

UCUENCA

Universidad de Cuenca

Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales

Carrera de Derecho

***Análisis jurídico la procedencia de la acción directa por pago indebido,
En la acción contencioso tributario***

Trabajo de titulación previo a la obtención
del título de Abogado de los Tribunales de
Justicia de la República y Licenciado en
Ciencias Políticas y Sociales

Autor:

Nicolás Fernando Mancheno Matute

Director:

David Fernando Torres Rodas

ORCID: 0009-0006-2555-8707

Cuenca, Ecuador

2023-05-22

Resumen

La presente investigación aspira ofrecer información para una comprensión global de los tributos a lo largo de la historia del Ecuador. Conjuntamente, se presenta una clasificación general de los tributos y de esta manera comprender quienes participan en la relación jurídico-tributaria y la definición del hecho generador en el derecho tributario. Igualmente se analiza las facultades que tiene la administración tributaria, desde la determinación del hecho generador hasta la imposición de sanciones administrativas. A continuación, se estudia los procedimientos administrativos y la normativa vigente en Ecuador que regula estos procedimientos, incluyendo el procedimiento contencioso tributario y los recursos de impugnación disponibles en el Código Tributario. Finalmente, se analizan en detalle las acciones directas en el proceso contencioso tributario, como el pago indebido y el pago en exceso, y los requisitos para ejecutar estas acciones.

Palabras clave: Proceso contencioso tributario, COGEP, COA, pago indebido.

Abstract

This research aims to provide information a global understanding of the history of tributes both in the world and in Ecuador. In addition, a general classification of taxes is presented and likewise understand who participates in the legal-tax relationship and the definition of the generating event in tax law. It also analyzes the powers that the tax administration has, from the determination of the generating event to the imposition of sanctions. Next, the administrative procedures and current regulations in Ecuador are studied, including the contentious tax procedure and the appeals available in the Tax Code. Finally, direct actions in the tax litigation process, such as improper payment and overpayment, and the requirements to trigger these actions will be analyzed in detail.

Keywords: Contentious tax process, COGEP, COA, Improper payment.

Índice de Contenido

| | |
|--|----|
| Resumen..... | 1 |
| Abstract..... | 2 |
| Dedicatoria..... | 7 |
| Agradecimiento..... | 8 |
| Introducción..... | 9 |
| Objetivos..... | 14 |
| Objetivo General..... | 14 |
| Capítulo I: Origen de los tributos..... | 15 |
| 1.1. Origen del tributo en el mundo..... | 15 |
| 1.2. Origen del tributo en Ecuador. | 15 |
| 1.3. El tributo..... | 17 |
| 1.3.1. Clasificación del tributo..... | 17 |
| 1.4. Impuestos..... | 17 |
| 1.4.1 Impuestos ordinarios y extraordinarios..... | 18 |
| 1.4.2 Impuestos reales y personales..... | 18 |
| 1.4.3. Impuestos proporcionales y progresivos..... | 18 |
| 1.4.4. Impuestos directos e indirectos..... | 18 |
| 1.5. Tasas..... | 19 |
| 1.6. Contribuciones especiales..... | 20 |
| 1.7. Principios tributarios..... | 21 |
| 1.7.1 Principio de generalidad. | 21 |
| 1.7.2. Principio de progresividad. | 21 |
| 1.7.3. Principio de eficiencia. -..... | 21 |
| 1.7.4. Principio de simplicidad administrativa. - | 21 |
| 1.7.5. Principio de irretroactividad. - | 22 |

| | | |
|-------------|---|----|
| 1.7.6. | Principio de equidad. - | 22 |
| 1.7.7. | Principio de transparencia. - | 22 |
| 1.7.8. | Principio de suficiencia recaudatoria. - | 22 |
| 1.8. | La obligación tributaria | 23 |
| 1.9. | Nacimiento de la obligación tributaria | 23 |
| 1.9.1. | Hecho Generador. | 23 |
| 1.9.2. | Sujetos en la relación tributaria | 24 |
| 1.9.3. | Sujeto Activo | 24 |
| 1.9.4. | Sujeto pasivo..... | 25 |
| 1.10. | Facultades de la administración tributaria. | 25 |
| 1.10.1. | Facultad Reglamentaria. - | 25 |
| 1.10.2. | Facultad Sancionadora. - | 26 |
| 1.10.3. | Facultad Resolutiva. - | 27 |
| 1.10.4. | Facultad Recaudadora. - | 28 |
| Capítulo II | | 29 |
| 2.1. | El Procedimiento administrativo, breves rasgos | 29 |
| 2.1.1. | El procedimiento administrativo en el COA | 29 |
| 2.2 | El acto administrativo, generalidades..... | 30 |
| 2.2. | 1. Requisitos de Validez del acto administrativo | 31 |
| 2.2.2. | La legitimidad y ejecutoriedad e impugnación del acto administrativo | 31 |
| 2.3. | Recursos administrativos de impugnación en el Código Tributario | 33 |
| 2.4 | El pago indebido y el pago en exceso | 34 |
| 2.4.1 | Fundamento Del Pago Indebido | 36 |
| 2.4.2. | Pago en exceso | 38 |
| 2.4.3 | Reclamación del pago indebido y Pago en exceso..... | 38 |

| | |
|---|----|
| Capítulo III: Derecho procesal | 40 |
| 3.1. Derecho Procesal | 40 |
| 3.2. El Procedimiento Contencioso Tributario..... | 40 |
| 3.3. Derecho Procesal Tributario..... | 41 |
| 3.3.1. Acciones Directas | 42 |
| 3.3.2. Acciones Especiales | 42 |
| 3.4. Procedimiento en las Acciones directas | 44 |
| 3.4.1. Constituye Pago indebido | 44 |
| 3.4.2. Constituye Pago en Exceso..... | 44 |
| 3.4.3. Distinción entre el Pago Indebido y el Pago en exceso | 44 |
| 3.4.1. Requisitos en la Acciones Directas en el pago indebido | 45 |
| 3.4.2. La necesidad de agotar la vía administrativa en las acciones directas. | 46 |
| 3.5. Pluralidad de pretensiones..... | 47 |
| 3.6. Legislación comparada | 47 |
| Conclusiones..... | 51 |
| Bibliografía | 53 |

Índice de Figuras

Ilustración 1. Manejo de la demanda32

Dedicatoria

Dedico esta tesis en especial a mi Madre que con su apoyo incondicional y su luz supo guiarme para culminar mis estudios.

Dedico esta tesis a Rodrigo que con amor supo guiarme por el camino de la vida y de los estudios.

De igual forma dedico esto a mis hermanos Juan, Israel y Ronaldo que son mi pilar en cada paso que doy en mi vida.

A mi Tío Milton que ha sido como un padre y un apoyo incondicional a través de mi vida.

A mis amigos y a Ángela que fueron mi apoyo y mi fuerza en momentos duros que he pasado.

Agradecimiento

Agradezco primeramente a Dios, quien me dio la fuerza, fe y esperanza para lograr culminar mis estudios.

