago en excesos, recursos administrativos y recursos de revisión.

El capítulo cuarto analiza la prescripción de la acción de cobro, interrupción de la acción de cobro, prescripción de la acción de pago indebido por parte del contribuyente, la caducidad y su interrupción, diferencias entre prescripción y caducidad, así como las propuestas, conclusiones y recomendaciones.

La presente investigación está dirigida a plantear las reformas necesarias para la disminución de reclamaciones por prescripción tributaria en el Ecuador, facultándose a la Administración Tributaria para efectuar la prescripción de la acción de cobro de oficio, en caso de que no la realice la Administración Tributaria el Contribuyente la podrá solicitar la prescripción de la acción de cobro en forma expresa.

CAPITULO I

HISTORIA DE LA TRIBUTACIÓN ECUATORIANA

La Constitución Política de 1830 facultaba al Presidente de la República a: “Cuidar de la exacta recaudación e inversión de las rentas públicas.”¹; con lo que mediante Ley de 28 de septiembre de 1830 se organiza la Hacienda Pública Ecuatoriana. La Hacienda Pública dictaba las normas de control y manejo de los ingresos y egresos del Estado.

En el campo hacendario poco o nada se legisla desde el año de 1830. Merece citarse como antecedente principal la ley del año 1863 sancionada por el Presidente García Moreno el 21 de octubre de 1863 y manteniéndose en vigencia hasta el año de 1927 en que asume al poder, el Dr. Isidro Ayora quien contrató a la Misión Kemmerer, llamada así, por cuanto estaba presidida por el Dr. Edwin Walter Kemmerer los integrantes de esta misión eran expertos en monedas, bancos, créditos público, finanzas públicas, legislación económica, contabilidad, control fiscal, etc. Esta misión redactó la Ley Orgánica de Hacienda publicada en el Registro Oficial 528 del 2 de enero de 1928 que se mantuvo hasta el 11 de diciembre de 1947 y el 29 de julio de 1975 se promulgó la última Ley Orgánica de Hacienda.

El 20 de Noviembre de 1919, Registro Oficial 948 se Codifica la Ley de Impuesto al Aguardiente por el Ministro de Hacienda, en esta codificación se recopilan una serie de decretos que existían a esa fecha. La ley de Hacienda regulaba lo administrativo y lo tributario, dentro del contencioso administrativo se involucraba lo contencioso tributario.

¹Constitución Política de 1830 Artículo 35 numeral 13

El 23 de diciembre de 1925 en el Registro oficial N° 137 se introduce el Impuesto a la Renta en Ecuador, se denominaba Ley de Impuestos Internos con la distinción de las tres categorías clásicas: Rentas del Trabajo, Rentas de Capital y Rentas Mixtas es decir Rentas del Trabajo y Capital, En el considerando La Junta de Gobierno Provisional de ese entonces promulga que es urgente nivelar el Presupuesto de la República y, al mismo tiempo revisar el sistema tributario en términos que eliminen sus actuales injusticias e inconveniencias fiscales y económicas y repartan la tributación en forma que consulte la capacidad económica de los contribuyentes.

La primera Ley de Impuesto a la Renta se denominó Ley de Impuestos Internos.

Con la asistencia de la Misión Kemmerer se dicta una nueva ley con la escala progresiva hasta el 8 % para las rentas del trabajo y tasa proporcional para las otras rentas. Se apoya la capitalización a través de las sociedades anónimas, exonerando a las reservas y gravando a los dividendos distribuidos. Fue publicado en el Registro Oficial N° 529, 2 de enero de 1928, en el Artículo 3 se determinan las Rentas Sujetas al Impuesto. En el artículo número 5 determina las Exenciones, el Artículo número 6 determina las Rebajas y en el Artículo número 8 promulga la Retención del Impuesto Sobre los Salarios por medio de los Agentes de Retención.

No serán exigibles los impuestos creados por el Art. 6 de la Ley de Impuestos Internos de 19 de diciembre de 1925, correspondiente al año de 1926. Los del año 1927 se cobraban de acuerdo con la presente ley.

Los impuestos que hubieren llegado a ser exigibles conforme al Art. 7 de la -Ley de 1925 y que no se hubieren pagado, se recaudarán con arreglo a esta Ley.

Los impuestos creados en el Art. 8 de la Ley de 1925 y que tampoco se hubieren pagado, se cobraba de conformidad con la ley que los estableció, pero tan sólo por los años de 1926 y 1927”.²

Rentas sujetas al impuesto.- mediante esta Ley se creó “el impuesto anual que luego se especifica, sobre toda clase de rentas no expresamente exceptuadas en esta ley, que se deriven de servicios personales, incluyéndose salarios, recompensas, gratificaciones, comisiones, remuneraciones proporcionales a utilidades, remuneraciones por día, pensiones, honorarios profesionales, sueldos a los funcionarios y empleados públicos pagados de acuerdo con la ley, y, en general, remuneraciones en cualquier forma por servicios personales de toda clase prestados en la República, pagadas por cuerpos gubernativos o por personas privadas, compañías, corporaciones o asociaciones, ya se verifique el pago dentro de la República o en país extranjero”.³.

Apelaciones. – “La persona que creyere que ha sido ilegalmente gravada con un impuesto en aplicación de esta ley, puede acudir al Director de Ingresos, el cual señalará la fecha en que se hará relación del reclamo. Si no le satisficere la resolución, podrá reclamar ante el Ministro de Hacienda.

Lo dicho no se opone a que pueda deducir sus excepciones en forma legal aun después de la resolución del Ministro”.⁴

“Las resoluciones del Ministro de Hacienda podían ser impugnadas en demanda contencioso-administrativa ante el Consejo de Estado. Las resoluciones expedidas por el ejecutivo también podían se revocadas en demanda contencioso-administrativa ante el Consejo de Estado”.⁵.

² Ley Impuesto Renta, Registro oficial 529, 2 de enero de 1928, Art. 1

³ Ibídem Art. 3

⁴ Ibídem, Art. 43

⁵ Resolución del Consejo de Estado, Registro Oficial 118, 19 de diciembre de 1925

El Consejo de Estado.

El Consejo de Estado funcionaba desde el año de 1925, era un alto organismo que se encuentra publicado en el Registro Oficial No. 118 del 1 de diciembre de 1925, confirmaba o rechazaba las resoluciones del Ministerio de Hacienda, también confirmaba o revocaba las resoluciones expedida por el Ejecutivo

La composición del Consejo de Estado que, presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, se integraba por un senador, un diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso, el Contralor General de la Nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión. Mal cabía que un organismo tan amplio y diverso pudiese oficiar de juez en lo tributario.

En segundo lugar, según queda enunciado, la índole del Organismo era de tal naturaleza, que no le permitía actuar como un tribunal que resolviese las diferencias judiciales entre la administración y los particulares. "En el Ecuador el Consejo de Estado conoce de lo contencioso tributario como parte del contencioso administrativo, lo que constituyó un paso importante para ventilar ese tipo de asuntos. Pese al Reglamento referido, el Consejo de Estado no dio resultado como tribunal de lo contencioso-administrativo y fue necesario, de pronto para lo tributario, la creación de un tribunal específico a objeto de administrar justicia en ese campo estaba compuesto de 20 artículos, el Reglamento determinaba que "En todo lo no previsto en las normas anteriores, se aplicará las pertinentes del Código de Procedimiento Civil. No obstante, el Consejo podrá dar para aquellos casos no previstos, las normas de procedimiento que le parecieren más convenientes"⁶

6 Reglamento de lo Contencioso Administrativo, Registro Oficial No.40 de 19 de Octubre de 1948, Artículo 19

1.1 Tribunal Fiscal-1959.

A partir del 19 de junio de 1959, fecha de expedición del Decreto Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal, el procedimiento contencioso tributario se conforma debidamente en el Ecuador. Antes existía una organización imperfecta y bien puede afirmarse que no teníamos en el Ecuador un verdadero sistema de justicia tributaria. Posteriormente, en 1963, se expidió el Código Fiscal en el cual, de modo orgánico y claro, se consolida el procedimiento contencioso tributario. Finalmente, en 1975 se puso en vigencia el Código Tributario que hoy rige, el mismo que incluye modificaciones de gran interés y revela una mayor perfección en el tema.

¿Cuál era el sistema vigente antes del 19 de junio de 1959? Nos referimos a los antecedentes que parten de la Carta Política de 1946. Su artículo 146 se refiere a las atribuciones y deberes del Consejo de Estado. El numeral 8o, prescribe: "Conocer y decidir de las cuestiones contencioso administrativas". De este modo el Consejo de Estado a más de otras y variadas funciones, encaminadas singularmente a velar por la observancia de la Constitución y las leyes, tuvo la condición de Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En el Registro Oficial No. 40 de 19 de octubre de 1948 se publicó el Reglamento de lo Contencioso Administrativo expedido por el Consejo de Estado, lo que constituyó un paso importante para ventilar ese tipo de asuntos. Pese al Reglamento referido, el Consejo de Estado no dio resultado como tribunal de lo contencioso-administrativo y fue necesario, de pronto para lo tributario, la creación de un tribunal específico a objeto de administrar justicia en ese campo.

La creación del Tribunal Fiscal fue trascendente, no solo para la administración de justicia en el ámbito tributario, sino aún más, dentro del concierto de las instituciones republicanas. Fue indudablemente una de

las concreciones más felices de los últimos años, tal vez de las más importantes, luego de que por la presencia de la Misión Kemmerer se establecieron la Contraloría del Estado, el Banco Central, la Superintendencia de Bancos.

El Decreto Ley de Emergencia pertinente promulgado en el Registro Oficial No. 847 de 19 de junio de 1959 contiene cuatro capítulos que son los siguientes: el que establece el Tribunal Fiscal; el que se refiere a su competencia; el que trata del procedimiento; y, el que regula la acción de pago indebido.

Las características que definen el Decreto Ley de Emergencia son las siguientes:

- a. La creación del Tribunal Fiscal independiente de la Administración, e igualmente independiente de la Función Judicial. Desde entonces se produce una definición trascendental. Se opta de entre las varias alternativas ésta, que sustrae a la justicia ordinaria el conocimiento del contencioso-tributario. Se establece una competencia diferenciada entre la Corte Suprema y el Tribunal Fiscal y se dispone que las sentencias de este último no pudieran revisarse por ninguna autoridad. Después se determina que el Tribunal Fiscal pase a integrar una de las Salas de la Corte Suprema de Justicia
- b. En cuanto a la competencia del Tribunal Fiscal, se la define básicamente para conocer, en sus diversos aspectos, las acciones contra actos y resoluciones tributarias. Se incluye también el conocimiento de las acciones en contra de las resoluciones de la Contraloría. Se mezcla indebidamente asuntos tributarios y hacendarios, lo que posiblemente obedeció, a que a la fecha, no existía un tribunal que conociera de esas materias. Posteriormente se solucionó el problema con la creación del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

- c. No se diferenciaba, cual hoy sucede, entre acciones de impugnación, acciones directas y recursos, respecto de la competencia del Tribunal Fiscal.
- d. La acción de pago indebido se libra al conocimiento de los jueces ordinarios. De este modo, no se reconoció como hoy, su carácter tributario.

El considerando promulgaba:

Deber del Estado atender y resolver los reclamos de los contribuyentes de acuerdo con los principios generales de justicia y las normas admitidas por el Derecho Tributario;

Haber crecido los impuestos en magnitud y complicación no existe en el Ecuador un sistema adecuado de lo contencioso tributario;

En tal virtud, es indispensable una ordenación de lo contencioso tributario, que dé garantías de rectitud y agilidad en la resolución final de los reclamos que presenten los contribuyentes;

La solución más adecuada que ha preconizado el Derecho Fiscal y se ha aceptado en la práctica de los países mejor organizados en esta materia es la creación de un Tribunal independiente, de conformación judicial;

Si en el orden administrativo del estado se sienta imperiosamente esta necesidad, lo es más en el régimen municipal en que no sólo no existe lo contencioso-tributario, sino que, en muchos casos los contribuyentes no tienen ningún amparo legal ante el requerimiento de pago, todo lo relacionado con lo contencioso tributario se lo ventilaban en los tribunales ordinarios, en el artículo número 30 prescribía de la acción de pago indebido, el contribuyente podía intentar la acción de pago indebido ante los Tribunales Ordinarios de Justicia.

En el Art. 33 determina la prescripción de la acción de pago indebido. La acción de repetición para pago indebido prescribirá en el plazo de 5 años para lo que se hubiere realizado antes de la vigencia de la presente Ley; respecto de lo realizado desde la vigencia de la misma el término de prescripción será de tres años. Dichos plazos se contarán a partir de la fecha en que se hubieron realizado los respectivos pagos.

Tribunal Fiscal, funcionaba en la Capital de la República, que se componía de tres Magistrados. Tenía un Presidente elegido de su seno, que duraba un año en sus funciones pidiendo ser reelegido, nombraba un Secretario y los empleados necesarios para su funcionamiento.

“El Tribunal actuará conforme se determine en esta Ley y en el Reglamento respectivo”.⁷

Jurisprudencia.- “Los fallos que dicte el Tribunal Fiscal constituirá la norma de aplicación de las Leyes Tributarias, tanto por el mismo Tribunal como las autoridades administrativas. En cualquier tiempo, el Tribunal, por propia iniciativa o a pedido de la administración interesada o del Asesor Fiscal, podrá modificar la jurisprudencia establecida. Los fallos del Tribunal y las rectificaciones que éste haga de su propia jurisprudencia, serán publicados en un órgano oficial del propio Tribunal”.⁸

De las Partes.- Son partes de la demanda contencioso-tributaria:

- a. El autor.- Tiene este carácter el contribuyente que impugne ante el Tribunal Fiscal, alguna de las resoluciones administrativas o los actos enumerados en el Art. 7; y,

7 Tribunal Fiscal. Junio 19 de 1959, Registro Oficial 847 Art. 1, Creación del Tribunal Fiscal
8 Ibídem Art. 5

- b. El Demandado.- Tendrán este carácter las autoridades fiscales o municipales u otras que dictan las resoluciones o actos administrativos.

De la Demanda.- Dictada la resolución de última instancia se notificará por escrito al contribuyente, en el domicilio que hubiere señalado durante el trámite administrativo y a la autoridad que deba emitir el título de crédito u orden de cobro para que proceda y disponga lo pertinente a la ejecución; pero no se podrá dictar auto de pago sino vencido el término que tiene el contribuyente para entablar la demanda ante el Tribunal Fiscal.

“La demanda podrá presentarse directamente ante el Tribunal Fiscal, en Quito o ante la respectiva Jefatura Provincial de Rentas, en las demás ciudades de la República, dentro del término de quince días contados desde la notificación con la resolución a impugnarse; pero si el perjudicado con dicha resolución residiere en el exterior y no tuviere representantes en la República, el término será de treinta días. Si el contribuyente hubiere fallecido dentro del antedicho término, se procederá a una nueva notificación a los herederos, quienes gozarán del término completo desde esta notificación. El término en los casos que no hubiere señalado domicilio el contribuyente se contará a partir de la fecha de la resolución”.⁹

Contra los fallos que dictaba el Tribunal Fiscal no habrá recurso alguno ni podrá intentarse otra acción que la de indemnización de daños y perjuicios, conforme al Art. 1101 del Código de Procedimiento Civil, como si se tratase de acciones deducidas contra los Ministros de la Corte Suprema. Las modificaciones de la jurisprudencia establecida, según lo dispuesto en el Art. 5, no constituirán prueba contra los Miembros de la

9 *Ibíd*em Art. 15

Sala que hubiese dictado un fallo por el cual se reclama contra ellos indemnización por daños y perjuicios”.¹⁰

Nulidad de los actos administrativos.–“son causas de nulidad de una resolución o de un procedimiento administrativo:

- a. La incompetencia del funcionario que haya dictado la resolución o providencia y
- b. La omisión o incumplimiento de las formalidades legales que se deben seguir para dictar una resolución o iniciar un procedimiento, de acuerdo con la ley cuya violación se denuncia, siempre que la omisión o incumplimientos cause gravamen irreparable en la determinación de los hechos o en la aplicación de la disposición tributaría”.¹¹

Procedencia de la acción de pago indebido.–“El contribuyente podrá intentar la acción de pago indebido ante los tribunales ordinarios de Justicia, en los siguientes casos:

- a) Cuando dictada la resolución de última instancia en el procedimiento administrativo de los reclamos, el contribuyente no hubiere impugnado dicha resolución ante el Tribunal Fiscal.
- b) Cuando el contribuyente ha pagado los gravámenes de que se trate en virtud de ejecución o acción administrativas, siempre que no hubiera propuesto demanda contencioso-tributaria ante el Tribunal y,
- c) Cuando un contribuyente que ha pagado impuestos u otras contribuciones, en algunas de las condiciones puntualizadas en el

10 *Ibíd*em Art. 22

11 *Ibíd*em Art. 25

inciso siguiente, ha solicitado a la respectiva autoridad administrativa la devolución de lo que reputa indebidamente pagado y su petición ha sido negada en última instancia, o ha transcurrido más de dos meses desde la fecha de iniciación de la respectiva acción administrativas, sin que se dicte resolución. No habrá lugar a la acción judicial de pago indebido si se ha recurrido al Tribunal Fiscal.

Las acciones judiciales o administrativas de pago indebido de que trata los literales a), b) y c), de este artículo 30 de la Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal, podrán ejercerse por cualquier gravámenes que hayan pagado los contribuyentes, sea como requisito previo para la celebración de escrituras a su inscripción, sea voluntariamente o por error de hecho o de derecho, sea por fiscalizaciones u órdenes administrativas. Exceptuándose los impuestos aduaneros que se regirán por su legislación especial”.¹²

La acción de pago indebido, se formulaba ante los Jueces Civiles competentes, por la cuantía de los juicios y al domicilio de la autoridad que dictó la orden de cobro o la ejecutó, a elección del actor.

El Procedimiento de la Acción de Pago Indebido.- La acción de repetición para el pago indebido prescribirá en el plazo de cinco años para los que se hubieren realizados antes de la vigencia de la presente Ley; respecto de los realizados desde la vigencia de la misma el término de prescripción será de tres años.

Dichos plazos se contarán a partir de la fecha en que se hubieron realizados los respectivos pagos. Art. 32

12 Ibídem Art. 30

Cumplimiento de fallo judicial.- Si los actores obtuvieron fallo favorable, el fisco o la entidad que hubiere percibido los impuestos indebidos, procederán a devolverlos, a petición de los interesados.

Si las autoridades no devolvieran el valor de los impuestos indebidamente cobrados o no emitieren las notas de crédito por ese valor dentro de los 60 días siguientes, el contribuyente podrá presentar su queja a la autoridad para el cumplimiento del fallo respectivo dentro de los ochos días siguientes.

Si la autoridad no acatare la disposición del tribunal será sancionada con multa de mil a cinco mil sucres. Los valores cobrados por la imposición de estas multas, en todo caso ingresarán al Fondo de Operación del Tesoro.
Art. 34

Los escritos que se presenten el Tribunal Fiscal para el trámite de los reclamos de los contribuyentes, se los hará en el papel del sello correspondiente más un cargo del 50%.

1.2 Ley de Impuesto a la Renta-1962

El 2 de agosto de 1962 en el Registro Oficial N. 222 prescribe la tercera Ley de Impuesto a la Renta en la presidencia del Dr. Carlos Julio Arosemena Monroy.