Mi Gratitude a la Universidad de Cuenca, mi Alma Mater que me ha formado para ser un gran profesional.

Al Dr. Fernando Torres Rodas, asesor de este proyecto quien con su amistad, capacidad y paciencia me ha guiado a culminar esta tesis.

A todos los docentes de la Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Políticas y Sociales quienes me permitieron formarme y supieron trasmitirme sus conocimientos que serán mi base para un futuro profesional.

Introducción

La Constitución de la República del Ecuador, vigente desde el año 2008, dispone en su artículo 293¹ que tanto la formulación y ejecución del presupuesto general del Estado se mantendrá sujeto al Plan Nacional de Desarrollo. El mentado presupuesto se constituye con ingresos que son de origen tributario y no tributario.

Entre los ingresos no tributarios tenemos aquellos provenientes de la venta de los recursos naturales renovables y no renovables, por ejemplo, petróleo, camarón, banano, etc.; y los ingresos tributarios son los provenientes de los impuestos internos consagrados en la Ley de Régimen Tributario (2018) que son los siguientes:

1. El Impuesto al valor agregado
2. Impuesto a la renta
3. Impuesto a la salida de divisas.
4. Impuesto a los consumos especiales.

5. Impuestos menores: sobre la propiedad de vehículos, ambientales y otros patrimoniales; y los tributos que gravan el comercio exterior, que según el Artículo 108 del Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones COPCI (2010), están conformados por:

1. Los derechos arancelarios
2. Los impuestos establecidos en leyes orgánicas y ordinarias, cuyos hechos generadores guarden relación con el ingreso o salida de mercancías
3. Las tasas por servicios aduaneros.

Son tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales (de mejoras y de gasto). En el caso ecuatoriano la institución Estatal encargada de la administración de los tributos internos, es el Servicio de Rentas internas (SRI) y los tributos administrados por dicha institución son: impuesto a la renta, impuesto al valor agregado IVA, impuesto a los consumos especiales ICE, impuesto a los vehículos motorizados de transporte terrestre, impuesto a la salida de divisas que actualmente el ejecutivo estableció a través del decreto ejecutivo No. 298 en el que dispuso la reducción progresiva del mismo, impuesto a los ingresos extraordinarios, impuestos a las tierras rurales e impuesto a los activos en el exterior.

Al definir doctrinariamente, al impuesto:

¹ Art. 293.- La formulación y la ejecución del Presupuesto General del Estado se sujetarán al Plan Nacional de Desarrollo. Los presupuestos de los gobiernos autónomos descentralizados y los de otras entidades públicas se ajustarán a los planes regionales, provinciales, cantonales y parroquiales, respectivamente, en el marco del Plan Nacional de Desarrollo, sin menoscabo de sus competencias y su autonomía

Se considera como aquella prestación exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio, y que el contribuyente se ve obligado a pagar por encontrarse en el caso previsto por la disposición legal que consulta la existencia del tributo. (Troya, 1994, pág. 33)

Otra definición más detallada, la conceptualiza como:

Aquellos tributos cuyo hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio, actividad, u obra de la Administración, sino por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva de un sujeto como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. (González y Lejeune, 2003, pág. 188)

Así, cabe enfatizar que los impuestos no tienen únicamente un propósito impositivo, sino que actualmente también son analizados desde una perspectiva extrafiscal, intentando alcanzar objetivos de índole social, priorizando la salud de los ciudadanos, intentando obtener una reducción en las cifras en cuanto al consumo de ciertas sustancias nocivas; por ello se imponen impuestos especiales a los productos derivados del tabaco y alcohol, con el afán de reducir su consumo mediante el aumento de sus precios.

Los tributos han sido concebidos por parte del estado con finalidades específicas, entre ellas se encuentra el financiamiento del gasto público que se canaliza mediante la aplicación de régimen de ayuda directa y subvencional para la sociedad. (Díaz Calvarro, 2018).

La tributación es utilizada también como un medio para redistribuir la riqueza de forma más equitativa y ordenada; además, se la emplea para la ejecución de la obra pública y conseguir servicios básicos óptimos, impulsando el desarrollo social y la calidad de vida de los ciudadanos.

Por otra parte, el derecho tributario es la rama del derecho encargada de estudiar y analizar todo lo concerniente al "tributo"; el cual es utilizado como un instrumento por parte del Estado para la obtención de recursos, consiguiendo así cubrir una parte del gasto público, para satisfacer necesidades y garantizar el bienestar común de toda una sociedad. (Merchán, 2015).

En cuanto a las facultades del Estado, Gustavo Durango Vela (2010) con respecto a la Potestad Tributaria explica que:

esta institución en cualquier forma o manifestación, es quien tiene la supremacía frente a sus contribuyentes, generando un status de sujeción por parte de quienes están bajo su mandato.

El despliegue de la potestad tributaria se entiende como la emanación de las normas jurídicas sobre las cuales se instituye las contribuciones coactivas, llamadas tributos (pág. 129).

A propósito de nuestro país, en la Constitución de la República del Ecuador del 2008 se legitima del poder tributario en el siguiente articulado:

“Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley” (Asamblea Constituyente, 2008)

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. (...) Se requerirá de ley en los siguientes casos: 3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados (Asamblea Constituyente, 2008).

Art. 135.- Sólo la presidenta o presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político-administrativa del país (Asamblea Constituyente, 2008).

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano Competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley (Asamblea Constituyente, 2008).

La asamblea por su parte podrá “Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados” (Ley Orgánica de la función legislativa, 2021).

Los artículos mencionados con anterioridad indican que únicamente mediante ley se puede crear y regular los impuestos; dejando de lado otro tipo de fuentes jurídicas como la costumbre, normas internacionales y reglamentos.

Con respecto a lo anterior, la ley establece que existirán tres tipos de administraciones tributarias, que serán las encargadas de gestionar los impuestos; estas son: La Administración Tributaria Central, cuya competencia radica en el SRI y el Servicio Nacional de Aduanas del Ecuador; Administración Tributaria Sectorial o Local que le corresponde a los GAD, sea este regional, provincial, cantonal o parroquial; y por último la Administración Tributaria de Excepción, que así como lo indica su nombre fueron creadas con una finalidad diferente pero excepcionalmente se les otorga la facultad del cobro de tributos.

De esta forma el Código Tributario hace mención de las facultades que tienen las administraciones por imperio de la ley:

Art. 68.- 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. (Código tributario, 2016)

Art. 69.- Facultad resolutoria. - Las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (Código tributario, 2018)

Cabe mencionar a los procedimientos contenciosos tributarios que son aquellos cuya resolución ha plasmado diversos aspectos de las relaciones jurídicas tributarias como los litigios, pagos indebidos, incluido el abuso de poder o sugerencias de sobrepagos. No sólo asegura la legalidad de actos de las autoridades fiscales centrales, de los gobiernos locales descentralizados y de la administración tributaria excepcional que un tribunal puede declarar nulo. Las autoridades fiscales protegen los intereses de los administradores siempre y cuando tenga apoyo legal.