El Considerando determinaba que la Ley de Impuesto a la Renta que se dictó en 1928, de conformidad con el Proyecto que dejó la Misión Kemmerer, ha tenido numerosas reformas cuya falta oportuna de codificación ha venido a alterar el esquema lógico de su ordenación;

Que en el transcurso del tiempo ha cambiado notablemente la filosofía de este tributo, por lo que la mayor parte de los países que lo habían

adoptado se han dictado reformas de fondo que conducen a su modificación substancial en su sistema;

Que se han creado diversos adicionales y recargos sobre el impuesto base, con diferentes sistemas de cómputo, por lo que para lograr una refundición adecuada de estos diferentes gravámenes, teniendo al mismo tiempo en cuenta el principio de aligerar la carga tributaria para la pequeñas capacidades y de llegar a un máximo razonable para las grandes, es preciso una adecuada redistribución del peso del gravamen;

Rentas gravadas. –“Se considera renta para los propósitos de esta Ley la cantidad de riqueza y los servicios apreciables en dinero, expresamente contemplados en ella, que obtenga una persona, natural o jurídica, anual o periódicamente, como rendimiento de inversiones de capital o de la prestación de servicios personales separados o conjuntamente; y en general, del ejercicio de una actividad económica”.¹³

Clasificación y determinación de las rentas. –“Para los efectos que contempla el Capítulo IV de esta Ley, las rentas se clasificarán en los siguientes grupos:

- i. Rentas derivadas del Trabajo en relación de Dependencia.
- ii. Rentas del Trabajo o de la actividad profesional sin relación de Dependencia.
- iii. Rentas provenientes del trabajo con el concurso del capital; y,
- iv. Rentas del capital puro sin el concurso del trabajo”¹⁴.

De Los Recursos

Recurso ante el Director General de Rentas

“Los contribuyentes y demás sujetos de obligación o los terceros, a quienes se les notifique los resultados de una fiscalización terminación de

13 Ley de Impuesto a la Renta, Registro Oficial 222 de 2 de agosto de 1962, art. 3.

14 Ibídem, Art. 4

oficio, imposición de multas o cualquiera otra providencia que portare obligación en el orden tributario podrán formular una reclamación, debidamente razonada, dentro del plazo de cuarenta días a contarse desde el día siguiente al de la notificación. Con el reclamo presentarán las pruebas del caso, o se las ofrecerá presentar oportunamente, del plazo que señalará el Director”.¹⁵

Dentro el plazo de cuarenta días de presenta reclamo en la correspondiente oficina de la Dirección General de Rentas, o de enviado a la misma si fuere presentado en oficina distinta, el Director pronunciará resolución motivada. Dicho plazo se ampliará en treinta días más si el Director solicitare informes especiales de fiscalización u ordenare la realización de inspecciones contables necesarias para el esclarecimiento de hechos; o cuando hubiere concedido un mayor de diez días para que presente su prueba el reclamante, Si el referido plazo fuere mayor de treinta días, se sumará al que tiene el Director para resolver todo el tiempo que demorare la presentación de pruebas.

Notificada la resolución del Director se procederá a emitir el respectivo título de dichas pruebas. Notificada la resolución del Director se procederá a emitir el respectivo título.

Las resoluciones favorables para los contribuyentes, que representen una disminución de más de diez mil sucres respecto del tributo que causarían las glosas o estimaciones de oficio, se elevarán en consulta al Ministro del Tesoro.

Igual cosa se hará cuando la resolución del Director modifique la jurisprudencia administrativa establecida por anteriores resoluciones. Si en el plazo de cuarenta días no fueren modificadas o revocadas se entenderán confirmadas las predichas resoluciones.

15 Ibídem, Artículo 97

Se notificarán a los contribuyentes las resoluciones que dictare el Director General de Rentas, las que se elevaren en consulta y las revocatorias o reformas que dispusiere el Ministro.

Recurso ante el Ministro del Tesoro

”Si el Director no dictare resolución dentro de los plazos señalados para ello, se entenderá negado tácitamente el reclamo, y él reclamante podrá proponer recurso de apelación ante el Ministro del Tesoro”¹⁶

Notificada la resolución del Director, el reclamante podrá proponer apelación ante el Ministro, dentro del plazo de cuarenta días contados desde la fecha de esa notificación.

La apelación se presentará en la Dirección, en las Delegaciones o en las Jefaturas Provinciales de Rentas, si el apelante no residiere en la Provincia de Pichincha. En este último caso, el respectivo Jefe de Oficina remitirá la apelación a la Dirección, en el plazo de veinte y cuatro horas de recibida, y el Director presentará en el Despacho del Ministro la apelación dentro del plazo de veinte días, con los informes que creyere del caso. Se conferirá al apelante recibo de su apelación para los efectos legales.

Dentro del plazo de cuarenta días de presentada una apelación en el Despacho del Ministro, éste dictará resolución. Dicho plazo se ampliará hasta treinta días más si hubiere de realizarse alguna diligencia.

La resolución del Ministro pone término al proceso administrativo de los reclamos de los contribuyentes y gozará las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. La resolución se notificará, al apelante para los efectos

16 Ibídem, Artículo 101

legales y al Director para que ordene a la respectiva Jefatura de Rentas el cobro del respectivo título de crédito por el procedimiento de la coactiva.

De la Demanda Contencioso-Tributaria

“Dentro del plazo de cuarenta días de notificada la resolución del Ministro, o de vencidos los plazos que se señalan en el Artículo 103 para que se dicte ésa resolución, el apelante podrá proponer demanda contencioso-tributaria ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo que se prescribe en la Ley que rige ese procedimiento”¹⁷.

1.3 Código Fiscal-1963

El 25 de junio de 1963, mediante Registro Oficial 90, se promulga el Decreto 29, que expide el Código Fiscal, compuesto de 167 artículos, distribuidos en un título preliminar denominado "Disposiciones Fundamentales", seguido de otros seis títulos:

- I. De los Créditos Fiscales;
- II. De los Recursos Administrativos;
- III. De la ejecución de los Créditos Tributarios;
- IV. De la demanda Contencioso Tributaria;
- V. Del Convenio Tributario; y,
- VI. Aplicación extensiva de las disposiciones del Código.

Esta distribución pone de manifiesto el ordenamiento jurídico tributario en el país, identificando las normas de índole sustancial y de las de carácter formal o procesal. El título preliminar se refiere a ciertos principios generales como la aplicación e interpretación de la ley tributaria, el domicilio, etc. El Título I trata de los sujetos de la obligación tributaria, del origen y exigibilidad de los créditos del Fisco y acerca de los modos de

17 Ibídem, Artículo 109

extinción de ellos; las restantes disposiciones se refieren, en general, al procedimiento.

No obstante el preponderante paso dado con el citado Código Fiscal, respecto del ordenamiento jurídico-tributario y administrativo-contencioso, cabe reconocer que en vista de los constantes cambios de la vida republicana en su evolución y por ende de la Administración a todo nivel, no llegó a ser suficiente en la regulación de las relaciones entre los sujetos pasivos y entes acreedores de las obligaciones tributarias, al omitirse inclusive una serie de instituciones, principios y procedimientos comunes a todo cuerpo legal, por lo que, la legislación tributaria creyó imperativo llenar esos vacíos y procedió a la elaboración de un nuevo instrumento jurídico, cuyo alcance de ordenamiento tributario está acorde con las exigencias presentes, cual es, el Código Tributario.

En el considerando determinaba que era indispensable dictar un Código Fiscal que contenga en un solo cuerpo legal todas las disposiciones relativas al nacimiento, cancelación, compensación, prescripción y ejecución de los créditos tributarios, así como lo concerniente a los recursos administrativos y contencioso-tributarios que propongan los contribuyentes, de manera que la aplicación de las leyes tributarias y la ejecución de todos los créditos fiscales de los sujetos activos de la obligación tributaria se rijan por iguales normas.

La obligación tributaria nace de una Ley que la haya establecido; pero creada una contribución legalmente, los vacíos y lagunas de la ley se suplirán en forma que se cumplan los principios, básicos de la igualdad y generalidad de los tributos de manera que todas las personas que se encuentren en igualdad de condiciones económicas paguen las mismas contribuciones.

Para la interpretación de la ley tributaria se tendrán en cuenta su objeto y alcance económicos, así como la naturaleza y contenido económico-financieros de los hechos y objetos sujetos a la tributación.

“Las disposiciones, principios o figuras del derecho civil se aplicarán únicamente en forma supletoria, y siempre que no estén en contradicción con los principios básicos de la generalidad o uniformidad tributaria ni conduzcan a la quiebra de dichos principios.”¹⁸

Las estipulaciones contractuales, en convenios celebrados entre una persona de Derecho Público y los particulares, no podrá considerar otras exenciones que las permitidas por las leyes, y si se estipularen exenciones de contribuciones en contravención esta norma, no las tendrán en cuenta la autoridades o empleados encargados de la aplicación de las leyes tributarias.¹⁹

La Función Ejecutiva reglamentará la aplicación de las Leyes Tributarias, a fin de llenar sus lagunas o suplir sus vacíos. El Reglamento no podrá crear nueva obligación fiscal, no establecida en forma expresa o general por la Ley.

El Director General de Rentas podrá expedir instrucciones o circulares explicativas para la aplicación de las leyes tributarias que estuvieren bajo su inmediata vigilancia, así como las que encontrare convenientes para la eficiente administración tributaria de su dependencia.

“Los Reglamentos tendrán fuerza obligatoria para los funcionarios o empleados de la administración financiera, sin que puedan ejercer la atribución que contempla el inciso segundo del artículo siguiente”. Lo propio ocurrirá con las instrucciones explicativas que dicte el Director

18 Código Fiscal, Registro Oficial 499 de 25 de Junio de 1963 , Art. 1

19 Ibídem Art. 3

General de Rentas respecto de los empleados que están bajo sus órdenes”.²⁰

Las denuncias sobre los fraudes fiscales o las infracciones de las leyes tributarias, que no deban seguir trámite especial ante las autoridades determinadas por leyes especiales, se presentarán en la Dirección General de Rentas. Corresponderá a los denunciantes el cincuenta por ciento de las multas que llegaren a recaudarse por tales denuncias. Al Fondo de Operación ingresará el cincuenta por ciento restantes.

En caso de denuncia falsa se procederá en la forma determinada en las respectivas disposiciones de las leyes penales.

1.4 Ley de Impuesto a la Renta-1964

Ley de Impuesto a la Renta 1964, se promulgó en el Registro Oficial 190 de 26 de Febrero de 1964

La Caducidad

“Caducará en el plazo de cinco años el derecho del Fisco para la fiscalización o verificación de las declaraciones que, respecto del impuesto, formulen los contribuyentes y demás responsables o terceros, así como para la determinación de oficio de las rentas respectivas.

El plazo se extenderá a siete años cuando no se hubiere presentado ninguna declaración de las correspondientes actividades económicas”²¹.

20 *Ibíd*em Art. 9

21 Ley Impuesto a la Renta 1964, Registro Oficial 190 de 26 de Febrero de 1964, Artículo 131

El derecho del Fisco para verificar o enmendar un acta de fiscalización, caducará en el plazo de un año contado desde la fecha de la notificación respectiva.

La Prescripción

“La acción para el cobro de los créditos fiscales prescribe en el plazo de diez años desde el primero de enero del año en el que se originó la obligación.

Esta prescripción se interrumpe con la citación del auto de coactiva, o por el reconocimiento, expreso o tácito, de la obligación por parte del obligado”²².

“La reclamación contra el Fisco por pago indebido prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha en que se efectuó el pago. El plazo de esta prescripción se interrumpe con las reclamaciones administrativas que se formulen para obtener el respectivo reintegro. La reclamación por pago indebido, sólo podrá proponerse con sujeción a lo establecido en el Capítulo "De las Reclamaciones” .²³

Las Reclamaciones

“Los contribuyentes o demás responsables de la obligación tributaria o los terceros a quienes se les notifique con los resultados de una fiscalización o determinación de oficio, imposición de multas o sanciones, o cualquier otra providencia que comporte obligación en el orden tributario, podrán formular una reclamación debidamente razonada, dentro del plazo de treinta días, a contarse desde el día siguiente al de la notificación Con la reclamación se presentarán las pruebas del caso, o se las ofrecerá

22 Ibídem Artículo 133

23 Ibídem Artículo 134

presentar oportunamente, dentro del plazo que el Subsecretario de Rentas señalará al efecto”²⁴.

Una vez recibida la reclamación en la Oficina del Subsecretario de Rentas, éste mandará que se notifique la recepción y, de oficio o a petición de parte, podrá conceder un plazo para la presentación de pruebas. En el mismo decreto designará el abogado que debe intervenir por lo intereses fiscales.

Expirados este plazo, el Subsecretario de Rentas pedirá informes a la Dirección general de Rentas y, si lo estimare conveniente, a otras oficinas.

Formado así el proceso, el Subsecretario de Rentas expedirá su resolución dentro del plazo de sesenta días a contarse desde la notificación de la recepción de la solicitud inicial al que se sumará el que hubiere concedido para la presentación de pruebas.

La resolución se notificará al reclamante.

“Si el Subsecretario de Rentas no dictare su resolución dentro del plazo señalado para ello, se entenderá negada tácitamente la reclamación”²⁵.

Las resoluciones favorables para los contribuyentes, que representen una disminución de más de diez mil sucres, respecto del tributo contemplado en las glosas o estimaciones de oficio, se elevarán en consulta al Ministro de Finanzas.

Si en el plazo de cuarenta días de elevada la consulta, no fuere absuelta, se entenderá confirmada la resolución del Subsecretario de Rentas.

El Ministro de Finanzas podrá celebrar arreglos con los contribuyentes acerca de la obligación tributaria, en lo concerniente a plazos y cuotas para el pago.

24 *Ibíd*em, Artículo 135

25 *Ibíd*em, Artículo 137

“Dentro del plazo de treinta días de notificada la resolución del Subsecretario de Rentas o del Ministro de Finanzas o de producidas las denegaciones tácitas, el reclamante podrá apelar para ante el Tribunal Fiscal.

Interpuesto el recurso dentro del plazo legal, el proceso de la reclamación se elevará al Tribunal, agregando los antecedentes de la fiscalización, determinación de oficio, imposición de multas o sanciones o de la providencia base de la reclamación.

El Tribunal Fiscal resolverá por los méritos del proceso. Sin embargo, podrá ordenar, de oficio, las diligencias que creyere necesarias para establecer algún punto controvertido”²⁶.

Ejecutoriada la fijación del impuesto, o la resolución del Subsecretario de Rentas, del Ministro de Finanzas o del Tribunal Fiscal, en su caso, se expedirá el respectivo título de crédito, y se exigirá su cobro por la vía coactiva, que no tendrá más excepciones que las previstas en el Art. 71 del Código Fiscal, y sólo en el caso de que el coactivado no hubiere intervenido en el trámite administrativo.

1.5 Código Tributario-1975

Al expedirse en diciembre de 1975 el Código Tributario que con reformas rige hasta el 2015 en la exposición de motivos, entre otros propósitos, el abreviar y uniformar la vía administrativa. Hasta entonces, ante las diferentes administraciones tributarias y respecto de diferentes tributos, se observaban procedimientos diferenciados y se proseguían hasta tres instancias en esta vía. Con el Código se estatuyó la instancia administrativa única, salvo para casos de excepción en los cuales las leyes particulares prevean alzada. Respecto de los recursos en vía administrativa, se crearon los de reposición ante la autoridad que expidió

26 Ibídem Artículo 140

el acto impugnado y el de revisión para ante la máxima autoridad de la administración de que se trate. Posteriormente fue derogado el recurso de reposición. El Código Tributario, reemplazó al Código Fiscal, en resumen sus partes más importantes son:

Los Deberes de la Administración Tributaria están prescritos en el artículo 103 de Código Tributario y son: Expedir actos de determinación de obligación tributaria, recibir toda petición solicitud o reclamo, recibir e investigar las denuncias respecto de defraudación tributaria y tramitarlas, defender ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal sus Resoluciones, revisar o verificar de oficio sus propios actos dentro del término que la ley le da, cumplir y hacer respetar los decretos autos o sentencias que dicte el Tribunal Distrital de lo Fiscal; y, los demás que las leyes le otorgaren

La Administración Tributaria es responsable de indemnizar a los particulares por los perjuicios causados por los actos administrativos emitidos por los empleados públicos en el desempeño de sus cargos

La Gestión Tributaria, está representada por el Director General del Servicio de Rentas Internas, tratándose de tributos y por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana tratándose de aranceles aduaneros.

La Ley establece que la Administración Tributaria está representada por el Director General del Servicio de Rentas Internas en materia de tributos y este es el encargado de toda la gestión contemplada en el artículo nueve del Código Tributario, cuales son: la Determinación y Recaudación de los tributos, las Resoluciones a las Reclamaciones y absolución de Consultas.

El Control Tributario lo realizan a través de inspecciones tributarias a través del Fedatario o funcionario público del SRI y cruces de información

de acuerdo a la base de datos. Las recaudaciones de los tributos se harán en las Oficinas que la Ley determine o en las Instituciones Bancarias autorizadas. También se recaudará por medio de los Agentes de Retención y Agentes de Percepción o cualquier entidad o persona que autorice la ley. Los actos y procedimientos solamente son válidos aquellos a los cuales en forma expresa lo permite el Código Tributario u otra Ley tributaria. El procedimiento de cobro es de carácter netamente administrativo, pudiendo la Administración Tributaria hacer uso de la Acción Coactiva.

La declaración es una forma de determinación directa del sujeto pasivo, de acuerdo a los que establece al artículo noventa y uno del Código Tributario. Las Liquidaciones puede realizarla el sujeto pasivo (contribuyente), también la realiza la Administración en base de soportes o presuntivamente y finalmente puede haber una liquidación mixta, en que interviene la Administración y el Contribuyente

La recaudación, es una de la Gestiones de la Administración, tiene su propio procedimiento que es aplicable tanto a los tributos fiscales, como a cualquier otro tributo de organismos seccionales, semipúblicos o privados que son acreedores de impuestos. Todos deben sujetarse al Código Tributario. Desde que un tributo es exigible por propio mandato de la Ley, el deudor del tributo debe pagarlo voluntariamente desde la fecha que se ha señalado y la mora en el pago acarrea el castigo de multas e intereses. En otros caso que el pago es voluntario, la Administración procede a notificar y conceder plazo para el pago y en caso de no cumplirse puede iniciarse la acción coactiva.

La obligación tributaria, principalmente se extingue por el Pago, pero el Código Tributario señala los otros medios que son: Compensación, Confusión, remisión y Prescripción.

La acción o juicio de impugnación de las Resoluciones de la Administración Tributaria que debe presentarse ante el Tribunal Distrital de los Fiscal, prescriben el veinte días y excepcionalmente en cuarenta días o seis meses de acuerdo a lo que promulga el artículo 229 del mencionado Código Tributario.

1.6 Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno-1990

En vigencia mediante Ley 56 publicada en el Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989. El Título I se refiere al Impuesto a la Renta, Título II al IVA, Título III al ICE y Título IV al Régimen Tributario de las Empresas Petroleras, Mineras y Turísticas; concluye con Disposiciones Generales, Transitorias y Finales.

Establece el impuesto a la Renta Global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras, de acuerdo con las disposiciones de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Para efectos de este impuesto se considera renta:

Ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso. Bien que provenga del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios. Ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

Los ingresos por bienes sucesorios indivisos se computaran y liquidarán considerando a la sucesión como unidad económica independiente.

El ejercicio impositivo es anual y va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año. Las actividades iniciadas después del 1 de enero cerraran obligatoriamente el 31 de diciembre.