Es por ello la necesaria la implementación de límites a los poderes impositivos para evitar abusos que puedan darse de parte de la administración tributaria al aplicar su facultad determinadora; para lograr esto, un derecho fundamental reconocido en nuestra constitución es el debido proceso y la facultad de impugnar los actos que emanan de la administración y de manera específica, la administración tributaria.

Pregunta de investigación

La pregunta que sustenta la presente investigación:

¿Cómo se justifica la acción directa por pago indebido, en la acción contencioso tributario?

Estado de la cuestión

Antes de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos y el Código Orgánico Administrativo, las normas que regulaban los procedimientos tributarios y administrativos estaban desorganizados y esparcidos en varios cuerpos normativos como el ERJAFE que regulaba únicamente la función ejecutiva y actualmente con el COA que regula la actividad administrativa del sector público y de todas las funciones del estado, pero en el caso de la actividad administrativa tributaria que aún está regulado en el código tributario y ley de régimen tributario interno.

En el año 1974 el presidente, General Guillermo Rodríguez Lara expidió el Código tributario que significó un gran avance en derecho tributario y en los procedimientos administrativos y tributarios, lo que permitió una mejor unificación en la creación,

determinación y recaudación de los tributos. Con la elección del presidente Jaime Roldos Aguilera en el año 1979 se expidió una nueva constitución que en ámbito tributario la potestad de creación de tributos correspondía a la función legislativa y la facultad reglamentaria al Presidente de la República y con otro hito importante en la historia normativa del país en el gobierno del Presidente Rodrigo Borja Cevallos se publica en el registro oficial en 1989 la “Ley de Régimen Tributario Interno” y mediante este cuerpo normativo se incluyó a la retención como mecanismo para la recaudación del impuesto a la renta y en el año 1997 se crea el Sistema de Rentas internas lo cual significó un gran avance para la gestión tributaria.

A continuación, se analizará el código orgánico general de procesos, mismo que unificó los procedimientos de todas las materias con excepción de la constitucional, penal y electoral.

Los estudios del Código Orgánico General de Procesos son recientes, debido a que el mismo entró en vigencia en el año 2016 y por otro lado, el Código Orgánico Administrativo entró en vigencia el 7 de Julio del año 2017, mismo que busca la unificación de los procesos administrativos y sancionatorios, así mismo su objetivo es lograr eficiencia y eficacia en los procesos y respetar los derechos del administrado; por lo que actualmente cuando el administrado cree que sus derechos han sido vulnerados puede acceder a través de la vía administrativa para impugnar, lo que se encuentra establecido en el artículo 217 de este cuerpo legal.

Ahora, si bien el Código Orgánico Administrativo establece como regla general que la elección de la vía judicial extingue la vía administrativa, esto contradice lo que establece el código orgánico general de procesos respecto al procedimiento contencioso tributario, en el que exige como requisito que se agote la vía administrativa específicamente en las acciones directas de pago indebido; esto afecta directamente al administrado que tiene que obligatoriamente agotar la vía administrativa. Este requisito que exige el Código General de Procesos tiene su origen en los principios de economía procesal que busca en estos casos que el administrado resuelva y alcance una resolución favorable frente a la administración tributaria para así evitar accionar el órgano jurisdiccional que actualmente se encuentra saturado de causas. Actualmente un procedimiento contencioso tributario según datos del Consejo de la judicatura demora aproximadamente 202 días en llegar a una sentencia y se encuentra en trámite 2292 trámites impugnatorios ante el contencioso tributario.

Objetivos

Objetivo General

Analizar la necesidad del agotamiento de la vía administrativa, en las acciones directas de pago indebido.

Objetivos específicos

- Examinar el procedimiento contencioso tributario actual en el código orgánico general de procesos y las acciones directas en el mismo.
- Analizar el proceso administrativo en el actual Código Orgánico Administrativo y las vías de impugnación de los actos administrativos.
- Realizar un análisis del procedimiento administrativo tributario en el código tributario.
- Estudiar las vías que tiene el sujeto pasivo en el caso del pago indebido.

Capítulo I: Origen de los tributos

1.1. Origen del tributo en el mundo

El origen de los tributos, o impuestos, se remonta a la antigüedad y está presente en todas las culturas y civilizaciones. En la mayoría de los casos, los tributos se utilizaron para financiar las actividades del Estado y para satisfacer las necesidades de la sociedad. En la antigua Mesopotamia, por ejemplo, los reyes exigían tributos a sus súbditos en forma de productos agrícolas o artesanales. Estos tributos se utilizaron para financiar la construcción de templos, palacios y otros proyectos públicos. En la antigua Grecia, los tributos se utilizaron para financiar la guerra y la construcción de obras públicas, como acueductos y carreteras. Los ciudadanos también deben pagar impuestos para financiar el mantenimiento de la democracia ateniense.

El origen de los tributos data de la antigua Roma en el año 168 antes de Cristo; estos impuestos debían ser pagados por cada ciudadano, ya que los mismos eran asignados de acuerdo con el censo que se efectuaba; los encargados de su recaudación eran llamados tribus.

Los tributos en épocas anteriores se entendían como tasa o exacción que pagaban los nobles a sus soberanos, tributos que representaban las dádivas o suministro a un superior, pero también como servicios prestados en señal de alianza; ya durante el imperio, su acepción fue utilizada bajo nombres de diversos gravámenes fiscales, dichas cargas recaían principalmente sobre los propietarios de las tierras.

En la era moderna, los tributos se han utilizado para financiar el Estado moderno y sus actividades, incluyendo la defensa, la educación, la salud y el bienestar social. Los tributos también se han utilizado para regular la economía, por ejemplo, a través de impuestos sobre el comercio internacional o sobre bienes y servicios específicos.

De tal forma, a lo largo de la historia los tributos han estado presentes en diferentes épocas, desde la edad media hasta la actualidad pues su fin no ha cambiado, es decir, el Estado a través del poder coercitivo ha buscado recaudar recursos para redistribuirlos.

1.2. Origen del tributo en Ecuador.

El derecho tributario en Ecuador tiene sus raíces en la época colonial, cuando los eran cobrados por los reyes españoles a través de sus representantes en la región. Tras crear la independencia de Ecuador en 1830, se continuó con este modelo de recaudación de impuestos, pero con el tiempo se crearon nuevas leyes tributarias para regular su aplicación.

En 1928 se promulgó la primera Ley de Impuestos en Ecuador, que estableció un sistema tributario basado en impuestos directos e indirectos. Sin embargo, esta ley fue

reemplazada en 1944 por una nueva ley que establecía un impuesto sobre la renta y otros impuestos indirectos.

A lo largo de las décadas siguientes, el derecho tributario en Ecuador evolucionó y se amplió, incluyendo la creación de nuevas leyes para regular la tributación de empresas y la recaudación de impuestos sobre el valor agregado (IVA). En 1982 se promulgó el Código Tributario, que sigue siendo la principal ley que regula el sistema tributario en Ecuador.

En los años siguientes, se promulgaron diversas reformas y modificaciones al Código Tributario, incluyendo la creación de nuevas figuras tributarias como el impuesto a la salida de divisas y el impuesto a la herencia. También se obtuvieron nuevas medidas para combatir la evasión fiscal y facilitar la recaudación de impuestos.

En resumen, la historia del derecho tributario en Ecuador ha sido una evolución constante, desde la época colonial hasta la actualidad. La legislación tributaria ha ido cambiando y adaptándose a las necesidades del país y de su economía en constante cambio y a los diferentes gobiernos de turno con políticas fiscales que buscan adecuarse al momento económico.

Con el cambio económico tributario y político en el país, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y las Naciones Unidas (NNUU) en sus informes califican actualmente a la economía ecuatoriana como una “economía social y solidaria” con el fin de aumentar el PIB, disminuir la pobreza, desempleo y subempleo, y el mejorar el dinamismo de la economía a través del gasto y la inversión del estado, salarios dignos, y la mejora continua en la prestación de servicios, de educación, salud, seguridad social y vivienda . (Alvear, Elizalde y Salazar, 2018, párr. 16).

De tal forma, y de manera ejemplificativa, podemos decir que, durante este último lapso de tiempo se llevaron a cabo más de 56 reformas tributarias; estas modificaciones, establecidas en la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y La Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada el 23 de diciembre del 2009, determinó lo siguiente como relevante:

Gravar el impuesto a la renta a los dividendos y utilidades de las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o personas naturales residentes (Pacheco et al, 2019).

Las condiciones para la reducción de la tarifa de impuesto a la renta y la exención al pago del mismo (Pacheco et al, 2019).

Una única forma de cálculo y determinación del anticipo del impuesto a la renta, y las condiciones para su devolución (Pacheco et al, 2019).

1.3. El tributo

En el estado ecuatoriano el tributo se encuentra regulado en el Código Tributario (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005); estos tributos son las prestaciones que el estado exige para ejercer su poder de imperio y con el fin de captar ingresos, los mismos que se ven reflejados en dinero. Uno de los criterios para determinar la base imponible será la capacidad contributiva del sujeto pasivo; sin embargo, existen otros criterios.

Siguiendo la premisa, las prestaciones son obligaciones que deben ser cumplidas por los sujetos pasivos; para ello, la forma o el medio para cumplir dichas prestaciones puede variar, puesto que se podrá realizar a través de notas de crédito emitidas por el sujeto activo, dación en pago de bonos, en efectivo que es la forma más habitual, y otras.

1.3.1. Clasificación del tributo

A los tributos se los ha clasificado generalmente en: impuestos, tasas, contribuciones especiales o de mejora; por el tiempo, en ordinarios y extraordinarios o transitorios; por el patrimonio o bienes a ser gravados, se clasifica en reales y personales; por la relación entre cuantía y valor a ser gravado, se clasifican proporcionales y progresivas. A cada uno de estos tributos nos referiremos en las siguientes líneas.

1.4. Impuestos

El tratadista Eherberg, señala que: “los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas” (Eherberg, 1929, como se citó en Flores, 1946, p. 33).

Por su parte Luigi Cossa (1876) indica que “el impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales” (Cossa, 1876, como se citó en Flores, 1946, p. 33).

En suma, los autores y otros doctrinarios establecen al impuesto como un elemento que sirve para satisfacer las necesidades colectivas o comunes, mismo que es reclamado por el Estado a través de su ejercicio o potestad coactiva.

De lo expuesto anteriormente podemos conceptualizar a los impuestos como aquellas cargas que se establecen a los patrimonios de los ciudadanos, con el objetivo de satisfacer necesidades colectivas, pudiendo para ello el Estado usar y ejercer su poder coactivo.

1.4.1 Impuestos ordinarios y extraordinarios

Los impuestos ordinarios también conocidos como permanentes, se caracterizan porque su vigencia no tiene límite de tiempo y generalmente forman parte de la programación o planificación del presupuesto general del Estado. En este grupo de impuestos podemos encontrar al impuesto a la renta, al valor agregado, entre otros.

Con respecto a los impuestos extraordinarios o transitorios a diferencia de los impuestos ordinarios, estos tienen un lapso de duración determinado, esto se debe a que se imponen para atender casos específicos de emergencia nacional, suspendiéndose una vez que se ha cumplido con su finalidad. Los impuestos creados para la reconstrucción de la provincia de Manabí a consecuencia del terremoto ocurrido en el año 2016 son un ejemplo de este impuesto.

1.4.2 Impuestos reales y personales

El tratadista Héctor Belisario Villegas, señala que los impuestos reales son aquellos que consideran en forma exclusiva al patrimonio o bienes que van a ser gravados, independientemente de la situación personal del contribuyente, de esta definición podemos considerar, por ejemplo, los impuestos al consumo de cigarrillos, cerveza, etc.

No obstante, para los impuestos personales se debe considerar la situación del contribuyente, reconociendo valor a los elementos que demuestra su capacidad tributaria. Un ejemplo claro de este tipo de impuesto personal es el que grava la renta.

1.4.3. Impuestos proporcionales y progresivos

Al impuesto proporcional debemos entenderlo como aquel que mantiene una relación constante entre su cuantía y el valor a ser gravado, en otras palabras, es el caso del doce por ciento (12%) del impuesto al valor agregado que recae sobre la transferencia de bienes y prestación de servicios.

Con respecto a los impuestos progresivos, se van incrementando las tasas del tributo en relación al aumento del valor de la base imponible del impuesto, como ejemplo tenemos al impuesto al valor a la renta, ya que su acrecentamiento es evidente con el aumento de valor a pagar por la subida de los ingresos del contribuyente.

1.4.4. Impuestos directos e indirectos

Con referencia a los impuestos directos son aquellos impuestos que se establecen al sujeto que recibe la carga tributaria sin que esta carga sea trasladable a un tercero, como ejemplo el impuesto a la renta.

En cambio los impuestos indirectos son aquellos que, si pueden trasladarse a un tercero, como es el caso del impuesto al valor agregado (IVA) que se traslada en cada etapa al consumidor final.

1.5. Tasas

Las tasas dentro de la norma han sido concebidas como un tributo relacionado con la prestación de un servicio público al contribuyente, sin embargo, su concepto es mucho más amplio; es por esto que tenemos autores como Luna Requena y Jarach definen de la siguiente forma la tasa; para Luna Requena la tasa es “el recurso con el que se financian necesidades públicas divisibles y de demanda coactiva” (Requeda, 2002, p. 307, como se citó en Valdivieso, 2013, p. 15)

Jarach además sostiene que “la tasa es un tributo caracterizado por la prestación de un servicio público individualizado hacia el sujeto pasivo” (Jarach, 2000, p.234, como se citó en Valdivieso, 2013, p. 15).