1.7 Codificación del Código Tributario-2005

En el año 2005 el Código Tributario fue codificado mediante Registro Oficial – Suplemento No. 38 del 14 de junio de 2005.

El último inciso del Artículo 55 se incorpora el Artículo 26 de la Ley 99-41 publicada en el Registro Oficial N. 321 del 18 de noviembre de 1999 que prescribe lo siguiente: “La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio”. La resolución 7 del Tribunal Fiscal publicada en el Registro Oficial del 30 de Agosto de 1979, quedó derogada. En el campo tributario, el Tribunal Fiscal, determinó que la prescripción de la obligación tributaria se producía “ipso jure”, de pleno derecho y sin alegación ni trámite judicial alguno; en la Resolución No. 7 del Tribunal Fiscal dispone “ La prescripción en el derecho tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente

1.8 Ley de Equidad Tributaria-2007

Ley de Equidad Tributaria publicada en el RO-3S 242:29-dic-2007 reformó el artículo 21 donde sustituyó la frase “equivalente al 1.1 veces de la tasa activa referencial” por la siguiente: “equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial”.

"Art. 21.- Interés a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuere satisfecha en el tiempo que la Ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de Resolución Administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces de la tasa

activa referencial para 90 días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción.

Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada periodo trimestral que dure la mora para cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias, la fracción del mes se liquidará como mes completo.

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

CAPITULO II

LOS TRIBUTOS

- 2.1 Principios tributarios
- 2.2 Impuestos, tasas y contribuciones especiales
- 2.3 Sujeto activo de la obligación tributaria
- 2.4 Sujeto pasivo de la obligación tributaria
- 2.5 Hecho generador.
- 2.6 Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria.
- 2.7 Extinción de la obligación tributaria

2.1. Principios tributarios

Para la autora Margarita Beladiez, “los principios son convicciones o ideas jurídicos-éticas de una comunidad, en esta comprensión amplia, no es necesario que los principios se hayan positivizado, es decir, que se hayan incorporado al ordenamiento jurídico escrito”²⁷.

Aunque no lo hayan sido, su importancia social es rescatable, no obstante, para efectos jurídicos, el hecho que conste en una norma jurídica escrita, contribuye a garantizar su aplicabilidad, pues les da una mayor fuerza jurídica.

En el debate doctrinario se analiza si los principios son normas o no lo son, para este aspecto, la misma autora, cita a Díez Picazo y Gullón para quienes los principios son “auténticas normas jurídicas en sentido sustancial, pues suministran pautas o modelos de conducta.”²⁸ Sí bien no

²⁷ Beladiez Rojo, Margarita. *Los Principios Jurídicos*. Madrid. 1997

²⁸ Ídem.

tienen supuestos de hechos concretos, su aplicación es general, aplicable a múltiples casos o posibilidades.

En el análisis de su naturaleza jurídica, debemos señalar la doble función de los principios, la de inspirar la creación de las normas jurídicas, en los órganos que tienen facultades normativas; y la de orientar su interpretación y aplicación en el sentido de los principios, para el caso de los órganos que aplican las normas. Siendo por tanto, normas supletoria de la ley.

“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.”²⁹

En la Constitución del año de 1998, prescribía: “El régimen tributario se regulaba por los principios básicos de igualdad, proporcionalidad y generalidad.”³⁰

En La Constitución de la República del año de 1978, promulgaba: El régimen tributario se rige por los principios básicos de igualdad y generalidad.”³¹

El Código Orgánico Tributario vigente determina: “El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.”³²

Principio de Legalidad.- "Nullum tributum sine lege", significa que no hay tributos sin ley; por lo tanto, este principio exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o

29 Constitución de la República. Artículo 300

30 Constitución Política de la República del Ecuador. Art. 256

31 Constitución de la República. Artículo 52

32 Codificación del Código Tributario. Año 2005. Artículo 5

la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones, sanciones, órgano habilitado para recibir el pago, los derechos y obligaciones tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria, todos estos aspectos estarán sometidos ineludiblemente a las normas legales.

Principio de Generalidad.- Significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos por lo que nadie puede estar exento de esta obligación, por ende, es aplicable universalmente para todos los sujetos que tengan una actividad económica.

Principio de Igualdad.- La uniformidad se traduce en una igualdad frente a la ley tributaria, todos los contribuyentes que estén en igualdad de condiciones deben de ser gravados con la misma contribución y con la misma cuota tributaria, lo que se traduce que ante la Ley todos somos iguales, sin distinción o discriminación alguna.

Principio de Proporcionalidad.- Emanado del principio teórico denominado justicia en la imposición, en este precepto se establece que los organismos fiscales tienen derecho a cobrar contribuciones y los gobernados tienen obligación de pagarlas, a condición de que estas tengan el carácter de proporcionales y equitativas; siendo éste el objetivo, el presente principio es un instrumento de política económica general que sirve para determinar la capacidad económica del contribuyente.

Principio de Irretroactividad.- El régimen tributario rige para lo venidero, no puede haber tributos posteriores con efectos retroactivos, por ende, la Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, en forma más sencilla y espontánea el presente principio permite a las personas tener confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas.

Por lo expuesto queda determinado que el artículo 5 del Código Tributario vigente ha sido tácitamente derogado por el Artículo 300 de la Constitución actual de acuerdo a lo que prescribe el Artículo 425 en el que prescribe el orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias. etc. El Artículo 84 de la Constitución promulga que: La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución y los tratados internacionales.

2.2.- Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales

La diferenciación entre impuestos, tasas y contribuciones especiales no es inoficiosa. Respecto de su creación, puede disponerse que determinadas entidades puedan crear únicamente algunos tipos. A los municipios y a otros entes menores, únicamente se les faculta crear contribuciones especiales y tasas, o inclusive en algunos casos, únicamente las últimas. Además hay que dejar en claro que si bien, existen una teoría general, unos conceptos y unas normas que incumben a todos los tributos, no es menos cierto que algunas temáticas son diferenciadas y su tratamiento es peculiar, según se trata de impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Los impuestos son tributos cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la Administración Pública. Es decir, que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

La tasa es la contraprestación en dinero que pagan los particulares en retribución de un servicio público determinado.

Las contribuciones especiales o contribuciones de mejora son tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

2.3 Sujeto activo de la obligación tributaria

El sujeto activo, “Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo de la obligación tributaria es el ente acreedor del tributo”³³ no siempre la ley tiene definiciones como ésta. El sujeto activo es el titular del derecho de crédito quien, por tanto, puede legítimamente ejercitar una pretensión de cobro. La titularidad de la potestad tributaria o de creación, no debe confundirse con la calidad de sujeto activo. Aunque principalmente el sujeto activo es el acreedor de la obligación, no debe dejar de considerarse que a él atañe la gestión que comporta la determinación y recaudación de la obligación. El sujeto activo de la obligación no es por ese sólo hecho, el beneficiario del ingreso tributario, aspecto este último que pertenece al orden presupuestario. Lo que ocurre que a falta de expresa disposición, se entiende que el sujeto activo es el beneficiario del tributo.

2.4 Sujeto pasivo de la obligación tributaria

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es el llamado al cumplimiento de la prestación, sea por obligación propia, sea por obligación ajena. No se requiere para tener tal condición el sufrir el gravamen, o sea, la disminución patrimonial. La carga tributaria no corre necesariamente por cuenta del sujeto pasivo y, por tanto, no es definitiva de tal calidad. La traslación del gravamen es un hecho económico que puede estar o no regulado por la ley.

33 Código Tributario, artículo 23

El sujeto pasivo se encuentra además obligado al cumplimiento de otras prestaciones, las de carácter formal. No es ello definitorio de la calidad de sujeto pasivo, pues, las obligaciones formales son consecuencia de la obligación principal, ya sea porque efectivamente esta surja, o, ya al menos, porque potencialmente, concurren las condiciones para su nacimiento.

Las obligaciones de pagar recargos, intereses y gastos de ejecución, suponen la existencia de la obligación tributaria.

Otras obligaciones, como la de inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes, la de llevar contabilidad etc., son antes que obligaciones formales, deberes de sujeción a la potestad de la administración, dispuestos por las normas, cuando el particular efectúa determinadas actividades. Esos deberes preexisten a la obligación tributaria, por lo que resulta prematuro hablar de los sujetos de la misma.

Los sujetos pasivos pueden serlo por obligación propia o por obligación ajena. Los primeros son los contribuyentes, los segundos son conocidos como responsables por deuda ajena o simplemente responsables. Los contribuyentes o causantes directos de la obligación son los deudores de la misma, por haberse cumplido respecto de ellos, el hecho generador de la obligación tributaria. Son los titulares de la materia imponible, que ostentan capacidad contributiva, y por lo tanto, están naturalmente obligados al cumplimiento de la prestación. Cuando el contribuyente cumple la prestación, ocurre lo que debería ocurrir, se extingue la obligación tributaria por pago.

Los sujetos pasivos por obligación ajena o responsables se encuentran obligados al cumplimiento de la obligación principal, así como también al de las obligaciones formales. No son codeudores sino garantes. Su existencia es una creación del derecho tributario, a fin de asegurar el pago de la prestación. Se diferencian de los contribuyentes en que éstos se encuentran

directamente vinculados al deber de contribuir, en tanto aquellos están para garantizar el pago del tributo.

Los responsables no son titulares de la materia imponible, ni tienen relación directa con el hecho generador. La tienen con el contribuyente. La ley define las situaciones que dan lugar a la responsabilidad por deuda ajena. La responsabilidad por deuda ajena, tiene estrecha vinculación con la solidaridad pasiva. Frente a la administración. Extinguida la obligación tributaria, las relaciones entre contribuyentes y responsable pertenecen al derecho común.

Los responsables como adquirentes de bienes o negocios, lo son con referencia a su antecesor en el derecho, quien tiene la condición de contribuyente. A esta responsabilidad se la conoce como objetiva, pues, se refiere a la materia imponible u objeto de la imposición. El responsable por adquisición de bienes, al igual que aquel que lo es por representación, ve comprometido su patrimonio para el cumplimiento de la obligación ajena, a menos que expresamente se haya establecido algún límite. En este último caso, la obligación está especialmente garantizada por determinados bienes, sin que ello signifique necesariamente una limitación de responsabilidad.

El retentor debe practicar la liquidación tributaria, a fin de poder cumplir con su obligación y detraer lo que justamente debe. El agente de retención no es necesariamente un funcionario público. Puede ser un particular, encargado al efecto, de colaborar con la administración en la recaudación de los tributos. A los retentores les obliga a efectuar la entrega de los valores a la administración, aun cuando no hayan efectuado la retención según así lo previenen los Arts. 29 y 30 del Código Tributario.

Los sujetos conocidos como agentes de percepción efectúan una verdadera cobranza tributaria, al tiempo que exigen al contribuyente el pago de algún otro adeudo. En los impuestos sobre los consumos de energía eléctrica y

teléfono puede ocurrir el caso. Quien suministra los mismos, debe junto a la tarifa de consumo, cobrar el importe del tributo. Semejante situación puede ocurrir tratándose de los impuestos sobre los espectáculos públicos, caso en el cual, de acuerdo a lo que establezca la legislación positiva, habría que dilucidar si el gravamen está a cargo del empresario u organizador, que sería el contribuyente o de quienes concurren al espectáculo, lo que es muy difícil de sostener, pues, aparecería un universo de contribuyentes (los espectadores) de difícil singularización que impediría que la administración dirija en contra de ellos su acción. Lo expresado en el supuesto de que no pueda existir un responsable, si al propio tiempo no existe un contribuyente. En este caso, la solución más obvia es reconocer que el empresario u organizador es el contribuyente, quien tiene la facultad de trasladar la carga tributaria al espectador, el cual es ajeno a la obligación tributaria. Por lo demás el mecanismo del traslado del gravamen en términos semejantes, es frecuente en la imposición indirecta. En conclusión sería exorbitante que la ley, efectuada la retención o percepción, mantenga la responsabilidad del contribuyente.

En determinados casos la ley dispone que los funcionarios públicos, previamente a dar curso a un trámite o actuación, han de exigir el pago de las correspondientes contribuciones. Tal el caso de los notarios. Aquí, la fundamentación de la solidaridad en que incurre el funcionario omiso, radica en el incumplimiento de un deber impuesto por la ley y tiene carácter sancionatorio.

Satisfecha la obligación por el responsable, se extingue la obligación tributaria. Quedan entonces pendientes las relaciones entre el contribuyente y el responsable, pues, lo que ha sucedido es que este último ha pagado por el primero, en virtud de la solidaridad pasiva. Es innegable que el responsable tiene una acción de regreso a cargo del contribuyente.

La representación legal y la voluntaria tienen cabida en el ámbito tributario. La primera se produce de modo necesario respecto de los incapaces, la

segunda es una opción a la que pueden acudir los capaces, para actuar por sí mismos o por mandatario. El inciso 2º del art. 62 del Código Tributario, tiene como representantes a quienes actúen a nombre de los extranjeros.

El domicilio fiscal o de negocios corresponde al lugar donde se ejercita la actividad gravada, donde se encuentran los bienes, o en general donde se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

La mera residencia se distingue del domicilio y tiene especial relevancia para el caso de que la persona física o natural la mantenga en diferentes lugares. Según el artículo 59 del Código Tributario, el criterio general del domicilio tributario de las personas naturales, es su residencia.

Los arts. 115 y 231 del Código Tributario para las reclamaciones y para las demandas, en su orden, mandan que se señale domicilio tributario.

2.5 Hecho generador

”Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”³⁴ el cual se refiere al hecho generador, atendiendo a que consiste en un acto jurídico, el hecho imponible se cumple respecto de un determinado sujeto, que por ese mismo acontecer, tiene la condición de contribuyente. El elemento material constante en la hipótesis, debe encontrarse en una determinada relación con el particular. En cada caso hay que desentrañar esa relación. Al intérprete toca descubrirla mediante el análisis de la norma y del sistema. Los responsables por deuda ajena, también deben encontrarse en una determinada relación con el elemento material, pero no directamente, sino a través del contribuyente.

34 Código Tributario, Artículo 16

Es necesario poner de relieve tres planos: el nacimiento de la obligación, su exigibilidad y los consecuentes poderes de la administración. Es verdad que toda obligación supone un derecho subjetivo de crédito que le corresponda, pero no lo es, el que este último se puede ejercitar instantáneamente a su surgimiento. De allí que quepa diferenciar entre nacimiento de la obligación y su exigibilidad. El conocer el monto al que alcanza la obligación, lo que obtiene gracias a su determinación y liquidación, efectuadas por el contribuyente o por la administración, es indispensable para ejercitar la pretensión de cobro. Las facultades de la administración que integran la potestad de imposición, para determinar y recaudar tributos, le son propias y las ostenta de modo general, sin referencia a sujeto alguno. Cuando se produce el hecho imponible, se concretizan esas facultades, respecto de un determinado contribuyente y con referencia a un determinado caso impositivo.

2.6 Nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria

El nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria pueden ocurrir de modo diverso, “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo”³⁵ nace cuando se cumple respecto de un determinado sujeto el hecho generador. Nacida la obligación se la puede satisfacer e inclusive, en el orden contable, debe constar en el activo de la administración acreedora y en el pasivo del deudor. En los tributos sobre los contratos, la obligación tributaria nace a cargo de cada una de las partes y la exoneración opera en forma proporcional, según lo determina el artículo 35 de la Código tributario. La exigibilidad se produce con posterioridad al nacimiento y por ella la administración puede ejercitar la pretensión de cobro. Al efecto el Código Tributario, en el Art. 19, dispone que la exigibilidad ocurre en la fecha que la ley señale. Si no existe fecha, en los casos de los tributos cuya liquidación debe efectuarla el contribuyente, que son los más importantes y productivos

35 Código Tributario, Artículo 18

(Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto a los Consumos Especiales) la exigibilidad ocurre cuando vence el plazo para presentar la declaración. En los tributos en los que en forma originaria compete a la administración efectuar la liquidación, la exigibilidad se produce al día siguiente en que se notifica con la misma al particular. El nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria adquieren otra proyección cuando se los vincula en forma necesaria a la actuación de la administración. En tal caso el tema forma parte del derecho formal o administrativo tributario.

La exigibilidad de la obligación tributaria en la medida que faculta a la administración ejercite la pretensión de cobro queda en suspenso en el caso de que el sujeto pasivo, e inclusive un tercero, discutan, ya en sede administrativa, ya en sede contenciosa la legitimidad de la obligación tributaria. De su parte la administración, para garantizar el cumplimiento de la obligación, puede solicitar al correspondiente tribunal de lo contencioso tributario, o ella misma disponer en el procedimiento coactivo o de ejecución, la práctica de medidas precautelatorias que pueden cesar si se asegura el interés fiscal.

Desde que la obligación tributaria es exigible y hasta que se la satisfaga se causan intereses de mora sin que se requiera pronunciamiento alguno de la administración. No inciden en el causamiento de los intereses la discusión propuesta por los particulares sobre la legitimidad de la obligación tributaria, la concesión de facilidades para el pago ni el afianzamiento del interés fiscal. El tipo de interés previsto en el Art. 21 del Código Tributario, ha sufrido numerosas modificaciones cuyo propósito ha sido el de estimular el pago oportuno de los créditos tributarios. Para cumplir dicha finalidad se ha fijado un interés superior al de mercado.

El interés tiene carácter resarcitorio y se explica cuando es a favor de la administración por el hecho de que por la mora del sujeto pasivo no dispone

oportunamente de los recursos a que tiene derecho. El interés a favor del particular, Art. 22 del Código Tributario, en caso de devoluciones tributarias, por las mismas razones, es de tipo similar aplicándose para ambos casos criterios simétricos.

Pueden también aplicarse otros recargos por el incumpliendo de obligaciones formales como la de presentar declaraciones o porque la administración ha debido asumir costos de notificación o cobranza por la mora del deudor tributario. A partir de la fecha de exigibilidad se inicia el plazo de prescripción de la obligación tributaria.

2.7 Extinción de la obligación tributaria

La obligación tributaria nace de la ley y por esa razón no le son aplicables los medios de extinción propios del orden voluntarístico. A ella, según el Art. 37 del Código Tributario son aplicables el pago, la compensación, la confusión, la remisión y la prescripción.

El pago debe hacerse en dinero o equivalentes, Arts. 43 y 44 del Código Tributario. Cuando se efectúe por cheque no certificado, la obligación tributaria no se extingue mientras no se lo efectivice. Las notas de crédito emitidas por tributos pagados en forma indebida constituyen un caso particular. Las mismas sirven para pagar obligaciones tributarias propias o de otros contribuyentes previa la cesión correspondiente. En el fondo, en el orden económico, aunque no en el jurídico, se trata de una verdadera compensación. Dentro del procedimiento coactivo cabría que la administración acreedora por cuenta de su crédito remate los bienes del deudor tributario y se haga pago del mismo. La dación en pago o sea la entrega de bienes para solucionar los créditos tributarios debe encontrarse expresamente autorizada. En la Ley de Impuesto a las Herencias Legados y Donaciones publicada en el Registro Oficial 532 de 29 de septiembre de 1986 que fuera derogada por la Ley de Régimen

Tributario Interno se preveía que los beneficiarios de los acrecimientos patrimoniales gratuitos pudiesen entregar los bienes recibidos por cuenta del Impuesto debido.