Una definición acertada es la que nos ofrece Ramón Valdés Costa, quien expresa que: “la tasa es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a determinadas actividades del Estado, relacionadas directamente con el contribuyente”. El tratadista Héctor Villegas señala, “la tasa es un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad relacionada directamente con el contribuyente” (Villegas, 2001)

Estas definiciones consideran a la tasa medularmente como una contraprestación por un servicio a la colectividad. Hoy por hoy muchos de los servicios públicos se garantizan por parte del Estado y en algunos casos la tasa no refleja el valor real del servicio pues el Estado asume en su mayoría dicho valor para que la carga sea menor al contribuyente.

Una vez abordado los distintos conceptos se debe mencionar las características de la tasa; pese a que existe una amplia discusión entre diversos doctrinarios, para esta investigación se tomará la propuesta del autor Valdés Costa.

1. La divisibilidad, es decir, la posibilidad de que el servicio sea susceptible de dividirse en forma de poder individualizar a quienes reciben las prestaciones.
2. La naturaleza jurídica de la prestación estatal referente a la función inherente al Estado o de un servicio económico prestado por razones de oportunidad o conveniencia.
3. Su efectividad, no siendo suficiente la sola organización del servicio, sino que es esencial su funcionamiento efectivo respecto al contribuyente.
4. La ventaja que pueda obtener con la prestación del servicio.
5. La voluntad, considerada tanto en la demanda del servicio como en lo que respecta al consentimiento de la obligación.

6. Destino de la recaudación y equivalencia desde el punto de vista cuantitativo entre las prestaciones realizadas por los contribuyentes y las necesidades financieras del servicio, situación conocida en nuestro derecho como regla de la razonable equivalencia. (Valdivieso, 2013, p. 28-29)

Con respecto a lo anterior, se concluye que estas características amplían y dividen la prestación del servicio, se determina que persona está siendo beneficiada con el servicio; el consentimiento del contribuyente; el destino y la equivalencia es fundamental pues el contribuyente conocerá donde se dirige esa recaudación.

1.6. Contribuciones especiales

De acuerdo al modelo de Código Tributario para América Latina, la contribución especial es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados a la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o de las actividades que constituyen el presupuesto de la obligación.

El objeto de la contribución especial de mejoras es el beneficio real o presuntivo proporcionado a las propiedades inmuebles urbanas por la construcción de cualquier obra pública municipal o metropolitana, esto acorde al art. 569 (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), 2015).

En relación con la contribución especial por mejoras estas son sus principales características: a) es un tributo vinculado, esto por la existencia de una actividad estatal que produce un beneficio individual; b) su establecimiento se efectúa a través de una ordenanza; c) el beneficio o ventaja es elemento constitutivo del hecho generador; d) su fuente es la obra pública; e) el monto de recaudación debe ser menor al costo de la obra, existiendo una relación entre el beneficio y el importe; f) no admite exoneraciones en razón del beneficio particular que obtiene el contribuyente; g) el destino de lo recaudado como aspecto económico y no jurídico.

Según el (Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD), 2015), en su artículo 575 los sujetos que realizan las contribuciones especiales son los dueños de los inmuebles que se benefician por la ejecución de la obra pública; como por ejemplo, la ampliación de una calle o la pavimentación de esta, de ello el contribuyente obtiene una ventaja, pues su propiedad se ve acrecentada en valor por estas obras pero este tributo no puede superar ni la ventaja obtenida por el contribuyente ni el costo de la actividad estatal cuyo funcionamiento constituye el presupuesto de la obligación.

1.7. Principios tributarios

En la Constitución de la República del Ecuador, vigente desde el 2008, por un lado, establece en su artículo número 300 los siguientes principios tributarios: generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria (Constitucion de la Republica del Ecuador, 2008).

Sobre la base de la misma norma suprema, existe el principio de reserva de ley, donde los impuestos sólo podrán ser creados mediante ley y el principio de legalidad, que en sentido general limita la actuación del Estado a lo determinado en la Constitución.

1.7.1 Principio de generalidad.

En el campo de la tributación, el principio de generalidad se refiere a la regulación de las leyes, mismas que deben ser abstractas y orientadas a la colectividad, por lo que no implica privilegio personal (Ramírez, 2014).

Este principio se caracteriza por su universalidad puesto que incluye a todas las personas que incurran en un hecho determinado por la normativa para la distribución de la carga tributaria de acuerdo a su capacidad económica.

1.7.2. Principio de progresividad.

Este principio puede resumirse en los siguientes términos: mientras más ingresos, más impuestos por pagar; es decir, se da una vinculación sucesiva con el contribuyente pues "(...) cuando a mayor base liquidable, corresponde mayor alícuota, (...) conforme al principio de justicia, a mayor capacidad contributiva, mayor incidencia con el impuesto en términos absolutos y relativos" (Lewin, 2008, p. 655 en Ramírez, 2014, p. 25).

1.7.3. Principio de eficiencia. -

La eficiencia vista desde una perspectiva jurídica es la capacidad de cumplir con las metas trazadas aplicando la menor cantidad de recursos; de forma más específica podemos entenderla como aquella en que el Estado impone tributos y los mecanismos de recaudación y de pago del contribuyente sean óptimos para procurar la inversión de recursos estatales (Ramírez, 2014).

1.7.4. Principio de simplicidad administrativa. -

Como su nombre lo indica, la administración tributaria tiene que propiciar al contribuyente una administración simple, ágil, sin dilataciones, tanto para la recaudación como para los procesos que efectúe el contribuyente (Ramírez, 2014).

Este principio también busca que la recaudación sea más eficaz sin retardos burocráticos. Sin embargo, al hablar de simplicidad, la capacidad humana en contraste a la capacidad tecnológica, no permite llegar a tan anhelada eficiencia administrativa (Ramírez, 2014).

1.7.5. Principio de irretroactividad. -

Se entiende como la aplicación de la norma a situaciones futuras, es decir, no puede ser aplicada con efectos retroactivos, lo cual se configura también como un principio general del Derecho, ya que busca que las normas o leyes tengan vigor siempre para el porvenir y no para hechos acaecidos en el pasado; en el ámbito tributario la ley no opera de forma retroactiva, es decir, no puede alterar una situación definitivamente constituida (Ramírez, 2014).

1.7.6. Principio de equidad. -

Este principio responde las exigencias de la justicia redistributiva, por lo que deberá entenderse desde un pensamiento claro, razonable, imparcial, proporcional, para ser aplicado de forma simultánea con otros principios per se.; en resumen, es tratar a todos los contribuyentes de la misma forma (Ramírez, 2014).

1.7.7. Principio de transparencia. -

Este principio como indica su propio nombre expone que las normas tributarias deben ser claras, precisas, excluyentes de cualquier duda, ser inteligibles, que no conlleven conductas arbitrarias por parte de la administración tributaria (Ramírez, 2014). De esta forma, podemos plantear que este principio conlleva un procedimiento de fiscalización de la relación jurídica tributaria entre el contribuyente y la administración tributaria, que tiene como finalidad supervisar y verificar que no haya existido cobros indebidos o elusiones fraudulentas, al igual que rendición de cuentas por parte del Estado (Ramírez, 2014).