El pago debe efectuarlo el sujeto pasivo, contribuyente o responsable por deuda ajena. Puede hacerlo un tercero a sabiendas que paga obligación ajena, en cuyo caso se extingue la obligación tributaria sin perjuicio de su derecho de solicitar el reintegro al contribuyente. Es importante anotar que el tercero que paga no se subroga en los derechos de la administración acreedora, particularmente en aquellos que dimanen del procedimiento coactivo los cuales por su propia índole no pueden transferirse a los particulares. Es diferente el caso del tercero que paga por error. En el caso que paga obligación ajena creyéndola propia. Ese no es un pago bien hecho; no extingue la obligación tributaria. El tercero puede solicitar a la administración la devolución de dicho pago a cuyo propósito deberá demostrar el error. Las relaciones que surjan entre el tercero que paga a sabiendas de una obligación tributaria que no le es propia y el sujeto pasivo de la misma pertenecen al derecho privado. Ese ramo jurídico dará respuesta a varias interrogantes como las que se refieren a si el pago se efectuó con o sin conocimiento del deudor; si se lo hizo con su consentimiento, sin su consentimiento o en contra de su consentimiento. En ese mismo ámbito se debería analizar si es aplicable al caso el cuasi contrato de agencia oficiosa.

El pago debe efectuarse al funcionario público diputado al efecto por las normas. Para que el pago sea válido debe hacérselo a quienes ostentan la condición de agentes de recaudación, designación propia de los funcionarios públicos encargados de este cometido. Debe hacérselo por intermedio de los agentes de retención y percepción, sujetos pasivos por obligación ajena, quienes no son necesariamente funcionarios públicos. Puede también efectuárselo por medio de la red bancaria en los casos en que, previo acuerdo de las instituciones financieras con la administración,

éstas se hayan comprometido a prestar sus servicios de cobranza. De no realizarse el pago a quién corresponde, el mismo sería mal hecho, según cabe inferir del Art. 40 del Código Tributario.

El pago, según el Art. 42 del Código Tributario debe efectuarse en el lugar que prevean las normas; en el que funcionen las oficinas recaudadoras; donde se hubiere producido el hecho generador, o donde tenga su domicilio el deudor. Se trata de criterios alternativos, no excluyentes que facilitan el cumplimiento de la obligación tributaria. En la Ley de Régimen Municipal se prevé que los tributos municipales podrán ser pagados indistintamente en cualquiera de estas entidades.

La obligación de satisfacer anticipos por cuenta de la obligación tributaria debe estar prevista en ley. Así lo previene el Art. 45 del Código Tributario. Ello sucede particularmente respecto de impuestos de ejercicio como el que grava la renta de las personas naturales y de las personas jurídicas. Jurídicamente es una obligación diferente aunque correlacionada con la principal. Su incumplimiento conlleva el pago de intereses de mora. Por motivos presupuestarios, señaladamente de liquidez de la caja fiscal, se requiere que los créditos tributarios se satisfagan en forma escalonada a lo largo del año. En economías inflacionarias los estados procuran recaudar los tributos con anticipación y en caso de mora aplican intereses y recargos para enjugar ese fenómeno. Los intentos de que se reconozca la inconstitucionalidad de los anticipos no han tenido éxito, los cuales sujetos al principio de reserva de ley, no atentan contra los principios constitucionales de la tributación tanto más que constituyen pagos en cuenta que, llegado el caso, están sujetos a reintegro con los intereses respectivos.

Como contrapartida el sistema ha previsto la posibilidad de que el deudor tributario que carezca de liquidez solicite a la administración facilidades para el pago siempre que se comprometa a efectuar un pago inicial, se

someta a un plan de pagos, continúe reconociendo los intereses de mora y garantice el saldo adeudado. No tienen derecho a solicitar facilidades para el pago los agentes de retención y percepción. La administración acreedora, cumplidos los requisitos está en la obligación de conceder facilidades e inclusive la resolución negativa puede ser impugnada en vía jurisdiccional. Los siguientes artículos del Código Tributario se refieren a las facilidades de pago del siguiente modo, el 46 a la posibilidad de que se los solicite.

Otro derecho importante del deudor tributario es el de pagar la parte de la obligación tributaria que no impugna. Esto con la finalidad de que no dejar de pagar intereses sobre esa parte. Ante la negativa de la administración a recibir el pago parcial cabe la acción de consignación.

La compensación, artículos 51 y 52 del Código Tributario, se encuentra admitida en el ámbito tributario. Se la puede reconocer a petición de parte y aún de oficio en dos casos cuando la administración deba devolver tributos a los contribuyentes, siempre que el derecho de estos sea líquido y se encuentre consolidado vale decir reconocido por acto administrativo o sentencia y que no haya prescrito. Cabe también que el particular a quién la administración adeude partidas no tributarias alegue su compensación con créditos tributarios. Tales partidas o rubro extra tributarios deben ser reconocidos en los órdenes administrativo o judicial. No cabe compensación por los créditos recaudados por agentes de retención o percepción ni respecto de los efectos emitidos por la deuda pública. Cuando se paga con notas de crédito que son representativas de devoluciones tributarias, en el orden económico, ocurre una compensación.

El artículo 53 del Código Tributario acepta la confusión como medio de extinguir la obligación tributaria promulga: Se extingue por confusión la obligación tributaria, cuando el acreedor de ésta se convierte en deudor

de dicha obligación, como consecuencia de la transmisión o transferencia de los bienes o derechos que originen el tributo respectivo. El caso se produce respecto de las herencias abintestato que las recibe el Estado a falta de herederos forzosos de parte o de la totalidad de la herencia. Las obligaciones tributarias del causante quedan extinguidas por confusión.

El artículo 53 trata de la Remisión de la deuda tributaria puede darse exclusivamente en virtud de ley. Igual ocurre respecto de intereses, recargos, multas y otros adeudos tributarios. La administración *per se* no puede proceder discrecionalmente en esta materia. Lo que le corresponde es dilucidar si se han cumplido en un caso concreto los requisitos de ley. Obviamente, el interesado bien podría impugnar en la vía contenciosa la negativa de la administración a reconocer un caso de condonación. Dicho de otro modo, la actividad de la administración es simplemente declarativa de la condonación; de ninguna manera constitutiva. Así debe entenderse el artículo 53 del Código Tributario.

Las obligaciones tributarias, sus intereses y las multas se extinguen por prescripción. Igual debe entenderse acontece con los recargos. El artículo 34 del Código Tributario prescribe que la obligación tributaria, entre otros modos, se extingue por prescripción. El artículo 55, expresa que prescribe la acción de cobro de los créditos tributarios. Existe discrepancia entre estas disposiciones. No se sabe si prescribe la obligación o si la acción. Si lo segundo, la obligación tributaria se convertiría en obligación natural, con todos los efectos que ello comporta. Debe recordarse que si bien la obligación natural es aquella respecto de la cual no existe acción, cumplida no cabe solicitar su devolución.

Es ya remota la época en que se sostenía que las obligaciones para con el Estado y entre ellas las tributarias eran imprescriptibles. Ese tabú fue desvelado más por razones administrativas que por consideraciones jurídicas. Efectivamente, las administraciones, cuando aún no se había

iniciado la era de los sistemas computacionales, no estaban en la posibilidad de conservar archivos sin límite de tiempo. El derecho material tributario del Ecuador, particularmente los artículos 55 y siguientes del Código Tributario, regimientan exclusivamente la prescripción de la obligación tributaria, sus intereses y las multas impuestas por el incumplimiento de deberes formales. La prescripción de la acción para solicitar devoluciones se encuentra regulada en las normas que conforman el derecho procesal tributario; y la prescripción de los delitos tributarios obra entre las normas que configuran el derecho penal tributario y el derecho procesal penal tributario. No se ha regulado lo atinente a la prescripción de las obligaciones formales y de los deberes de terceros en el campo tributario, ni tampoco la que se refiere al derecho de los beneficiarios de notas de crédito para hacerlo valer frente a la administración. Por el principio de supletoriedad del derecho común habría que aplicar las normas que sobre la prescripción extintiva obran en el Código Civil.

El plazo de prescripción es de cinco años desde la fecha de exigibilidad. La prescripción es de siete años cuando el particular no presentó su declaración o si la misma resultare incompleta. La jurisprudencia ha resuelto que se entiende que la declaración es incompleta cuando se ha ocultado un rubro completo, pues, de lo contrario toda prescripción sería de siete años.

La regla del inciso tercero del artículo 55 supone que la administración en virtud de su facultad controladora y verificadora ha determinado y liquidado obligaciones tributarias cuya exigibilidad se produjo con anterioridad, ya porque eran de aquellas con fecha de exigibilidad, ya porque venció el plazo para la autoliquidación, ya porque se notificó la liquidación que inicialmente correspondía hacer la administración, precisamente en aquellos tributos no sujetos a autoliquidación. Por lo tanto tal regla contiene una causa de suspensión del plazo de

prescripción en la medida que no cabe que este decurra mientras se encuentra en discusión la legitimidad de la obligación tributaria, en sede contenciosa o en sede administrativa. Esta solución fue tomada de la jurisprudencia que tempranamente dictaminó esa forma de suspensión.

Esa misma jurisprudencia, apartándose de la solución del derecho privado, estableció que la prescripción en materia tributaria es de orden público y que podía declarársela a petición de parte o aún de oficio. Con la reforma de 1999 se ha previsto que la prescripción debe ser declarada sólo a petición de parte interesada. Con ello se ha enfatizado su carácter privado. A la fecha se ha declarado la prescripción aún de oficio la atinente a aquellas obligaciones que fueron exigibles antes de la reforma. Respecto de las posteriores se deberá reconocer la prescripción únicamente a petición de interesado.

La prescripción, en consonancia con su carácter privado se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación. El hacer abonos parciales o pedir facilidades para el pago comporta un reconocimiento tácito. También se interrumpe con la citación del auto coactivo, a menos que hubiese dejado de ejecutarse por más de dos años. Finalmente hay que destacar la norma especial de prescripción cuando se conceda facilidades de pago. En el caso, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo a partir de su vencimiento.

CAPITULO III

RECLAMACIONES ADMINISTRATIVAS

- 3.1 Actos impugnables
- 3.2 Consultas
- 3.3 Pago indebido
- 3.4 Pago en exceso
- 3.5 Recursos Administrativos
- 3.6 Recurso de Revisión

3.1 Actos impugnables

La experiencia demuestra que en la realidad existe un verdadero enfrentamiento entre el Estado y el contribuyente. El Estado como acreedor del tributo emplea todos los medios coercitivos para lograr una eficiente recaudación y a veces se cometen atropellos o injusticias que obliga al deudor del tributo que es el contribuyente a reclamar o apelar a otro organismo ajeno a la administración tributaria para que se le reconozca algún derecho que en el campo de la administración se le ha negado.

Así tenemos a la reclamaciones administrativas, que es el derecho que tiene toda persona que se considere perjudicada por algún acto administrativo o determinación de tributos, para presentar reclamo escrito ante la misma autoridad de quien emanó el acto que va a ser impugnado, puede tratarse también de una clausura de negocio, decomiso de mercaderías, etc.

La Ley de modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la iniciativa privada, publicada en el

Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, en su artículo 38, se dispuso que para ejercitar la vía contenciosa en todos los ámbitos librados a la competencia de los tribunales distritales de lo contencioso administrativo y de lo contencioso tributario no es necesario que el interesado agote previamente la vía administrativa: No se exigirá como el interesado, puede optar y libremente proponer la reclamación ante la administración y posteriormente impugnar por la vía contenciosa ante los jueces, o en su defecto, producido el acto administrativo inicial, impugnarlo directamente ante los jueces.

Actualmente no es obligación agotar la vía administrativa para iniciar la contenciosa. Sin embargo en los hechos, los administrados acuden en muchos casos a la vía administrativa y, en varios de ellos, logran soluciones que le son satisfactorias.

Las pretensiones de los reclamantes pueden ser de variada índole, puede pedirse la nulidad del acto administrativo por vicios de competencia o de procedimiento, lo más frecuente que se solicita es que se deje sin efecto el acto administrativo, ya en parte, ya en su totalidad. Las pretensiones deben guardar congruencia entre sí. Admitida a trámite la reclamación, se la debe proseguir de oficio, sin perjuicio de la actividad impulsora del reclamante. Se han de practicar todas las pruebas y se han de requerir todo tipo de informes que disponga la autoridad administrativa, o que solicite el interesado. No es imprescindible que se conceda un término de prueba, puede hacérselo a solicitud del particular. Todas las pruebas actuadas prestan mérito.

Todos los medios de prueba son admitidos. El artículo 128 del Código Tributario sobre el particular prescribe: “En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.-La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere

acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria”. El artículo 260 del Código Tributario, refiriéndose a las pruebas que se practican ante los jueces tributarios, discurre de modo similar. La ley que precisa los medios de prueba es el Código de Procedimiento Civil, que es además supletorio del Código Tributario. Según el artículo 121 del primero, las pruebas consisten en confesión de parte, instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes. Son admisibles también las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos o de nueva tecnología, así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica. El art. 1715 del Código Civil, también de carácter supletorio, respecto de las obligaciones, dice que los medios de prueba consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o de intérpretes.

En suma, cabe concluir que, salvo el juramento de funcionarios públicos y el juramento deferido, todas las pruebas del derecho común son aplicables en materia tributaria. También, cabe anotar, que la prueba testimonial es supletoria, y que la prueba más frecuente en el orden tributario consiste en instrumentos públicos y privados y en el examen y exhibición de contabilidad con el concurso de peritos.

El artículo 259 del Código Tributario contiene una innovación discutible en cuanto traslada a la administración la prueba de los hechos impugnados por los administrados. Literalmente expresa: Se presumen válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la

obligación tributaria Respecto de los impugnados corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

La administración se encuentra en la obligación de resolver las reclamaciones en tiempo oportuno. Al efecto se le ha concedido, por lo general, ciento veinte días de plazo, que han de computarse en la forma que estatuye el artículo 12 del Código Tributario, que prevé que se tomará en cuenta únicamente los días hábiles. La resolución, de acuerdo al artículo 76 de la Constitución y 133 del Código Tributario, como todo acto administrativo, ha de ser motivada y ha de decidir las cuestiones planteadas por el reclamante y las que sean conexas. El artículo 273 del Código, en similar sentido, ordena que en la sentencia se decidirán los puntos de la litis y los que sean conexos, en guarda del control de legalidad. De este modo, se denota el genio particular del derecho público y dentro de él, del derecho tributario.

Debe el contribuyente pagar los tributos que realmente corresponden y con ello se evitaría el trámite del reclamo y cuando pague un tributo en exceso o se haya pagado un tributo indebido, sin lugar a trámite alguno la Administración debería devolver o reintegrar, los valores pagados indebidamente o en exceso, sin que fuere necesario presentar reclamo o petición alguno,

Existen casos y circunstancias en que si es necesario demandar por escrito un reclamo administrativo. Este es un derecho que se puso en práctica con el Código Tributario que nos rige desde el año 1975, sin que sea necesario pagar primero y luego reclamar, como así lo disponía en la anterior legislación tributaria que estaba contenida en el Código Fiscal.

El Código Tributario considera la existencia de los reclamos que deben presentarse dentro del término de veinte días, con los requisitos

señalados en el Art. 119, caso contrario se tendrá como no interpuesto el reclamo y, el acto administrativo impugnado, se convierte en acto firme y ejecutoriado.

La reclamación de sujetos pasivos y de terceros es la institución principal, por medio de ella los interesados, reclamantes, proponen ante la propia administración sus impugnaciones en contra de los actos administrativos tributarios, principalmente aquéllos que contienen determinaciones de obligación tributaria. Mediante la reclamación, además, puede solicitarse la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso; así como pedirse que se reconozca que la obligación tributaria se encuentra extinguida por pago, prescripción, compensación u otros medios idóneos al efecto; puede requerirse a la Administración que dé de baja los títulos de crédito por haber sido mal emitidos; se puede proponer consultas sobre la aplicación de las normas y de aforo en el campo aduanero; se puede requerir facilidades para el pago, entre otros. Cada una de estas reclamaciones se diferencia entre sí en cuanto a la pretensión que endereza el reclamante.

La reclamación ha de presentarse ante la autoridad que ha emitido el acto impugnado, el Código Tributario establece: “Reclamantes. Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva”³⁶.

También, es posible interponer reclamo o recurso contra un acto administrativo, caso en el cuál, la obligación tributaria será exigible desde el momento en que la resolución respectiva cause ejecutoria, es decir, a

36 Código Tributario, Art. 110, primer inciso

los 20 días de notificada como lo señala el art. 110 del Código Tributario; siempre y cuando el sujeto pasivo no haya presentado un recurso contra esa resolución por creerse perjudicado con ella, siguiendo las disposiciones legales aplicables al caso. Opera de la misma forma, cuando existe una sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo y ha de reunir los requisitos formales previstos en el artículo 119 del Código Tributario, entre los que destacan la mención del acto administrativo que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, así como la pretensión o petición concreta.

La reclamación no es una demanda, pues, mediante ella no se ejercita una acción ante los jueces. Es un requerimiento a la propia administración a fin de que componga sus actos que no da lugar al surgimiento de una litis o controversia. Ello no significa que no pueda haber discrepancias entre la administración y los sujetos pasivos y aún terceros respecto de los actos administrativos impugnados.

“Actos Firmes. Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala”³⁷.

“Actos Ejecutoriados. Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan 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”³⁸.

Los actos administrativos gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad reconocidas por los artículos 82 y 148 del Código Tributario. La legitimidad connota que la prueba ha de correr a cargo de quién los

37 Código Tributario, Art. 83

38 Ibídem, Art. 84

impugna³⁹. Efraín Pérez se pronuncia en este sentido. Manifiesta: La referencia a la presunción de legitimidad le atribuye el efecto corriente de las presunciones, que es de invertir la carga de la prueba, es decir que los actos se presumen legítimos mientras no se pruebe lo contrario. Con el artículo 259 se está disponiendo la reversión de la inversión de la prueba, lo que es incongruente y claramente acentúa la pugna entre esta norma y las que consagran la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

El artículo 76 de la Constitución que consagra el derecho de defensa y al debido proceso, consagra garantías trascendentes que son también aplicables al proceso administrativo. Así se infiere de su encabezado que dice: En todo proceso en el que se determine derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas.

La administración se encuentra en la obligación de resolver las reclamaciones en tiempo oportuno. Al efecto se le ha concedido, por lo general, ciento veinte días de plazo, que han de computarse en la forma que estatuye el artículo 12 del Código Tributario, que prevé que se tomará en cuenta únicamente los días hábiles. La resolución, de acuerdo al artículo 76 de la Constitución y 133 del Código Tributario, como todo acto administrativo, ha de ser motivada y ha de decidir las cuestiones planteadas por el reclamante y las que sean conexas. El artículo 273 del Código, en similar sentido, ordena que en la sentencia se decidan los puntos de la litis y los que sean conexos, en guarda del control de legalidad. De este modo, se denota el genio particular del derecho público y dentro de él, del derecho tributario.

El silencio administrativo, constituido por la falta de resolución oportuna, favorece al reclamante. Ocurrido se entiende que sus pretensiones han

39 EFRAIN PÉREZ, Derecho Administrativo, TOMO I, Tercera Edición Actualizada, 2009, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 447.

sido aceptadas. Es lo que se conoce como silencio positivo consagrado en el país a raíz de la expedición de la Ley de Modernización del Estado, antes referida, cuyo artículo 28 dice en la parte pertinente:- En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante. Hasta antes de la Ley de Modernización, el silencio administrativo comportaba la negativa de las pretensiones del particular. Este giro de ciento ochenta grados fue muy disputado y discutido.

Benalcázar Guerrón ha reflexionado sobre los efectos del silencio administrativo en el Ecuador y sustenta que: El sistema imperante es reprochable por la indiscriminada generalización de los efectos positivos del silencio, sin previsiones legales sobre límites y requisitos⁴⁰. Es evidente que para que se configure el silencio el reclamante no debe estar en mora de cumplir con todos los requisitos que exija la administración dentro del trámite de la reclamación y de que tal institución no opera dentro de la acción revisora de la administración, ni frente a consultas propuestas sobre la cabal inteligencia y aplicación de las normas.

Producido el silencio administrativo positivo queda pendiente la cuestión de cómo hacerlo valer por parte de los beneficiarios del mismo. Cuando se discute con la administración la obligación tributaria antes de solucionarla, que es el caso más frecuente, el sujeto pasivo deberá alegar el silencio ante la acción de cobro que ella ejercite. Cuando se solicita la devolución de lo indebidamente pagado, deberá proponer una reclamación solicitando la emisión de las notas de crédito o la entrega de las sumas que corresponda. Se debe tener presente que ante la renuencia de la administración, cabe la vía contenciosa.

40 JUAN CARLOS BENALCÁZAR GUERRÓN, El acto administrativo en materia tributaria, Ediciones Legales, Quito, 2005, p. 114.

3.2 Consultas tributarias

El principio de que la ley: “Obliga a todos los habitantes de la República, con inclusión de los extranjeros; y su ignorancia no excusa a persona alguna”⁴¹.

No es absoluto, en el sentido de que siendo un postulado imprescindible para la convivencia social, en la vida real no se cumple. Quienes están obligados a cumplir las leyes, no siempre las conocen o no se encuentran enterados de su texto con la debida profundidad. Esto ocurre singularmente en campos como el derecho tributario, que suponen cierto grado de especialización. Para facilitar la vigencia de dicho postulado, entre otros arbitrios, se ha previsto el de la consulta, institución que presupone la existencia de una autoridad con competencia para dar respuesta a las cuestiones que propongan los consultantes.

Dentro del ámbito constitucional,, se encuentra consagrado el denominado derecho de petición,: “El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo”⁴²

Las autoridades están obligadas a responder las peticiones que se les formulen, en plazo adecuado. La consulta constituye una derivación de este derecho. En efecto, la misma se concretiza en una petición enderezada a las autoridades, quienes deben contestarla.

La consulta tributaria, de aplicación general, fue consagrada por primera vez en el Código Tributario que empezó a regir a partir del 1° de enero de 1976. Los artículos 128 al 131 regulaban la institución. Con anterioridad, existió la práctica de consultar. Los administrados proponían consultas, particularmente al Director General de Rentas, y este funcionario,

41 Código Civil, Art. 13

42 Constitución de la República, Art. 66 numeral 23

oficiosamente, las contestaba. Las respuestas, si bien no tenían un valor oficial, servían de orientación. En el fuero aduanero y en otras áreas jurídicas, antes y con posterioridad a la vigencia del Código Tributario, con el respaldo normativo del caso, se ha utilizado la consulta.

El Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones en su artículo 141 y artículo 79 de su Reglamento regula la consulta de aforo que constituye un auxilio legal a importadores y exportadores, a fin de que puedan conocer oficialmente la posición arancelaria que se aplicará a las mercaderías que importen o exporten. La consulta de aforo tiene características peculiares que la diferencian de la consulta tributaria de carácter general. Estas son: a) Conciernen a un aspecto muy puntual, la posición arancelaria que corresponde a una mercadería que se va a importar o exportar; b) La absolución de la consulta se debe publicar en el Registro Oficial; c) la respuesta es obligatoria para la administración aduanera y para los organismos públicos, así como para el sector importador y exportador. El valor de la consulta es general, pues no incumbe únicamente al consultante, como acaece con la que se propone al amparo del Código Tributario.

El Código Tributario determina: “Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo, podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del Sector Público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la Administración Tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario. Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial”⁴³.

De la disposición transcrita, surgen dos cuestiones que ameritan abordárselas. Éstas son quiénes pueden consultar y sobre qué se puede consultar. Lo primero versa sobre los sujetos, lo segundo sobre el objeto. Además es necesario estudiar cuándo se puede presentar la consulta.

El inciso primero del artículo 135 del Código Tributario prevé que pueden consultar todos aquellos que tuvieren interés propio y directo. En esa condición pueden encontrarse los sujetos pasivos, entendiéndose por tales los contribuyentes directos y los responsables por deuda ajena, las personas naturales, las personas jurídicas, y las unidades económicas desprovistas de personalidad jurídica. Además, los terceros que sin tener carácter de sujetos pasivos, tengan interés propio y directo. Tal el caso de los trabajadores respecto del Impuesto a la Renta que deben satisfacer los empresarios, ya que la base fiscal sirve para calcular las utilidades laborales. Los terceros son objeto de protección en el Código. Así los artículos 115 y 229 prevén que pueden proponer reclamaciones y demandas de impugnación. La existencia de un interés propio y directo es de suma importancia, pues no cabe que se consulte sobre situaciones puramente teóricas o hipotéticas. Sin embargo, no es necesario que las situaciones se hayan producido. Lo que importa es que puedan ocurrir de acuerdo a la condición y actividad del particular. Por supuesto que no

43 Código Tributario Art. 135

cabe consultar casos extraños al consultante o que sean aplicables a otros sujetos.

A la administración corresponde exigir el cumplimiento de estos requisitos, con base a los datos y precisiones que se le hagan. El inciso segundo del artículo 135 determina que también pueden consultar las entidades representativas de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales y las entidades del Sector Público, respecto de asuntos que interesen dichas entidades. En la norma ha quedado en claro que la respuesta a la absolución de dichas consultas es meramente informativa. Anteriormente, es decir antes de la misma fuera reformada, se confundía la institución de la consulta vinculante con la simple información.

El artículo 135 del Código Tributario en su inciso primero dice que se podrá consultar sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse. El Código Tributario no afronta de modo directo el problema de cuándo o hasta cuándo se pueden formular consultas. El inciso tercero del artículo 138 supone que se puede consultar aún vencido el plazo para la declaración o el pago. Esto ha dado lugar a que los interesados propongan consultas en cualquier momento, inclusive iniciado el proceso fiscalizadorio. Con ello se ha desnaturalizado la institución, utilizándola como un medio de defensa y no como la toma de opinión a la administración sobre la inteligencia y aplicación de las normas tributarias sobre una situación de hecho concreta o la que corresponda a determinada actividad por iniciarse. Permite consultar sobre situaciones que pueden ocurrir a futuro y sobre las que habiendo ocurrido se encuentran pendientes de ser declaradas, y por lo mismo, aún no pueden ser objeto de fiscalización.

El numeral 6 del propio artículo deja en claro que la presentación de la consulta no interrumpe los plazos previstos en las leyes para el

cumplimiento de las obligaciones tributarias. El inciso primero del artículo 138 del Código Tributario dispone que la presentación de la consulta no exime del cumplimiento de deberes formales ni del pago de las obligaciones tributarias. Desafortunadamente, remata su texto con la expresión conforme al criterio vertido en la consulta. No está claro que el cumplimiento de las obligaciones formales y el pago deban efectuarse cuando se encuentre pendiente de contestación la consulta. El inciso segundo del propio artículo pretende dar solución a esta inquietud sin conseguir despejar a cabalidad las dubitaciones que aparecen sobre el punto.

La contestación a la consulta emitida por la administración comporta la producción de un acto administrativo. Para el sistema ecuatoriano no existe duda sobre el particular. El Código Tributario en varias disposiciones así lo establece. El artículo 103, numeral 5, manda que las autoridades administrativas estén obligadas a expedir resolución motivada, entre otros, respecto de toda consulta. El artículo 81 regula la forma y contenido de los actos administrativos, los cuales se expedirán por escrito y serán motivados, debiendo tales preceptos aplicarse, así mismo, entre otros, a las consultas sobre la inteligencia o la aplicación de la ley.

El inciso segundo del artículo 137 del Código Tributario, respecto de las consultas que propongan las entidades públicas o privadas indicadas en el inciso segundo del artículo 135, sin distinguir entre las que propongan por interés propio, de las que propongan en asuntos en que interesen a la generalidad de sus miembros, dice que las respuestas se producirán en el plazo de treinta días, a menos que fuere necesario la expedición de reglamento o de disposiciones de carácter general. Aquí nuevamente aparece la desnaturalización del derecho de consulta. No es razonable ponerse en el caso de dictar reglamentos o normativas afines para absolver consultas. La institución consiste en un auxilio que el sistema ha

previsto para que, sin que se cambie la normativa, ante la dificultad de interpretarla y aplicarla, lograr por la actuación de la administración, ante consulta de interesado, su clarificación.

Todo ello sin perjuicio de que *a posteriori* se efectúen las modificaciones legales o reglamentarias que fuere menester. La consulta difiere de las circulares, ya sean estas instrucciones emanadas al interno de la administración, ya constituyan disposiciones con validez general. La consulta la proponen los particulares interesados y la administración da contestaciones individuales con valor, así mismo particular. Un conjunto de contestaciones sobre un determinado punto, en las que se ha sustentado un criterio similar, puede servir de antecedente administrativo para las resoluciones que dicten las autoridades de ese ámbito. Respecto de la contestación a la consulta, se presentan algunas cuestiones de importancia, a saber: la coherencia en el actuar de la administración; la obligación de la administración de absolver las consultas; la recurribilidad respecto de la contestación; y el valor de la contestación.

A la administración se proponen numerosas consultas. El sistema del país facilita el ejercicio del derecho de consulta, al permitir a sujetos pasivos y terceros, proponer consultas sobre cualquier norma tributaria. Para cumplir este cometido, la administración ha de prospectar una posición sólida y coherente. Para lo primero se hace necesario el estudio y análisis, no tanto del simple tenor literal de las normas, cuanto la profundización de la doctrina y de los principios, pues las dificultades de interpretación y aplicación se dan en ese plano.

La coherencia supone que se den a lo largo del tiempo, respuestas similares frente a cuestiones iguales. Ello, desafortunadamente, no ocurre. Con frecuencia, especialmente cuando cambian los titulares de la administración, se modifican los criterios sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias. Esta constatación refleja la necesidad de que tales autoridades tengan independencia y duren por

períodos preestablecidos, y que se logre la profesionalización de la administración.

La administración está obligada a absolver las consultas que se le propongan y a dictar las resoluciones que sean necesarias al propósito. Las disposiciones del Código Tributario aludidas consignan clara y francamente tal obligación. Según el artículo 137 la absolución se ha de producir dentro de treinta días de formulada la consulta. Debe entenderse que se trata de un plazo máximo.

Si la administración no contesta ¿Qué puede hacer el administrado? ¿Qué efectos se derivan de esa omisión?, son cuestiones de gran interés. Según el sistema implantado a partir de 1995 cuando la administración no contesta oportunamente una reclamación o recurso propuestos por parte interesada, se entiende que se ha producido aceptación tácita a favor de los particulares. El artículo 141 del Código Tributario prevé la posibilidad de proponer el recurso de queja en contra del funcionario que no hubiere despachado tempestivamente las reclamaciones o peticiones que se le presentaren.

El carácter vinculante de la consulta ha quedado supeditado a la bondad de la documentación presentada por el consultante lo que resulta adecuado. No lo es tanto el que quede sujeto a la apreciación de la administración respecto de que contravenga disposición legal expresa, pues, lo que persigue la institución es precisamente clarificar el sentido y alcance las normas.

3.3 Pago indebido

“Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria,

conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal”.⁴⁴

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

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

En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26”⁴⁵.

“Reclamo administrativo.- El reclamo administrativo de pago indebido y la solicitud de pago en exceso se presentarán ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código, en los siguientes casos:

1. 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; y,

44 Código Tributario, Art. 122

45 Código Tributario, Art. 305

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

La autoridad administrativa tramitará y resolverá el reclamo con sujeción a lo previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo de este Código.

La resolución que se dicte será impugnable ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo con arreglo al artículo 229”⁴⁶

3.4 Pago en exceso

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

Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido”.⁴⁷

El pago en exceso, es aquel que el contribuyente ha efectuado por error o cuando los Agentes de Retenciones, cumpliendo con lo que prescribe la ley, en el cómputo global del contribuyente da como resultado pago en

46 Código Tributario, Art. 306

47 Ibídem, Art. 123

exceso, pero esto no se lo considera como Reclamo ni como Recurso y cuando así se lo plantea, la Administración lo niega por improcedente.

El artículo en referencia lo prescribe como una solicitud, y existe un formulario impreso en el cual se detalla todo lo pagado en exceso y la Administración Tributaria se los acreditará en la cuenta de ahorro o corriente que el contribuyente determine, caso contrario la administración lo hará vía cheque no a la orden.

3.5 Recursos Administrativos

El Código Tributario solamente contempla dos clases de Recursos administrativos:

- 1.-El de Revisión, y;
- 2.-De Apelación en el procedimiento de ejecución.

3.6 El recurso de revisión

Cada una de las administraciones tributarias, por medio de la máxima autoridad, ya oficiosamente, ya por interés del particular interesado, revé los actos administrativos firmes o ejecutoriados. Se trata de un recurso extraordinario por cuanto se lo puede incoar contra actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, en base a causales preestablecidas por la ley. No es una alzada administrativa, ni tampoco un pedido de anulación o revocación. Constituye un arbitrio mediante el cual la máxima autoridad efectúa la labor de contralor respecto de los actos emitidos por sus subordinados, particularmente cuando se ejercita la actividad revisora de modo oficioso⁴⁸.

48 Los recursos 8-98, RO 542, 26 de marzo de 2002; 5-99, RO 601, 20 de junio de 2002; 70-2000, RO 53, 2 de abril de 2003.

La facultad revisora, por su naturaleza y fines que persigue, no puede ser delegada. Además, la jurisprudencia ha resuelto que no procede el silencio administrativo positivo. A pesar de que es potestativo para la administración tributaria revisar o no los actos aludidos, las resoluciones que ella expida son justiciables, es decir impugnables ante los jueces.

Las causales para la revisión constan en el artículo 143 del Código Tributario. La primera atañe al evidente error de hecho o de derecho en los actos administrativos indicados. En el fondo se pretende un reexamen de los mismos sin que existan nuevos elementos de juicio. Es una alzada disimulada. La segunda es la mejor define la labor revisora, concierne a la aparición posterior de documentos de valor trascendental. La tercera, cuarta y quinta se refieren a la falsedad documental y testimonial, casos en los cuales debe existir previamente un pronunciamiento judicial. Son casos en los que domina la prejudicialidad. La sexta concierne a los casos en que los actos administrativos son consecuencia de delitos cometidos por funcionarios públicos. Igualmente es necesaria la prejudicialidad.

El Recurso de Revisión procede en los casos señalados en el artículo 143 del Código Tributario y será de competencia del Director General del SRI, tratándose de tributos. El Recurso de Apelación será de conocimiento del Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo.

CASOS PRÁCTICOS:

CASO 1

RECURSO DE REVISIÓN

Resolución Nro. SENAE-DDG-2012-0099-RE

Guayaquil, 23 de marzo de 2012

SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR

DIRECCIÓN DISTRITAL DE GUAYAQUIL DEL SERVICIO NACIONAL DE ADUANAS.- VISTOS.- Avoco conocimiento del presente expediente de Reclamo **Administrativo de Impugnación No. 000-2012**, presentado por el Ing. XXX, por los derechos que representa en su calidad de Gerente General de la compañía A, con RUC No. XXXX.- En lo principal agréguese los siguientes documentos: 1) A foja 21 del expediente consta providencia SENAE-DRTG-, de febrero de 2012, suscrita por el Director de Reclamos y Trámites Operativos de la Dirección Distrital de Guayaquil, 2) A fojas 26 consta el informe SENAE-DPMG-2012-0232-PV, de febrero de 2012, a través del cual el Sr. XXX Director de Puerto Marítimo, realiza una exposición pormenorizada sobre los fundamentos para la emisión de la providencia 16 de enero de 2012, a través de la cual se dispuso declarar en abandono las mercancías amparadas en el manifiesto de carga No. 0; 3) A fojas 33 consta el escrito de prueba presentado por el abogado defensor de la compañía X ingresado el 05 de marzo del 2012, al cual anexa copia certificada del acta de reconocimiento de denuncia, que fue formulada ante el Juzgado de Contravenciones d, por el señor XXX, Sub Gerente de Adquisiciones de la compañía XXX.), reconocimiento que fue realizado con fecha de octubre de 2011; y 4) A foja 35 consta el Informe Jurídico -2012, realizado por la Dirección de Reclamos y Trámites Operativos, el 19 de marzo del 2012.- Siendo el estado de la presente causa administrativa el de resolver, para hacerlo se considera.- PRIMERO: Que el ingeniero XXX, por los derechos que representa en calidad de Gerente General de la compañía XXX, manifiesta entre otras cosas lo siguiente: "(...) En el depósito temporal INARPI S.A. de octubre del 2011 mediante manifiesto de carga No. 028 arribaron al país las mercancías descritas en la factura comercial No. MED, las cuales son de propiedad de mi representada la compañía y conforme a lo establecido en el artículo 67 del Reglamento a la Facilitación Aduanera concordante con el artículo 138 y 139 del Código Orgánico de la Producción, se disponía a presentar la correspondiente declaración aduanera única ante esta administración aduanera, como

documentos de soporte para la presentación de esta declaración aduanera contábamos con la documentación antes descrita como así lo determina el artículo 73 y 74 del Reglamento a la Facilitación Aduanera, pero es el caso señor Director Distrital que la documentación original, la misma que es denominada como documentos de soporte fueron sustraídos mediante un siniestro perpetrado afuera Depósito Temporal INARPI S.A, de más de setenta días, sin que el importador haya presentado declaración aduanera y en concordancia con lo previsto en el literal a) del Artículo 142 y el literal a) del Artículo 143 de la Código de la Producción, Comercio e Inversiones y el Artículo 66 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, esta Dirección dispuso declarar el Abandono Definitivo de las mercancías amparadas en el manifiesto No. 028-2011-01-001, B/L No. OSA/UIO/OOOO1, perteneciente al Importador, mediante Providencia No. SENAE-DPMG-2012-007, de fecha de enero de 2012. La Providencia No. SENAE-DPMG-2012-0070-PV, fue notificada al importador, el de enero de 2012, mediante guía de Correos del Ecuador No. EE058898984 tal como se demuestra en los documentos adjuntos. Adicionalmente se adjunta el B/L electrónico que puede ser consultado en el SICE y se anexa documentación de soporte de los antecedentes que sirvieron como soporte para la emisión del acto administrativo Impugnado (...); b) A fojas 33 consta el escrito de prueba presentado por el abogado defensor de la compañía XXX”, ingresado con documento N°. SENAE-DSGG-2012-439 el 05 de marzo del 2012, al cual anexa copia certificada del acta de reconocimiento de denuncia, que fue formulada ante el Juzgado de Contravenciones de Pichincha, por el señor Wilmer Gonzalo Cárdenas Cañizares, Sub Gerente de Adquisiciones de la compañía XXX reconocimiento que fue realizado con fecha de octubre de 2011; c) A foja 35 consta el Informe Jurídico DRTG-RECG-OF--2012, realizado por la Director de Reclamos y Trámites Operativos, de fecha 19 de marzo de 2012; el mismo que en su parte pertinente manifiesta: “Para analizar los

fundamentos jurídicos esgrimidos por el reclamante de la presenta acción, se hace las siguientes observaciones legales: “(...) Que el literal 1) del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador, dispone: “1) Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.” Que el artículo 113 del Código de Procedimiento Civil en vigencia, norma supletoria al Código Orgánico de la Producción, es obligación del reclamante, probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en su reclamo. Que el artículo 142 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones señala: “(...) Abandono Tácito.- El abandono tácito operará de pleno derecho, cuando se configure cualquiera de las siguientes causales: a. Falta de presentación o transmisión de la declaración aduanera dentro del plazo previsto en en el reglamento al presente Código (...)” “(...) En caso de incurrir en una de estas causales, el sujeto pasivo o su agente de aduana podrán, dentro de un plazo de veinticinco días hábiles, subsanar dichos incumplimientos, con lo que quedará levantado el abandonó tácito sin necesidad de resolución administrativa, debiendo imponerse una multa por falta reglamentaria al sujeto pasivo. Que el artículo 143 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones señala: “(...) Abandono Definitivo.- La servidora o el servidor a cargo de la dirección distrital declarará el abandono definitivo de las mercancías que se adecúen a una de las causales siguientes: a. Si dentro de los veinticinco días hábiles contemplados en el artículo anterior no se subsanan las causales de abandono tácito; (...)”. Que el artículo 66 del reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, señala: “(...) Plazos para la presentación de la declaración.- En el caso de las importaciones, la