1.7.8. Principio de suficiencia recaudatoria. -

Este principio propone que la administración tributaria siempre considerará a la recaudación de impuestos como suficiente para el gasto público o financiamiento del presupuesto. Al ser un principio constitucionalmente reglado, condiciona al propio Estado a cumplir con sus proyecciones presupuestarias a través de la recaudación de todos aquellos ingresos tributarios que costeen los gastos previstos dentro de un período fiscal determinado.

Como recurso final, este principio contiene un valor relevante de inclusión, preocupación y participación ciudadana ante la redistribución de la riqueza, puesto que, si existe mayor cantidad de rentas recibidas en la administración tributaria, debe existir la equidad de su distribución (Ramírez, 2014).

1.8. La obligación tributaria

El Código Tributario la define en su artículo 15:

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. (Código Tributario, 2018)

De este concepto, distinguimos dos elementos importantes: La existencia del vínculo jurídico personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del tributo y, la obligatoriedad de satisfacer una prestación, siempre y cuando se configure el hecho generador previsto legalmente.

Debe señalarse al vínculo jurídico personal existente entre un Estado y los particulares, mismo que está basado en el ejercicio de su poder de imperio del Estado, de su soberanía, por lo que no queda al arbitrio de los particulares.

En el caso de la obligatoriedad de satisfacer la prestación, esta nacerá únicamente cuando el hecho generador, es decir, el presupuesto establecido por la ley pueda configurarse.

1.9. Nacimiento de la obligación tributaria

La obligación tributaria nace en el momento en que se produce u origina el hecho generador, el presupuesto establecido en la ley que configurará cada tributo; por lo tanto, si el sujeto pasivo se encuentra bajo tal presupuesto previsto legalmente, nacerá para este la obligación tributaria.

1.9.1. Hecho Generador.

En el ámbito nacional, el hecho generador está regulado en el código tributario en su artículo 16, en donde se indica que es el presupuesto establecido en la ley para configurar cada tributo.

El hecho generador contemplado en la norma para cada tributo deberá tener la descripción material del hecho, deberá tener la descripción material del hecho, la individualización del sujeto pasivo que estará obligado a cumplir con el pago del tributo; y el lugar y el tiempo en que nace o se configura la obligación tributaria. De esta forma, podremos

conocer bajo qué circunstancias estaríamos o no sujetos a determinado tipo de obligación tributaria.

Desde una perspectiva de legislación comparada, citaremos a la jurisprudencia colombiana que desarrolla con mayor amplitud al concepto del hecho generador, a través de la sentencia C-333/17, de la Corte Constitucional colombiana manifiesta:

el elemento identificador de un gravamen, hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que, si se realiza concretamente ese presupuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal. (Sentencia C-333/17)

El hecho generador debe ser calificado, por lo que en el artículo 17 de la norma tributaria ecuatoriana se establece que:

“Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados” (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005) ; y, “Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen” (Congreso Nacional de la República del Ecuador, 2005).

La base imponible en ciertos impuestos juega un papel fundamental en la configuración de un hecho generador y, por lo tanto, en el nacimiento o no de la obligación tributaria.

1.9.2. Sujetos en la relación tributaria

La relación jurídica tributaria se encuentra conformada por sujeto activo y sujeto pasivo.

1.9.3. Sujeto Activo

Normativamente, el sujeto activo es el ente público acreedor del tributo, esto según lo que dicta el artículo 23 del código tributario.

Doctrinariamente:

Son los titulares de la potestad tributaria, en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son sujetos activos cuyas funciones fundamentales consisten, entre otras, en la determinación, liquidación, comprobación, fiscalización, cobro, recaudación, administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones. (UNAM, 2016)

De tal forma que los sujetos activos se presentan en una situación de supremacía en la relación jurídica tributaria pero estos sujetos activos pueden encontrarse dentro de tres categorías o clasificados e identificados de la siguiente forma: a) administración tributaria central, que comprende el servicio de rentas internas (SRI) y la corporación aduanera ecuatoriana; b) administración tributaria seccional, que está compuesta por los municipios y gobiernos provinciales, pues al ser descentralizados la gestión tributaria es concedida por ley de forma expresa, para que la propia entidad pública sea la acreedora y sujeto activo de los tributos, a manera ejemplificativa, la Dirección General de Aviación Civil tiene su propia gestión tributaria respecto a las tasas aeronáuticas; y, c) administración tributaria de excepción.

1.9.4. Sujeto pasivo

El Código Tributario en su artículo 24 establece al sujeto pasivo como:

La persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable”, pero además considera también como sujetos pasivos a

(...) las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio independiente de los de sus miembros, susceptible de imposición, siempre que así se establezca en la ley tributaria respectiva. (Código Tributario, 2018)

A contrario sensu del sujeto activo, el sujeto pasivo es la persona que está obligada a cumplir las prestaciones tributarias, es la persona física o jurídica, que de conformidad a lo que disponga la ley, ya sea como contribuyente o responsable o su sustituto, recaen las obligaciones tributarias.

1.10. Facultades de la administración tributaria.

La administración tributaria requiere que los tributos puedan recaudarse de manera temprana y oportuna, por ello, la ley confiere facultades que le permiten identificar la obligación tributaria. En tal virtud, dichas facultades son las siguientes: 1) reglamentaria; 2) determinadora; 3) resolutoria; 4) sancionadora; y, 5) recaudadora.

1.10.1. Facultad Reglamentaria. -

Es preciso considerar que la facultad reglamentaria o de dictar reglamentos que desarrollen preceptos legales para una buena aplicación de una ley determinada, deviene como una función principal del presidente de la República, de conformidad con lo estatuido

en la Constitución del Ecuador en su artículo 147, numeral 13, sin que dichas reglamentaciones alteren o contravengan la misma ley.

En materia tributaria, la facultad reglamentaria en su artículo 7 del Código Tributario ratifica lo preceptuado en la norma suprema, por lo que, al siguiente tenor expresa:

Sólo al presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El director general del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.

Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal. (Código Tributario, 2018)

En este sentido, la facultad reglamentaria solo le corresponde al primer mandatario del país, lo que se expresará a través de la emisión de circulares o disposiciones generales, que tienen la finalidad de la correcta aplicación de las leyes tributarias, sin que puedan modificar o alterar el sentido de estas, menos aún, crear obligaciones impositivas o establecer exenciones que no se encuentren reguladas por las leyes tributarias.

En la misma línea, la emisión de estas disposiciones generales o circulares, no podrá suspender la aplicación de las leyes, reformarlas, adicionar a pretexto de interpretarlas; tampoco podrán inobservar las leyes tributarias pertinentes.

Los personeros de la administración tributaria, es decir, el director general del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, están facultados para expedir dichas circulares y disposiciones generales.

1.10.2. Facultad Sancionadora. -

Si la administración establece tributos, impuestos y demás obligaciones, para su efectivo cumplimiento existe la facultad sancionadora o capacidad de imponer sanciones a los contribuyentes que hayan cometido una o algunas de las infracciones tipificadas en la normativa tributaria.