Declaración Aduanera podrá ser presentada física o electrónicamente en un período no superior a quince días calendario previo a la llegada del medio de transporte, y hasta treinta días calendarios siguientes a la fecha de su arribo. (...)”. Que el artículo 249 del reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del libro V del. Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, señala: “(...) Abandono Definitivo.- Se configurará cuando se produzcan cualquiera de las causales establecidas en el artículo 143 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones. Declarado el abandono definitivo por parte del Director Distrital del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador tendrá el carácter de irrevocable y constituirá la pérdida total de la propiedad o cualquier otro derecho sobre las mercancías, las cuales se someterán inmediatamente al proceso de subasta pública, adjudicación o destrucción según corresponda. (...)”.Que el artículo 212 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, que se refiere a la naturaleza jurídica del Servicio Nacional de Aduana, señala que: “Es un organismo al que se le atribuye en virtud de este Código, las competencias técnico-administrativas; necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera, de conformidad con este Código y sus reglamentos”. MOTIVACIÓN CONCLUSIÓN. Que dentro de la sustanciación del Reclamo de Impugnación No. 060-2012, la compañía recurrente ha presentado dos escritos cuyas alegaciones se centran respecto a la emisión de la providencia No. SENAE-DPMG-2012-0070 PV, del 16 de enero de 2012, suscrita por el Director del Puerto Marítimo de la Dirección Distrital de Guayaquil, que dispone el Abandono Definitivo de las mercancías consignadas al Importador amparados en el manifiesto de carga No. 028-2011-01-001933, B/L No. OSA/UIO/00001, por la causal establecida en el literal a) del artículo 143 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones, en concordancia con el Art. 142 literal a) ibídem. Que según la información del manifiesto de carga No. 028-

2011-01-001933, B/L No. OSA/UIO/0 registra como fecha de arribo de la mercancía el 26 de octubre del 2011; y el acto administrativo SENAE-DPMG-2012- por medio del cual se declara el de abandono definitivo es emitido el 16 de enero de 2012, fecha en la que la carga tenía más de setenta días de almacenaje en el depósito temporal INARPI, sin que el importador haya presentado la declaración aduanera; habiendo transcurrido en exceso el plazo legal establecido para la presentación de misma, de acuerdo a lo dispuesto en el Art. 66 del Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio del Libro V del COPCI; situación que originó primeramente la figura legal de abandono tácito, en base a lo estipulado en el literal a) del artículo 142, debido la falta de presentación de la declaración aduanera dentro del plazo previsto por el reglamento al Código de la Producción, Comercio e Inversiones; lo que al no haber sido subsanado en los 25 días subsiguientes concluyó con la declaración de abandono definitivo de las mercancías, por parte de la administración aduanera de acuerdo con lo preceptuado en el literal a) del artículo 143 del Código de la Producción, Comercio e Inversiones. Con relación a la alegación del recurrente, de que no ha sido la intención de su representada dejar abandonada la mercancía, situación que deviene presuntamente del robo de documentación sufrido por uno de los colaboradores de la compañía, entre la que se encontraban los documentos de soporte para presentar la declaración aduanera de las mercancías hoy declaradas en abandono definitivo, manifestando que se trata de motivos de fuerza mayor, lo cual ha sido planteado como argumento legal por el recurrente; el mismo no es atenuante o eximente de responsabilidad respecto al grado de diligencia que como comerciante debió tener la compañía reclamante respecto a la obligación de cumplir con la presentación de la declaración aduanera en el plazo establecido por la ley, pues si bien es cierto la voluntad no fue que dicha carga cayera en abandono definitivo, esta declaración sobrevino como consecuencia de la falta de diligencia, pues como ya se indicó en líneas anteriores desde la fecha de llegada de la carga hasta la declaratoria de abandono definitivo

ha transcurrido en exceso el plazo establecido en el Art. 142 y 143 del Código Orgánico de la Producción Comercio e Inversiones. Por consiguiente, y en vista del presente análisis valorativo para este tipo de casos, se verifica la falta de diligencia por culpa leve del consignante, situación que se ha verificado, con el simple y mero transcurrir del tiempo señalado en el literal a) del artículo 142, en el literal a) 143 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; y en el Art. 66 del reglamento a la normativa mencionada, cuestión que transcurrió de hecho y que al verificarse facultó a la administración aduanera a emitir el acto administrativo No. SENAE-DPMG-2011-0070-PV, del 16 de enero de 2012; mismo que se encuentra debidamente motivado, consecuentemente corresponde que sea ratificado en su contenido íntegro(...).- QUINTO: Que en el presente caso, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, está investido de la facultad resolutoria que prevé la Ley; en base a las pruebas y a la normativa vigente , para resolver a favor o en contra, de los sujetos pasivos, cuando sus reclamos administrativos tengan sustento legal.- SEXTO: Que el Art. 76, numeral 7, literal 1) de la Constitución Política de la República del Ecuador, establece que: "...Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos...".- Por los antecedentes expuestos, esta Dirección Distrital de Guayaquil del Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, de conformidad a lo determinado en el literal d) del Art. 218 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones; RESUELVE: a) SIN LUGAR el Reclamo Administrativo de Impugnación No. 060-2012, presentado por el Ing. Francisco Javier Restrepo Palacios, por los derechos que representa en su calidad de Gerente General de la compañía XXX tomando en consideración los informes técnico y jurídico, consecuentemente se ratifica en todas sus partes la providencia No. SENAE-DPMG-2012-00, suscrita por el Director

de Puerto Marítimo de la Dirección Distrital de Guayaquil, el 16 de enero de 2012, en uso de la delegación conferida; b) Oficiar a la Dirección de Puerto Marítimo de la Dirección Distrital de Guayaquil, para que proceda según lo dispuesto en el artículo 249 del Reglamento al Título V de la Facilitación Aduanera del Código Orgánico Producción Comercio e Inversiones. Notifíquese las disposiciones de la presente resolución a Dirección de Puerto Marítimo, Jefatura de Remate, Dirección de Zona Primaria de la Dirección Distrital de Guayaquil y a la compañía XXX a través de su abogado defensor, en las casillas judiciales, ubicada en la Corte Provincial de Justicia del Guayas.- Se designa a XXX como Secretaria Ad Hoc dentro del presente reclamo, quien deberá para el efecto ejecutar las acciones pertinentes conforme lo estatuido en el Art. 107 del Código Tributario.- NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE.-"

CASO 2

RECLAMO ADMINISTRATIVO

A la reclamación se adjuntará las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto, Las reclamaciones se presentarán ante:

Directores Regionales de S.R.I; Gerentes Distritales de la SENA. –
Directores Financieros de Organismos Seccionales.

Liquidación de Pago por Diferencias en Declaraciones No. RLS-GTRLP2007-00XXX

SEÑOR DIRECTOR REGIONAL DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS DEL LITORAL SUR:

XXXXXXX, en representación de PAPER MATE S.A. en calidad de Gerente General, con Registro Único de Contribuyentes No. 0903449767001, en debida forma comparezco y le digo:

DOMICILIO.- Mi domicilio permanente es Urbanización Puerto Azul, Mz. XXX Solar XX, cantón Guayaquil.

NOTIFICACIONES Las que me correspondan sírvanse hacer en la Casilla Judicial No. 2742 en el Edificio de la El Corte Superior de Justicia de Guayaquil.

ACTO ADMINISTRATIVO OBJETO DEL RECLAMO:

He sido notificado con la Liquidación de Pago por Diferencias en Declaraciones No. RLS-GTRLP20G7-00, emitida el 03 de Abril de 2.008 y notificada el 24 de Abril del 2.008, conforme consta de la copia que fe acompaño y dentro del término que impone el art. 115 y fundamentado en dicha norma, presento formal reclamo, bajo las siguientes expresiones de hecho.

La diferencia de pago que se manda a pagar, es la cantidad de \$ 4,881.97 por concepto" de IVA correspondiente a los meses de junio, julio y agosto del año 2007, como resultado del cruce de información con Facturas que han sido presentadas por la Compañía PAPER MATE S.A. en sus declaraciones mensuales de IVA, correspondiente a los aludidos meses.

Estas Facturas (Tres en total) con los números 109:110 y 111 caducaron en el mes de Enero de 2.007 y lógicamente que fueron debidamente archivadas para su no uso porque estaban, "caducadas".

Más ocurre, que aparecen en poder de la Compañía PAPER MATE S.A., y para sorpresa, dichas facturas han ; emitidas con fecha posterior a su caducidad, esto es junio, .Julio y Agosto del 2007 y la referida Compañía dolosamente ha aceptado su emisión v sobre las mismas han efectuado tas Retenciones en la Fuente conforme así lo justifico, con las fotocopias que acompaño y aquí en las Retenciones en la Fuente dicha Empresa dolosamente también utiliza sus Certificados de Retenciones, pero a la

inversa dichos comprobantes de Retenciones podían ser utilizados a partir del mes de Octubre del 2007, sin embargo consta que las retenciones las han efectuado con fecha anterior al mes de Octubre.

Esto da a entender que esta Empresa debe ser investigada porque se está proveyendo de Facturas mal habidas y las utiliza dolosamente, causando serios perjuicios a los contribuyentes honestos, de igual forma debe responder el Contador que firma sus declaraciones.

Cabe señalar que esta Compañía PAPER MATE S.A., en total ha utilizado SEIS FACTURAS más, tres (3) de las cuales han sido "clonadas" porque el original y las copias las tengo en mi poder y así lo presente en su momento determinado y ustedes le dieron de baja, las tres restantes fueron sustraídas una vez que habrían caducado.

No hubo lugar a denunciar el robo de dichas facturas porque jamás se pensaría que se robaran Facturas caducadas (más aún si ellas ya carecen de valor ante el fisco) y recién, me enteré de este particular cuando el SRI me notificara con el cruce de Información, estableciendo Diferencias en Declaraciones en el año 2007.

En definitiva Señor Director Regional, jamás- se ha producido el hecho generador para que yo haya facturado y cobrado por trabajos a la Compañía PAPER MATE S.A.; a quien no conozco.

Como no se ha producido el hecho generador, no existe obligación tributaria y por ello, no tengo que pagar valor alguno al SRI, por concepto de diferencias ya que las Declaraciones de IVA que he presentado en los meses antes referidos, son correctas.

Aquí lo que existe es una actuación dolosa por parte de la Compañía PAPER MATE S.A., quien utiliza documentos y facturas falseadas para eludir el pago de impuestos.

Mal pudiera la Administración, disponer que yo pague alguna diferencia, cuando se ha evidenciado que quien está haciendo mal uso de las Facturas es la Empresa tantas veces nombrada, y de hacerlo caería en el grado de "coautor o cómplice" de este tipo de fraudes en mi perjuicio.

PETICIÓN:

Que se sirva dejar sin efecto el acto administrativo que es objeto del presente reclamo, en virtud de que no se ha producido el hecho generador para que nazca la obligación tributaria y lo que existe es el uso doloso y fraudulento de 3 facturas robadas y caducadas por parte de la Empresa PAPER MATE S.A. y al no considerarse como válidas dichas Facturas (son caducadas y robadas) la antedicha Compañía tendrá que pagar el impuesto causado, más multas y sanciones que la ley establece.

PRUEBAS.- Adjunto la 3 Facturas en fotocopias con los números 109, 110 y 111, las mismas -que han sido utilizadas, una vez que caducaron; Adjunto también los 3 comprobantes de Retenciones en la Fuente, en los que consta que la Empresa PAPER MATE S.A., también ha hecho uso doloso, haciendo retenciones con fechas anteriores a la emisión.

Adjunto el acto administrativo objeto del Reclamo.

CASO 3

CONSULTA

DIRECCION GENERAL DE RENTAS DEPARTAMENTO LEGAL
TRAMITE No.

ASUNTO: SE ATIENDE CONSULTA

Señor Ingeniero

Estudio Jurídico del Dr.

Ciudad.-

Me refiero a su comunicación de 22 de octubre de 1996, mediante la cual pone en conocimiento de la Administración Tributaria que su actividad económica se fundamenta en el ejercicio profesional independiente de la ingeniería civil, en tal condición celebra contratos de construcción con toda clase de clientes, para cuyo cumplimiento debe realizar pagos por diferentes conceptos, por servicios, por compra de materiales, etc., con respecto de los cuales podría creerse que debe realizar retenciones en los porcentajes fijados en el correspondiente acuerdo ministerial.

Con estos antecedentes y en base de la opinión expuesta en la solicitud, consulta si en su calidad de ingeniero civil en libre ejercicio profesional no obligado a llevar contabilidad, debe constituirse en agente de retención del impuesto a la renta por los pagos que por su actividad realiza por diversos conceptos.

Al respecto, me permito manifestarle que efectivamente el Art. 45 de la Ley de Régimen Tributario Interno establece que toda persona jurídica, pública o privada, las sociedades y las empresas o personas naturales obligadas a llevar contabilidad que paguen o acrediten en cuenta cualquier otro tipo de ingresos que constituyan renta gravada para quien lo reciba, actuará como agente de retención del impuesto a la renta.

Por su parte, el último inciso del Art. 20 del mismo Cuerpo Legal dispone que los profesionales, comisionistas, artesanos, agentes, representantes y demás trabajadores autónomos no estén obligados a llevar contabilidad, debiendo en su reemplazo llevar una cuenta de ingresos y egresos para determinar su renta imponible.

En consecuencia, al amparo de la segunda disposición legal citada, usted en su condición de profesional autónomo en la rama de la ingeniería civil, no está obligado a llevar contabilidad, así como tampoco está obligado a

constituirse en agente de retención del impuesto a la renta, por los pagos que realice en el libre ejercicio de su profesión.

Atentamente,

CAPITULO IV

PRESCRIPCIONES

4.1 Prescripción de la Acción de Cobro

La Constitución de la República prescribe en su Art. 300, lo siguiente: “El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables”.

El Art. 5 del Código Tributario promulga que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. La prescripción es un concepto del derecho civil, puesto que ahí es donde surgió por vez primera y, 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. De acuerdo a lo expresado, la prescripción se la puede considerar bajo dos aspectos:

- a. Como modo de adquirir las cosas ajenas, por haberse poseído dichas cosas durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales; y,
- b. Como modo de extinguir las acciones y derechos ajenos por haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto lapso de tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

En el primer caso, la prescripción se llama adquisitiva. En el segundo caso, la prescripción se llama extintiva. La prescripción adquisitiva es modo de adquirir el dominio y la prescripción extintiva es modo de extinguir las obligaciones según las necesidades de las ramas del derecho, se ha ido integrando con matices peculiares en la normativa tributaria, administrativa, penal, etc. No se puede decir que la prescripción es un concepto jurídico general que tiene una conformación uniforme en los distintos sectores jurídicos en que se aplica.

En esencia, la prescripción extintiva en derecho civil, es la pérdida del derecho para ejercer determinadas acciones, por el transcurso del tiempo; así como en derecho tributario es la pérdida de la acción de cobro de la deuda tributaria que tiene la administración tributaria por haberse extinguido la obligación por el transcurso del tiempo. Ambas prescripciones denotan la pérdida de derechos por el transcurso del tiempo, sin embargo se aplican sobre distintos objetos y por eso es que la prescripción tributaria adquiere diversos matices no encontrados en materia civil.

En materia civil, la prescripción extintiva está sustentada en la figura del abandono por el acreedor, que provoca como efecto la pérdida del derecho, por lo cual su aplicación es restrictiva y este proceder cauteloso deriva de la esencia de las relaciones sometidas al derecho civil, donde prima la voluntad de las partes y las relaciones que se entablan son netamente consensuales. Es por esta razón que la prescripción debe ser pedida por quién pretende beneficiarse de ella, en orden a obtener el mantenimiento o pérdida de su derecho.

El Código Civil establece:

“Prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos; por haberse poseído las cosas, o no haberse

ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.

Una acción o derecho se dice que prescribe cuando se extingue por la prescripción”.⁴⁹ El que quiera aprovecharse de la prescripción en el campo civil debe alegarla. El juez no puede declararla de oficio. El principio general es que en la prescripción extintiva de pleno derecho, quien pretenda beneficiarse de ella tiene que alegarla en un proceso debidamente iniciado.

En el campo tributario, el Tribunal Fiscal, determinó que la prescripción de la obligación tributaria se producía “ipso jure”, de pleno derecho y sin alegación ni trámite judicial alguno; en la Resolución No. 7 del Tribunal Fiscal, publicada en el Registro Oficial No. 14 de Agosto 30 de 1979, dispone “ La prescripción en el derecho tributario es de orden público y debe declararse aún de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente”. Además, dispuso en una jurisprudencia que si el contribuyente pagaba una obligación tributaria que estaba prescrita, éste podía demandar al Estado por pago indebido.

Esta forma de interpretación sobre la prescripción de la obligación tributaria carece de sustento legal y doctrinario, porque tal forma de ver la entidad jurídica de la prescripción lo que hace es premiar la evasión tributaria, más aún cuando el Código de la materia dispone que lo pagado en forma indebida debe ser devuelto por el Estado con los intereses legales; y, en consecuencia, conforme al criterio del Tribunal Fiscal, la

49Código Civil, Art. 2392

prescripción de la obligación tributaria opera de pleno derecho sin necesidad de un proceso previo y sin que sea declarada judicialmente, esto significa que la obligación tributaria desaparece. Es decir, se extingue sin otro requisito que el transcurso del tiempo, de modo que, rompiendo la sistemática civilista y la doctrina general, se dispone que la prescripción obre sin el debido proceso, cuestión en la que también se rompe todo el orden jurídico, porque el principio es que no existe pretensión jurídica sin ejercicio de la correspondiente acción.

Si la administración emite un título de crédito por concepto de una obligación tributaria que ha prescrito, habrá expedido un título sin que exista hecho generador que justifique su emisión, porque tal hecho pereció, también, de pleno derecho.