La facultad sancionadora está determinada en el artículo 70 del Código Tributario, y dispone que: “En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley” (Código Tributario, 2018).

Doctrinarios como Toscano (2006) señalan que:

(...) cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias, si se trata de contravenciones o faltas reglamentarias, o iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo. (p, 427)

La legislación tributaria contempla las siguientes infracciones: delitos, actos de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias; las sanciones provienen de una resolución administrativa pero también y en particular en función del tributo desde un acto administrativo, como, por ejemplo, una orden de clausura a un establecimiento comercial. Para el establecimiento de una sanción la Constitución de la República es clara cuando dispone en su artículo 76 numeral 2 que: "nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un acto u omisión que, al momento de cometerse, no esté tipificado en la ley como infracción penal, administrativa o de otra naturaleza" (Asamblea Constituyente, 2008), este derecho recurre del principio nullum crimen sine legem, en otras palabras, y como un garantía básica al debido proceso, no puede imponerse sanción alguna si no cumple con otro principio como el de legalidad.

1.10.3. Facultad Resolutiva. -

La administración tributaria, tiene la facultad resolutiva por la cual, los contribuyentes o sujetos pasivos accionan en contra de ella y ejercen su derecho de reclamar, de recurrir, impugnando aquellos actos que les acarrea un perjuicio; este derecho también está relacionado con el derecho a recibir una respuesta motivada, por lo tanto, la administración al momento de resolver o emitir sus resoluciones deberán ser motivadas.

En consecuencia, la norma constitucional, presupone en su artículo 66, numeral 23, tanto el derecho a dirigir quejas como peticiones sean estas individuales como colectivas a las autoridades, pero también y como hemos manifestado, este derecho se relaciona con el recibir atención o respuestas debidamente motivadas, fundamentadas.

Este precepto constitucional es concordante con el artículo 69 del Código Tributario donde se establece que:

las autoridades administrativas que la ley determine, están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria. (Código tributario, 2018)

1.10.4. Facultad Determinadora. -

Para la administración tributaria, esta facultad puede considerarse la de mayor importancia toda vez que en su objetivo de recaudar u obtener tributos, la ley le confirió la potestad impositiva para cumplir con esta finalidad; para ello, es relevante conocer el monto o la determinación de la obligación a recaudar, este ejercicio o mecanismo es conocido como la determinación tributaria.

El código tributario al tenor de su artículo 87 dispone que: “es el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.

En esta perspectiva, los sistemas para la determinación de la obligación tributaria son: a) a través de la declaración del sujeto activo; b) por medio de la actuación de la administración tributaria; y, c) mixto; es decir, en el primer caso, se lo hace a través de la información que brinda mediante la declaración vinculante una vez configurado el hecho generador; en el segundo caso, la administración determinará con fundamento a la verificación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes, ya sea de forma directa o presuntivamente; y, en el último caso, según el artículo 94 del mismo cuerpo legal, es la que “efectúa la administración a base de los datos requeridos por los contribuyentes o quienes quedan vinculados por tales datos, para todos los efectos.”

Para mayor claridad, esta facultad determinadora según Villegas (2002) es: acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (“an debeatur”); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuáles el importe de la deuda (“quantum debeatur”). (p. 395)

1.10.4. Facultad Recaudadora. -

Se la puede considerar como la última fase al cometimiento del fin último que tiene la administración tributaria, es decir, ya una vez establecido el tributo y determinada la obligación tributaria, concluye el proceso con la recaudación del tributo; y, esta se realizará a través de las autoridades, así como mediante agentes de retención o percepción que la ley establezca.

Ahora bien, para la recaudación tributaria, distinguimos que puede realizarse a través del sujeto activo mediante el cobro directo o por terceros, es decir, como los tributos municipales, y las instituciones financieras respectivamente; en forma voluntaria, por parte del contribuyente que realiza el pago dentro de los plazos previstos en la ley para el efecto; o de forma y ejecución forzosa de los tributos mediante ejecución coactiva.

Capítulo II

2.1. El Procedimiento administrativo, breves rasgos

Existen diversos conceptos doctrinarios acerca de esta figura, sin embargo, en todos estos se enfatiza la importancia que reviste como institución del derecho administrativo, el cual es capaz de reflejar y resumir la organización interna de la administración, la eficacia en su actuar, el control y limitaciones necesarias en el ejercicio del poder, entre otros. Ranelletti (1945) define al procedimiento administrativo desde una concepción tradicional, como el conjunto de trámites formales establecidos previamente por la ley que permiten a la administración dictar el acto administrativo en el ejercicio de las potestades.

2.1.1. El procedimiento administrativo en el COA

Tiene sus cimientos en las leyes españolas del siglo XIX, específicamente la Ley del 19 de octubre de 1889, donde se dispuso que cada ministerio publicara un Reglamento de Procedimiento Administrativo para sus dependencias a todos los niveles; a partir de ese momento se extendieron al resto del mundo. Recientemente, se presentó una tendencia creciente a la procedimentalización de la actividad administrativa, la cual fue criticada por el formalismo cada vez más apegado al modelo judicial, que empezó a caracterizarlo (Núñez Torres., 2019).

Con el paso de los años y los cambios económicos y políticos alrededor del mundo, signado por la globalización y la transfronterización, se ha necesitado actualizar estas leyes; esto se ha producido sin que se alcance el objetivo principal, porque aún permanecen los conceptos principales, el contenido todavía es desactualizado y las concepciones inspiradas en el método de regulación tradicional demuestran una separación evidente entre la ley y la realidad.

Podemos en forma general definir al procedimiento administrativo en el código orgánico administrativo como una ley que establece el marco legal para la organización y funcionamiento de la administración pública en Ecuador. En este marco, el procedimiento administrativo es el conjunto de actos y diligencias que se realizan en el ámbito de la administración pública para la ejecución de una decisión administrativa.

El COA establece una serie de principios y normas que deben seguirse en el procedimiento administrativo. Algunos de los aspectos más importantes del procedimiento administrativo según el COA son los siguientes:

- 1) Inicio del procedimiento: El procedimiento administrativo se inicia de oficio o a petición de parte interesada. En este último caso, la petición debe ser presentada por escrito y

contener los datos necesarios para identificar al solicitante y la pretensión que se persigue.

- 2) Tramitación: La tramitación del procedimiento debe ajustarse a los principios de eficiencia, celeridad, economía procesal, transparencia, imparcialidad y equidad.
- 3) Pruebas: Las pruebas que se presentan en el procedimiento deben ser pertinentes y conducentes.

2.2 El acto administrativo, generalidades

La doctrina administrativista señala que la administración pública, en el ejercicio de sus competencias, acude jurídicamente a varias actividades administrativas, entre estas tenemos: la actividad normativa que se encuentra reflejada al momento de expedición de una norma de carácter reglamentario; la actividad contractual que se lleva a cabo con la ejecución de una obra, la prestación de servicios o la provisión de bienes; y la actividad resolutive que se plasma en cualquier acto administrativo, como lo es el caso de la concesión de una licencia ambiental o la imposición de una sanción, lo cual presupone el ejercicio de otra actividad de la administración proveniente de la potestad sancionadora a su vez.