A la administración le corresponde analizar por sí misma, y antes de emitir un título de crédito, si la obligación tributaria está prescrita; porque si éste es el caso, el título emitido carecerá de causa, de objeto (en términos civiles) y de hecho generador en estricto sentido tributario; por lo tanto, la prescripción de pleno derecho en materia tributaria, al extinguir ipso jure la obligación del sujeto pasivo, extingue la materialidad del hecho que generó tal obligación y extingue el presupuesto legal que configuró el tributo, lo que significa que se extingue el hecho generador del tributo

La resolución 7 del Tribunal Fiscal publicada en el Registro Oficial del 30 de Agosto de 1979, posteriormente fue derogada tácitamente en la parte referente a que la prescripción debe declararse de oficio, mediante el art. 26 de la Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321 del 18 de noviembre de 1999. La presunción de legalidad reconoce que son legales los actos emitidos por la administración en ejercicio de sus funciones y por ello se ejecutan transcurrido el tiempo que la ley establece para que sean impugnados si los afectados no se encuentran conformes; y, es precisamente, el destinatario del acto o deudor, quién se

encarga de desvirtuar esta presunción, a través de la interposición de reclamaciones según procedan, motivo por el cual es apenas lógico que estos actos del afectado interrumpan la prescripción con el fin de determinar la existencia o no de la obligación.

4.2 Obligación Tributaria

El Código Tributario expresa que: “obligación tributaria es el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la Ley”.⁵⁰

La obligación tributaria, consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.

4.3 Elementos Constitutivos de la Obligación

Los elementos indispensables para que exista o concurra una obligación tributaria son los siguientes:

Hecho Generador.- Dentro del Código Tributario promulga que: “Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”⁵¹.

50 Código Tributario, Art. 15

51 Código Tributario, Art. 16

El hecho imponible se realiza en un determinado tiempo y espacio, tiene una forma propia y una mensurabilidad definida y ha de referirse a una persona determinada e individualizada. Es necesario diferenciar entre nacimiento de la obligación y su exigibilidad. El conocer el monto al que alcanza la obligación.

En caso específico el Art. 61 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno nos habla del hecho generador en el IVA, se causa en el momento que se realiza el acto o se celebra el contrato que tenga por objeto transferir el dominio de los bienes o la prestación de los servicios, hecho por el cual se debe emitir obligatoriamente la respectiva factura, nota o boleta de venta.

Una vez cumplido el presupuesto, se origina el nacimiento de la deuda u obligación tributaria, las leyes tributarias se encargan de regular el conjunto de deberes y derechos que surgen para los sujetos de la relación tributaria, desde que la obligación tributaria se vuelve exigible; pero, hay que considerar que para que una obligación sea exigible debe tener dos elementos esenciales: ser líquida y ser determinada en el ejercicio de sus deberes por el sujeto pasivo o por la administración tributaria en cumplimiento de su facultad determinadora.

La exigibilidad.- es un elemento importante, ya que de esta depende que la prescripción empiece a transcurrir; por lo general, una obligación tributaria es exigible desde el momento en que la ley así lo establece. Por esto, es importante diferenciar entre lo que es el nacimiento de la obligación tributaria de lo que es la exigibilidad, a partir de la cuál empezarán a computarse los plazos de prescripción respectivos.

El Código Tributario determina que: Nacimiento.- “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la Ley para configurar el tributo”⁵².

52 Código Tributario, Art. 18

El Código Tributario determina que: Exigibilidad. La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la Ley señale para el efecto. A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a. Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a. Cuando por mandato legal corresponda a la Administración Tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación”⁵³

Del contenido de estos artículos, se puede destacar claramente que una obligación tributaria es exigible desde cuando la ley así lo determina y no desde el momento en que se cumple el hecho generador determinado en la ley como erróneamente se suele confundir; es decir, que el sujeto activo de la obligación tributaria no adquiere el derecho a ejercitar la acción de cobro sino hasta cuando esta se vuelve exigible.

Si la determinación la realiza el sujeto pasivo en cumplimiento de sus deberes como contribuyente, presentará las declaraciones correspondientes dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias y, la obligación contenida en ellas se vuelve exigible desde el momento en que vence el plazo fijado en la ley para la presentación de la declaración correspondiente.

Si la determinación es efectuada por el sujeto activo, en ejercicio de las facultades concedidas por la propia ley, entonces se presenta un problema de interpretación y aplicación de la norma tributaria que regula este aspecto.

53 Código Tributario, Art. 19

El art. 55 del Código Tributario en su tercer inciso establece:

En el caso de que la Administración Tributaria haya procedido a determinar la obligación que deba ser satisfecha, prescribirá la acción de cobro de la misma, en los plazos previstos en el inciso primero de este artículo, contados a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme, o desde la fecha en que cause ejecutoría la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo antes mencionado.

Como se puede apreciar del tercer inciso del art. 54 anteriormente citado, hay tres casos a partir de los cuáles empieza a correr la prescripción:

- a. Cuando el acto de determinación se vuelva firme.
- b. Cuando la resolución administrativa que ponga fin a un reclamo planteado contra el acto determinativo, cause ejecutoria.
- c. Cuando una sentencia judicial que ponga fin a una impugnación planteada contra el acto determinativo, se ejecutorie.

Un proceso determinativo comprende una serie de pasos para llegar al resultado final, como lo determina el Código Tributario. El plazo de prescripción es de cinco años desde la fecha de exigibilidad y es de siete años cuando el particular no presentó su declaración o si la misma resultare incompleta. La jurisprudencia ha resuelto que se entiende que la declaración es incompleta cuando se ha ocultado un rubro completo, pues, de lo contrario toda prescripción sería de siete años.

La regla del inciso tercero del Artículo 55 supone que la administración en virtud de su facultad controladora y verificadora ha determinado y liquidado obligaciones tributarias cuya exigibilidad se produjo con anterioridad, ya porque eran de aquellas con fecha de exigibilidad, ya

porque venció el plazo para la autoliquidación, ya porque se notificó la liquidación que inicialmente correspondía hacer a la administración, precisamente en aquellos tributos no sujetos a autoliquidación. Por lo tanto tal regla contiene una causa de suspensión del plazo de prescripción en la medida que no cabe que este decurra mientras se encuentra en discusión la legitimidad de la obligación tributaria, en sede contenciosa o en sede administrativa. Esta solución fue tomada de la jurisprudencia que tempranamente dictaminó esa forma de suspensión.

Esa misma jurisprudencia, apartándose de la solución del derecho privado, estableció que la prescripción en materia tributaria es de orden público y que podía declarársela a petición de parte o aún de oficio. Con la reforma de 1999 se ha previsto que la prescripción debe ser declarada sólo a petición de parte interesada.

El hacer abonos parciales o pedir facilidades para el pago comporta un reconocimiento tácito. También se interrumpe con la citación del auto coactivo, a menos que hubiese dejado solicitar la ejecución por más de dos años. Finalmente hay que destacar la norma especial de prescripción cuando se conceda facilidades de pago. En el caso, la prescripción operará respecto de cada cuota o dividendo a partir de su vencimiento.

En el campo aduanero Artículo 114 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones determina, la obligación tributaria se extingue por pago, compensación y prescripción, aceptación del abandono expreso; declaratoria del abandono definitivo de las mercaderías; pérdida o destrucción total de las mercaderías; y, por el decomiso administrativo o judicial de las mercaderías.

La exigibilidad de la obligación tributaria aduanera de acuerdo al artículo 113 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones prescribe: “La obligación tributaria aduanera es exigible:

- a. En la liquidación y en la declaratoria sustitutiva de importación y exportación desde el día en que se autoriza el pago.
- b. En las tasas, desde la petición del servicio.
- c. En los demás casos desde el día hábil siguiente al de la notificación de la liquidación complementaria, rectificación de tributos o acto administrativo correspondiente.

La exigibilidad corresponde al sistema propio de este ramo cuyas obligaciones tributarias para adquirir tal condición, requieren de la intervención de la administración.

4.4 Interrupción de la Prescripción

El Código Tributario Ecuatoriano trata de la interrupción de la prescripción en el art. 56 y determina:

Interrupción de la Prescripción.- La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor o con la citación legal del auto de pago.

No se tomará en cuenta la interrupción por la citación del auto de pago cuando la ejecución hubiere dejado de continuarse por más de dos años, salvo lo preceptuado en el artículo 247, o por afianzamiento de las obligaciones tributarias discutidas.

De este artículo se desprenden claramente dos situaciones en las que ocurre la interrupción de la prescripción:

1. Cuando el sujeto pasivo reconoce la existencia de la obligación; y,
2. Cuando la administración cita al sujeto pasivo con el auto de pago.

Se limita correctamente el campo de acción de la administración en relación con el tiempo, evitando de esta forma que esta caiga en negligencia y deje de efectuar los actos conducentes a la ejecución del

crédito tributario o si se quiere ver también, como una sanción por la inactividad de la administración por más de dos años, después de la citación del auto de pago.

Por lo tanto, si la administración deja de ejercitar el procedimiento de ejecución por más de dos años, la interrupción resultante en inicio por la citación del auto de pago, queda sin efecto y las cosas vuelven al estado anterior, es decir, como si no se hubiese producido la interrupción.

Actos de la administración tributaria tendientes al ejercicio de su derecho de cobro

La legislación ecuatoriana, limita las causas de interrupción que se relacionan con actos de la administración tributaria, a una: la citación con el auto de pago, que es un documento que contiene el valor de la deuda que el sujeto pasivo tiene para con la administración y se le notifica con el fin de que este cancele la deuda contraída. El auto de pago es la providencia o disposición con la que se da inicio a la vía coactiva o vía de ejecución y, para que surta efectos la citación debe efectuarse según lo establece el art. 164 del Código Tributario.

La actuación de la administración con efecto de interrupción, tiene en este caso por finalidad única, la recaudación de la deuda tributaria y, esto justifica el ejercicio de la acción de cobro. La percepción de la limitación a un solo acto emanado de la administración con fines de interrupción, es totalmente positiva, porque de esta forma se evita que se pueda caer en la mala práctica y se pretenda que varios actos de la administración causen la interrupción del plazo de prescripción, volviendo inoperante a la prescripción y fomentando la demora y/o negligencia de la administración tributaria en ejercitar su acción de cobro.

La actuación administrativa, para producir legalmente la interrupción de la prescripción en curso, debe estar dirigida a la recaudación del crédito tri-

butario y, no ser un mero pretexto administrativo para justificar la inactividad gestora sin efectivo y real contenido.

Únicamente causará interrupción la notificación con el auto de pago, por lo que este acto que en esencia es estrictamente formal, tiene gran importancia y debe ser considerado para que surta los correspondientes efectos jurídicos. Se afirma que únicamente la actuación de la administración con el fin de ejecutar el cobro de la deuda o crédito tributario, interrumpe el curso de la prescripción.

Actos del particular que reconozcan la existencia de la obligación

La prescripción del crédito tributario se interrumpe por cualquier acto del particular que implique el reconocimiento de la deuda; sin embargo en este punto se debe hacer una apreciación en el sentido de que no es tan importante el reconocimiento de la obligación tanto como el reconocimiento de los hechos que dieron lugar a su nacimiento, pues de estos surge.

El Código Tributario Ecuatoriano se refiere al reconocimiento expreso o tácito que haga el particular sobre el crédito tributario, con lo que se entiende que dentro de estas dos modalidades se puede considerar como reconocimiento expreso, el pago total o parcial de la deuda; mientras que el reconocimiento tácito se manifiesta por ejemplo si el particular solicita a la administración, facilidades de pago o la rebaja o condonación de la deuda.

4.5 Prescripción de la acción de pago indebido por parte del contribuyente

Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la

persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error.

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

Quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26

El reclamo administrativo de pago indebido se presentará ante la autoridad tributaria que tenga competencia para conocer en única o última instancia los reclamos tributarios, conforme a los artículos 64, 65 y 66 de este Código

La resolución que se dicte podrá ser impugnada ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo.

4.6 Otras Prescripciones

Prescripción de las Penas Privativas de la Libertad

“Las penas privativas de la libertad prescriben en un tiempo igual al de la condena, no pudiendo en ningún caso, el tiempo de la prescripción ser menor a seis meses, salvo disposición expresa de Ley que establezca un plazo de prescripción mayor.

La prescripción de la pena comenzará a correr desde la media noche del día en que la sentencia quedó ejecutoriada. Las penas pecuniarias,

prescribirán en cinco años contados desde la fecha en la que se ejecutorie la resolución o sentencia que la imponga y se interrumpirá por la citación del auto de pago, en la misma forma que las obligaciones tributarias”.⁵⁴

Es infracción tributaria la violación a toda norma tributaria, ya sea por acción u omisión y que sea sancionada con una pena.

Los principios que rigen esta potestad sancionadora son:

- 1.- La presunción de que toda norma legal es conocida.
- 2.- El principio de la territorialidad.
- 3.- El principio de la irretroactividad de la ley.
- 4.- El principio de la generalidad.
- 5.- El principio de igualdad.

Las Penas Pecuniarias

Existen dos tipos de responsabilidad: la personal y la real. Toda persona que cometiere una infracción tributaria es responsable personal ya sea como autor, cómplice o encubridor. La responsabilidad real, se refiere a las personas naturales o jurídicas, negocios o empresas a cuyo nombre actuaron o sirvieron, los autores, cómplices o encubridores de la infracción tributaria, quienes responden por las sanciones pecuniarias. Las sanciones pecuniarias, son las multas que expresamente están determinadas en las leyes y que en muchos casos son acumulativas. Las infracciones graves están sancionadas con el decomiso, clausura, cancelación de patentes y autorizaciones, destitución de funcionarios, etc. Según cada caso

54 Código Tributario, art. 341

Las infracciones no se extinguen, una vez cometidas, éstas subsisten. Lo que se extingue es el derecho a perseguir la acción penal tributaria, cuando esta acción no se la ha ejercido en el tiempo que la ley dispone. El único caso de extinción de la infracción es la muerte del infractor. También se extingue por prescripción, la pena privativa de la libertad, una vez que ha transcurrido el tiempo que se le haya impuesto por sentencia y no se hubiese detenido al infractor. Las multas o sanciones pecuniarias prescriben en cinco años.

4.7 Caducidad

La caducidad se refiere a las facultades que otorgan a una persona la potestad de producir mediante su declaración, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica con eficacia respecto a terceros.

En la caducidad se atiende al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado para que tenga eficacia jurídica. Entre las potestades que se le atribuyen a la administración tributaria está la «determinadora», la misma que reviste características que proceden directamente del ordenamiento: tiene la posibilidad de producir efectos jurídicos, surgiendo de su ejercicio relaciones jurídicas particulares.

El Código Tributario Ecuatoriano en su Art. 68, determina:

“Facultad Determinadora.- La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la Administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la

composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”⁵⁵.

Es preciso recordar que las potestades tributarias son reguladas, es decir, la misma Ley establece las condiciones para su ejercicio.

“Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo:

1. En tres años, contados desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo, en el caso del artículo 89;
2. En seis años, contados desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte; y,
3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos”.⁵⁶

Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno establece:

“Determinación por la Administración.- Dentro del plazo de caducidad que establece el Código Tributario, la Administración Tributaria ejercerá la facultad determinadora consagrada en el art. 68 de dicho Cuerpo Legal, a fin de verificar, complementar, enmendar las declaraciones de los contribuyentes o responsables, la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponibles y la adopción de medidas legales que se estime convenientes para esa determinación.

55Código Tributario. Art. 68

56 Código Tributario, Art. 94

4.8 Interrupción de la caducidad

Los plazos de caducidad se interrumpirán por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente. Se entenderá que la orden de determinación no produce efecto legal alguno cuando los actos de fiscalización no se iniciaren dentro de 20 días hábiles, contados desde la fecha de notificación con la orden de determinación o si, iniciados, se suspendieren por más de 15 días consecutivos. Sin embargo, el sujeto activo podrá expedir una nueva orden de determinación, siempre que aún se encuentre pendiente el respectivo plazo de caducidad, según el artículo precedente.

Existen diferencias entre la caducidad y la prescripción tributaria y que no llegan a un punto en que es posible confundirlas, puesto que la caducidad se refiere exclusivamente a las facultades de la administración y la prescripción afecta directamente a la obligación tributaria. El hecho de que la administración tributaria ya no pueda ejercer su acción de cobro por haber transcurrido el tiempo establecido en la ley, no le asemeja a la caducidad, puesto que la imposibilidad de cobrar la obligación tributaria resulta del transcurso del tiempo que establece la ley para que se extinga la obligación y de esto, se evidencia un debilitamiento total en el ejercicio de la acción de cobro; mientras que la caducidad opera directamente por el mero transcurso del tiempo, sin necesidad de que antes se haya producido la extinción de algo, incluso la caducidad no depende de la existencia de una obligación tributaria, mientras que la prescripción no puede existir sin ella.

4.9 Diferencias entre Prescripción y Caducidad

1. La prescripción afecta a la obligación tributaria y sola puede extinguirse por su inactividad en el plazo establecido. La caducidad en cambio actúa en el caso de facultades que tienen un plazo prefijado, pasado el cuál se extinguen.

2. La prescripción afecta a derechos patrimoniales. La caducidad tiene que ver con las facultades o derechos potestativos, es decir, aquellos que atribuyen a una persona la potestad de producir, mediante su declaración de voluntad, la creación, modificación o extinción de una relación jurídica.
3. La prescripción afecta directamente a la obligación tributaria o crédito tributario y, como consecuencia de esto, la acción de cobro del crédito tributario que tiene la administración tributaria a su favor se ve debilitada. La caducidad afecta directamente a la potestad determinadora que tiene la administración tributaria.
4. La prescripción tiene como finalidad la extinción de una obligación tributaria, ante la razón de su no ejercicio por el titular o acreedor de ella. La caducidad se refiere solamente al hecho objetivo de la falta de ejercicio dentro del término prefijado.
5. Para que empiece a correr la prescripción, es necesario que el crédito exista y sea exigible. La caducidad en cambio requiere que no se haya efectuado la declaración correspondiente o que se la hubiere realizado en forma incompleta, pero no tiene un condicionante para que el plazo empiece a correr.

CASO

Prescripción

Con fecha 22 de julio de 2002, mediante Resolución No. 00491 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, se niega el reclamo administrativo puesto que XXXX CÍA. LTDA, no cumplió con la obligación de pagar el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades vigente únicamente para el ejercicio de 1999.

Con fecha 20 de agosto de 2002, el Ing. GSN, en calidad de Representante Legal de la compañía XXX CÍA. LTDA., amparado en lo que disponen los arts. 139 y siguientes del Código Tributario, interpone

Recurso de Revisión a la Resolución No. 00491 de 22 de julio de 2002 y solicita que se deje sin efecto la Resolución y la Liquidación de Pago por Diferencias No. CE-EO-MV-003, así como las multas impuestas en la misma resolución.

El reclamante argumenta que ya demostró a través del Recibo Múltiple de Pagos Tributarios No. A000085H, que su representada canceló en el ejercicio de 1999 por Impuesto de Capital, la suma de S/.xxx y que el Director Regional del Litoral Sur no consideró este documento como prueba, ordenando que se vuelva a cobrar el valor correspondiente al Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades.

El reclamante confunde el Impuesto sobre el Capital Neto, que fue efectivamente pagado a través del Recibo Múltiple de Pagos No. A0000; con el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades recién establecido el 30 de abril de 1999 por la Ley 99-24 llamada también Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas. El Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades se calculaba según el art. 45 de la Ley 99-24.

El reclamante no declara ni paga el Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades como lo dispone la ley, es decir, en base a su declaración de Impuesto a la Renta del ejercicio de 1998.

El reclamante no realiza el pago de este impuesto y tampoco en el sistema, se verifican pagos en los períodos establecidos para el efecto, esto es, 15 de agosto y 15 de octubre del año 1999, por eso, esta Administración procedió a efectuar los cálculos correspondientes a multas e intereses.

En la Resolución no existen errores de hecho ni de derecho, puesto que se ha aplicado correctamente la legislación al caso concreto; por ello, se confirma que la Resolución No. 00491DRLS-RA2002 de 22 de julio de 2002, fue emitida conforme a Derecho.

Los valores contenidos en la Liquidación de Pago por Diferencias No. CE-EO-MV-00, proceden de la declaración de Impuesto a la Renta efectuada por el contribuyente por el ejercicio fiscal de 1998.

Queda demostrado que el contribuyente no efectuó el pago correspondiente y tampoco declaró el Impuesto al Patrimonio de las Sociedades; sino que, pagó y declaró el Impuesto del 1% al Capital Neto, según se desprende del Recibo Múltiple de Pagos.

El reclamante alega también prescripción por haber transcurrido más de 5 años desde el cometimiento de la infracción y, se fundamenta en el art. 366 del Código Tributario, sin embargo este artículo se encuentra dentro del libro que trata del Ilícito Tributario y por lo tanto no es aplicable al caso de multas interpuestas por incumplimiento de deberes formales del contribuyente.

En virtud del art. 54 del Código Tributario, hoy artículo 55, se concluye que la acción de cobro de la multa interpuesta por falta de declaración del Impuesto al Patrimonio de las Sociedades, prescribe en el plazo de 7 años contabilizados desde el momento en que el contribuyente debió presentarla, es decir, 15 de agosto y 15 de octubre de 1999. Consecuentemente no ha operado la prescripción.

En este caso debemos considerar en primer lugar que el Recurso de Revisión se interpuso una vez que la Resolución recurrida se convirtió en firme.

En segundo lugar, debemos considerar que en el caso planteado el contribuyente no efectuó jamás su declaración de Impuesto sobre el Patrimonio de las Sociedades, motivo por el cual la prescripción tendrá efecto al cabo de siete años, en virtud del art, 54 del Código Tributario, contados desde el vencimiento del plazo que tenía el contribuyente para

presentar sus declaraciones. Por esto, la prescripción operará el 15 de agosto y 15 de octubre de 2006 respectivamente.

2. Con fecha 21 de octubre de 1997 se emite el Título de Crédito No. 17135-22806 por la cantidad de \$ 92,33 en concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio económico 1995, en base al Sistema de Estimación Objetiva Global, Gremio de Restaurantes de Pichincha; Orden de Cobro Directo No. 19966310517 de 10 de marzo de 1997.

El Ing. GSN, por sus propias derechos, comparece en lo que disponen los arts. 139 y siguientes del Código Tributario, interpone Recurso de Revisión a la Resolución No. UR-0000 de 28 de febrero de 2002, e impugna dicha resolución, alegando la prescripción de la acción de esta Administración Tributaria para cobrar el valor de \$ 92,33 en concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio de 1995.

El reclamante dice que ya han transcurrido más de 5 años desde la fecha de exigibilidad de la obligación tributaria, esto es el 1 de abril de 1996.

En este caso, el contribuyente confunde los plazos de prescripción que establece el art. 54 del Código Tributario, puesto que hay 2 momentos:

Plazo de Prescripción. La acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses, así como de multas por incumplimiento de los deberes formales, prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

Al estar el contribuyente sujeto al Sistema de Estimación Objetiva Global, no estaba obligada a presentar declaración del Impuesto a la Renta del período 1995, lo cual le excluye de la posible aplicación del plazo de 7

años; al contrario estaba obligada a esperar la determinación que hacia la Administración Tributaria de ese entonces a través de la emisión de una Orden de Cobro Directo y su respectivo Título de Crédito y, efectuar el pago respectivo.

De las consideraciones efectuadas, se desprende que al no estar obligada a presentar la declaración de Impuesto a la Renta, automáticamente corre el plazo de 5 años contados desde el momento en que el Título de Crédito en cuestión es exigible, esto es, desde el 10 de abril de 1997. Por lo tanto ya operó la prescripción el 10 de abril de 2002 y la Administración no puede proceder al cobro respectivo.

Los Títulos de Crédito se vuelven firmes si no se impugnan en la forma, dentro de ocho días después de la respectiva notificación, según el art. 152 del Código Tributario: «Notificación. Salvo lo que dispongan Leyes Especiales, emitido un título de crédito, se notificará al deudor concediéndole ocho días para el pago. Dentro de este plazo el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones, exclusivamente respecto del título o del derecho para su emisión». En el presente caso, no se interpuso reclamo alguno al respecto, por lo tanto los títulos de crédito se volvieron firmes.

4.10 Propuestas

Bases jurídicas que fundamentan las propuestas de reformas

Primera

El Art. 11, numeral 9, inciso tercero de nuestra Constitución, consagra que el Estado ejerce en forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas.

El Artículo 425 de la Constitución prescribe el orden jerárquico de aplicación de las normas, el Artículo 84 de la Constitución determina que: La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tiene la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución.

Por lo expuesto se debe reformar el Artículo 55 del Código Tributario y agregarle lo que promulga el Artículo 11 numeral 9 inciso tercero referente al derechos de repetición que debe imponer el Estado por intermedio de la Procuraduría a los funcionarios que por su omisión o negligencia no cobraron a tiempo y permitieron que prescriba la acción de cobro de los títulos y créditos tributarios,

Segunda

Artículo 300 de la Constitución prescribe: El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

El Art. 5 del Código Tributario concluye que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Este artículo deberá ser reformado por mandato constitucional de los artículos 425 y 84 de la Constitución

Para no romper el principio de equidad promulgado en el Artículo 300 de la Constitución, el Código Tributario debería ser reformado en los artículos 5 y 55 para que exista un tratamiento de equidad del sujeto activo con relación al contribuyente. El sujeto pasivo en el caso de pago indebido o

del pago en exceso, las reclamaciones por este concepto deberán prescribir en el plazo de 5 años, contados desde la fecha del pago. La prescripción deberá interrumpirse con la presentación del reclamo por vía administrativa o de la demanda en el caso de la vía judicial.

Propuestas de reformas al Código Tributario

Los motivos que justifican las reformas al Código Tributario.

Tengo el agrado de someter a su consideración el Proyecto de reformas al Código Tributario.

Por el frecuente aumento de gravámenes y el crecimiento demográfico, ha adquirido mayor volumen y complejidad la administración y recaudo de los impuestos directos e indirectos, al punto que hoy constituye una inmensa tarea que debe desenvolverse con agilidad y acierto para garantizar a los contribuyentes la justicia tributaria en el trámite y resolución de los reclamos que formulan por prescripción tributaria, estimaciones de oficio de la materia imponible y las consiguientes resoluciones que se dictan en el proceso administrativo.

La regulación de la fase administrativa en los mencionados reclamos, se halla satisfactoriamente ordenada y aplicada en las diversas Leyes que tratan de esta materia, al menos en lo que se refiere a los impuestos fiscales; pero no ocurre así con los reclamos por prescripción tributaria.

Los reclamos administrativos por Prescripción Tributaria son dirigidos generalmente al SRI, SENAE y MUNICIPALIDES, la tributación es de carácter público, con la reforma al año de 1979 mediante el art. 26 de la Ley 99-41, del 18 de noviembre de 1999 lo mantiene actualmente como si se tratará de derecho privado tal como lo prescribe el Código Civil, por lo que debe ser reformada. Los casos en que los contribuyentes han

acudido a los reclamos administrativos no han podido obtener una resolución rápida, demorando a menudo la tramitación durante algunos años.

Por otro lado, la Constitución vigente al referirse a los principios tributarios determina que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

El Código Orgánico Tributario vigente determina: que el régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad. Por lo que es necesaria una reforma para adecuarlo de acuerdo a los que manda la constitución.

Los reclamos denominados por pago indebido mantienen una prescripción inadecuada por disposición del Art. 305 del Código Tributario, señala que la acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción debe interrumpirse con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. Al aplicar el principio de equidad se debería cambiar el plazo de prescripción de tres años a cinco años.

Por todos estos motivos, se debe reformar el Código Tributario que proporcionará considerable beneficio a los contribuyentes, así como también un bien entendido beneficio al Fisco, por la mayor agilidad en la resolución de los reclamos de los contribuyentes.

La Asamblea Nacional

Considerando

Que el Código Tributario no regulan adecuadamente los plazos de prescripción para la acción de cobro de los créditos tributarios por parte

del sujeto activo y la prescripción de la acción de pago indebido por parte de los contribuyentes.

Que la Constitución de la República del Ecuador en su Art. 300, al referirse a los principios tributarios determina que el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.

Que en ejercicio de sus atribuciones y en uso de la facultad consignada en la Constitución Política de la República del Ecuador, en su artículo 120, numeral 6, resuelve expedir la siguiente Reforma al Código Tributario.

Art. 1.- Sustitúyase el Artículo 5 del Código Tributario por el siguiente:

El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

Art. 2.- Cámbiese en el Artículo 305 donde dice 3 años por 5 años.

Art.3.- Cámbiese el cuarto inciso del Artículo 55 del Código Tributario por el siguiente:

La prescripción podrá declararse de oficio o podrá ser solicitada por la parte interesada.

Art.4.- Agréguese en el primer inciso del Artículo 56 lo siguiente:

También se interrumpe la prescripción por la interposición de reclamos o impugnaciones administrativas y continuará la prescripción desde el día siguiente de la notificación de la resolución administrativa

Art. 5.- Agréguese después del Art. 55 otro del siguiente tenor:

“El Estado ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades administrativas, civiles y penales.

**Dado en la ciudad de San Francisco de
Quito,.....**

Presidente de la Asamblea Nacional

Secretario de la Asamblea Nacional

4.11 Conclusiones

Primera

Contrastación de la hipótesis

Las normas legales de los artículos 55 y 305 de Código Tributario no regulan adecuadamente los plazos de prescripción para la acción de cobro de los créditos tributarios por parte del sujeto activo y la prescripción de la acción de pago indebido o del pago en exceso por parte del contribuyente de acuerdo con los principios tributarios que prescriben el artículo 300 de la Constitución y el artículo 5 del Código Tributario, estas prescripciones rompen el principio de equidad.

La hipótesis: Con las reformas realizadas en el Código Tributario, las reclamaciones por prescripción tributaria efectuadas por los contribuyentes son desfavorables a estos.

Con la reforma de la Ley 99-41 del 18 de noviembre de 1999 en su artículo 26 que reforma la Resolución del Tribunal Fiscal de 1979 en la cual la prescripción se la podía declarar de oficio se la reformó por:

La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella, el juez o autoridad administrativa no podrá declararla de oficio. Esta reforma determinó que las reclamaciones aumentaran considerablemente

Con el cambio de esta norma que perjudica al contribuyente en las acciones de cobro por parte del Estado, que han sido desfavorables para los contribuyentes porque anteriormente sin necesidad de reclamación alguna de oficio las Instituciones del Estado las declaraban prescritas.

Con la investigación documental realizada a la Constitución de la República, Código Tributario, y demás leyes conexas, se concluye que nuestra hipótesis ha sido comprobada.

Como ejemplo analicemos el caso práctico presentado en dos momentos con la disposición del Tribunal Fiscal publicada en el Registro Oficial del 30 de Agosto de 1979 y con la reforma mediante del art. 26 de la Ley 99-41, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 321 del 18 de noviembre de 1999.

1. El Tribunal Fiscal en la Resolución 7 de 1979 determinó que la prescripción de la obligación tributaria se producía, de pleno derecho y sin alegación ni trámite judicial alguno por ser de orden público y debe declararse de oficio por la Administración Tributaria cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, que es de 5 años. En el caso que analizamos la acción de cobro estaba prescrita por lo que la Cía. XX no debía valor alguno.
2. Con la reforma de 1999, la prescripción debe ser alegada para beneficiarse de ella que es el caso práctico expuesto la Cía. XX la acción de cobro quedo en firme y por lo tanto debió pagar el tributo determinado por la administración tributaria. Cabe señalar que la reforma en mención se mantiene vigente a la presente fecha.

Segunda

La prescripción es una figura del Derecho Civil que al aplicarse a lo tributario tiene dificultades y cuestionables interpretaciones. El principio general en la prescripción extintiva de pleno derecho, indica quien pretenda beneficiarse de ella tiene que alegarla en un proceso debidamente iniciado, así lo dispone el Art. 2392 del Código Civil.

La prescripción tributaria se refiere a la deuda del cuál la administración es titular, es un modo anormal de extinguir la obligación tributaria, el Tribunal Fiscal determinó en una resolución del año 1979, que la prescripción de la obligación tributaria se producía "ipso jure", de pleno derecho y sin alegación ni trámite judicial alguno; y, además, el Tribunal dispuso en una jurisprudencia que si el contribuyente pagaba una obligación tributaria que estaba prescrita, éste podía demandar al Estado por pago indebido.

Conforme al criterio del Tribunal Fiscal, la prescripción de la obligación tributaria opera de pleno derecho sin necesidad de un proceso previo y sin que sea declarada judicialmente, esto significa que la obligación tributaria desaparece. Es decir, se extingue sin otro requisito que el transcurso del tiempo, de modo que, rompiendo la sistemática civilista y la doctrina general, se dispone que la prescripción obre sin el debido proceso, cuestión en la que también se rompe todo el orden jurídico, porque el principio es que no existe pretensión jurídica sin ejercicio de la correspondiente acción.

A la administración le correspondía analizar por sí misma, y antes de emitir un título de crédito, si la obligación tributaria está prescrita; porque si éste es el caso, el título emitido carecerá de causa, de objeto (en términos civiles) y de hecho generador en estricto sentido tributario; por lo tanto, la prescripción de pleno derecho en materia tributaria, al extinguir ipso jure la obligación del sujeto pasivo, extingue la materialidad del hecho que generó tal obligación y extingue el presupuesto legal que configuró el tributo, lo que significa que se extingue el hecho generador del tributo.

La resolución 7 del Tribunal Fiscal publicada en el Registro Oficial del 30 de Agosto de 1979, fue derogada en la parte referente a que la

prescripción debe declararse de oficio, mediante el art. 26 de la Ley 99-41, del 18 de noviembre de 1999.

La Constitución consagra el derecho de repetición para el funcionario que no ejecutó la acción de cobro: “El Estado ejercerá de forma inmediata el derecho de repetición en contra de las personas responsables del daño producido, sin perjuicio de las responsabilidades civiles, penales y administrativas”.

Tercera

Se denomina firmes a los actos administrativos que no han sido impugnados en vía administrativa. Cabe afirmar que ellos han causado estado. Se denomina actos ejecutoriados a aquellas resoluciones expedidas frente a reclamaciones tributarias.

La reclamación ha de presentarse ante la autoridad que ha emitido el acto impugnado y ha de reunir requisitos formales previstos en el artículo 119 del Código Tributario, entre los que destacan la mención del acto administrativo que se impugna y los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoya, así como la petición pretensión o petición concreta.

La reclamación no es una demanda, pues, mediante ella no se ejercita una acción ante los jueces. Es un requerimiento a la propia administración a fin de que componga sus actos que no da lugar al surgimiento de una litis o controversia. Ello no significa que no pueda haber discrepancias entre la administración y los sujetos pasivos y aún terceros respecto de los actos administrativos impugnados.

Las pruebas que se practican ante los jueces tributarios, son similares a los medios de prueba del Código de Procedimiento Civil, que es además supletorio del Código Tributario. Consisten en confesión de parte,

instrumentos públicos o privados, declaraciones de testigos, inspección judicial y dictamen de peritos o de intérpretes. Son admisibles también las grabaciones magnetofónicas, las radiografías, las fotografías, las cintas cinematográficas, los documentos obtenidos por medios técnicos, electrónicos, informáticos o de nueva tecnología, así como también los exámenes morfológicos, sanguíneos o de otra naturaleza técnica o científica.

El Código Civil, también de carácter supletorio, respecto de las obligaciones, dice que los medios de prueba consisten en instrumentos públicos o privados, testigos, presunciones, confesión de parte, juramento deferido, inspección personal del juez y dictamen de peritos o de intérpretes.

4.12 Recomendaciones

Primera

El Artículo 425 de la Constitución prescribe el orden jerárquico de aplicación de las normas que será como sigue: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; Las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y, los demás actos y decisiones de los poderes públicos.

El Artículo 84 de la Constitución determina que: La Asamblea Nacional y todo órgano con potestad normativa tendrá la obligación de adecuar, formal y materialmente, las leyes y demás normas jurídicas a los derechos previstos en la Constitución.

Por lo expuesto se debe agregar un inciso al Artículo 55 del Código Tributario lo que promulga el Artículo 11 numeral 9 inciso tercero referente al derechos de repetición que debe imponer el Estado por intermedio de la Procuraduría General del Estado a los funcionarios que por su omisión o negligencia no cobraron a tiempo los impuestos, tasas, títulos de crédito, notas de crédito, órdenes de cobro etc., y permitieron que prescriban la acción de cobro.

Segunda

En el Artículo 305 de Código Tributario prescribe que la acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. Al aplicar el principio de equidad se debería cambiar el plazo de prescripción de tres años a cinco años.

Tercera

La tributación es de carácter público, con la reforma del año de 1979 mediante el art. 26 de la Ley 99-41, del 18 de noviembre de 1999 lo mantiene como si se tratará de derecho privado tal como lo prescribe el Código Civil, por lo que debe ser reformada.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- PÉREZ, Efraín, Derecho Administrativo, TOMO I, Tercera Edición Actualizada, 2009, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, p. 447.
- 2.- BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales, Quito, 2005, p. 114.
- 3.- Impuesto a la Renta, Registro Oficial 137- 23 de diciembre de 1925.
- 4.- Ley de Impuesto a la Renta, Comisión Kemmerer, Registro Oficial 529, enero 2 de 1928.
- 5.- Tribunal Fiscal, Registro Oficial 847-junio 19 de 1959.
- 6.- Ley de Impuesto a la Renta, Registro Oficial 222 de 2 de agosto de 1962.
- 7.- Código Fiscal, Registro Oficial 490 de 25 de junio de 1963.
- 8.- Ley de Impuesto a la Renta, Registro Oficial 190 de 26 de Febrero de 1964.
- 9.- Código Tributario, Registro Oficial 958 de 23 de diciembre de 1975.
- 10.- Ley de Régimen Tributario Interno, Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989.
- 11.- Ley de Equidad Tributaria-Registro Oficial 3S R.O. 242 de diciembre 29 de 2007.
- 12.- Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley de Régimen Tributario Interno, al Código Tributario, a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico RO 392, Segundo Suplemento 30 de Julio de 2008.
- 13.- Constitución Política del Ecuador, R.O. 449 de 20 de Octubre de 2008.
- 14.- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador Suplemento del R.O. 497,30-12-2008.
- 15.- Ley Orgánica de Empresas Públicas S R.O. 48 de 16 de Octubre de 2009.

- 16.- Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador S R.O.94 de 23 de Diciembre de 2009.
- 17.- Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y Ley de Régimen Tributario Interno RO 244 Suplemento de 27 de Julio de 2010.
- 18.- Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones R.O. 351-S, 29de Diciembre de 2010.
- 19.- Decreto-Ley de Fomento Ambiental y Optimización de los Ingresos del Estado RO 583, Suplemento de 24 de Noviembre de 2011.
- 20.- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización. RO Suplemento 303 de 19 de Octubre de 2010.
- 21.- Código Tributario. Corporación de Estudios y Publicaciones. Actualizado a Septiembre de 2012.
- 22.-Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones R.O. Suplemento 351 de 29 de Diciembre de 2010.
- 23.-Reglamento al Título de la Facilitación Aduanera para el Comercio, del Libro V del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones R.O. Suplemento 452 de 19 de Mayo del 2011.
- 24.- Constitución Política de la República del Ecuador de 1998. Art. 256.
- 25.- Constitución de la República de 1978 Artículo 52.