El acto administrativo es el eje vital para el derecho administrativo, siendo el instrumento típico mediante el cual la administración, en ejercicio de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico puede mandar, prohibir, autorizar, conceder o denegar algo a los ciudadanos, creando relaciones jurídicas o adoptando otras decisiones vinculantes (Chamorro, 2013).

El Derecho administrativo conceptualizado como la norma de las organizaciones del cual se desprenden las formas de actuación tanto en la administración como en la regulación de la relación con los ciudadanos, por lo tanto, dentro de un servicio público.

Podemos definir al acto administrativo es una decisión o resolución adoptada por una autoridad pública en el ejercicio de sus funciones administrativas. Este tipo de acto puede ser dictado por cualquier autoridad con capacidad de decisión, ya sea un funcionario público, un órgano administrativo, un tribunal o un ente autónomo.

El acto administrativo puede ser de distintos tipos y tener diferentes efectos, como autorizar o prohibir determinadas actividades, imponer sanciones o multas, conceder licencias o permisos, o reconocer derechos o beneficios a los ciudadanos.

El acto administrativo debe cumplir con ciertas características, como ser emitido por una autoridad competente, estar fundamentado en la ley o en una norma de rango inferior, ser motivado y notificado a los interesados. Además, los ciudadanos tienen derecho a

impugnar los actos administrativos ante los tribunales en caso de que consideren que violan sus derechos o intereses legítimos.

2.2. 1. Requisitos de Validez del acto administrativo

Para que el acto administrativo tenga plena validez de existencia y eficacia se deben cumplir ciertos elementos esenciales, descritos en el artículo 99 del COA, y que a falta de alguno de ellos se produciría la nulidad radical del acto o la nulidad relativa en el que podrá intervenir la administración en caso de que el elemento faltante sea subsanable.

Artículo 99.- Requisitos de validez del acto administrativo. Son requisitos de validez:

1. Competencia
2. Objeto
3. Voluntad
4. Procedimiento
5. Motivación (Código Orgánico Administrativo COA, 2017)

Como establece el COA, para que un acto administrativo tenga plena validez de existencia debe cumplir ciertos elementos esenciales ya que si no contiene estos mismo puede acarrear una nulidad y en ciertos casos una nulidad absoluta. En el caso de los procedimientos administrativos de parte de la administración tributaria ya que igual ejerce potestad se debe cumplir con los mismos requisitos de validez de un acto administrativo general.

2.2.2. La legitimidad y ejecutoriedad e impugnación del acto administrativo

Art. 68.- LEGITIMIDAD Y EJECUTORIEDAD. - Los actos administrativos se presumen legítimos y deben cumplirse desde que se dicten y de ser el caso, se notifiquen, salvo los casos de suspensión previstos en este estatuto (Código Orgánico Administrativo COA, 2017).

La legitimidad del acto administrativo es constituida por un privilegio que tiene la administración en comparación a los administrados, donde un acto se presume válido y ajustado al derecho mientras que la nulidad no se declare por autoridad competente. Se puede caracterizar principalmente por ser una presencia legal provisoria, relativa, calificada clásicamente y transitoria como presunción del Iuris Tantum, que podrá ser desvirtuada por los interesados si demuestra que el acto viola el orden jurídico (Dromi, 2001).

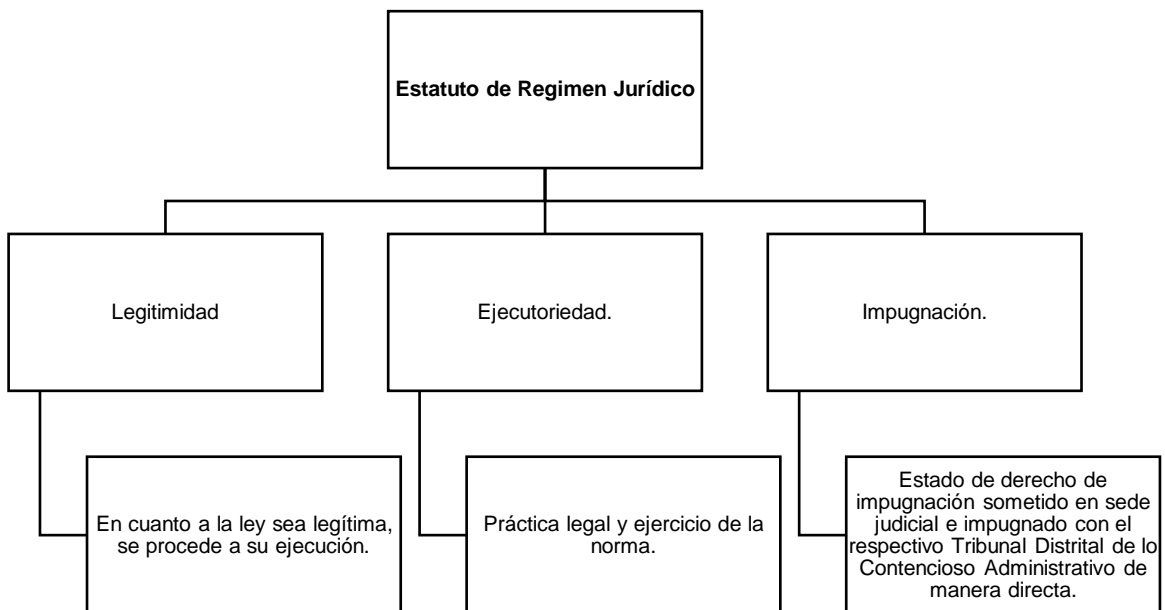
Por otra parte, la administración pública tiene la potestad de tomar decisiones que permitan crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas sin necesidad de apoyo en otra función del estado, ejerciendo también su ejecución. De acuerdo con Gordillo (2007), esta procede cuando la ley autoriza de manera puntual un caso, cuando se tenga urgencia o no exista vía judicial y ningún medio, ni indirecto para asegurar el cumplimiento del acto.

Art. 69.- IMPUGNACIÓN. - Todos los actos administrativos expedidos por los órganos y entidades sometidos a este estatuto serán impugnables en sede administrativa o judicial. La impugnación en sede administrativa se hará en conformidad a este estatuto. La impugnación en sede judicial se someterá a las disposiciones legales aplicables. En todo caso, quien se considere afectado por un acto administrativo lo podrá impugnar judicialmente ante el respectivo Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo de manera directa. No será necesario para el ejercicio de este derecho el que haya precedido reclamación administrativa previa la misma que será optativa (ESTATUTO DEL RÉGIMEN JURÍDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCIÓN EJECUTIVA, 2002).

En resumen, objetada por tres ejes importantes bajo la revisión de la norma:

Figura 1. Manejo de la demanda

Ilustración 1. Manejo de la demanda



Adaptado de:
(ESTATUTO DEL REGIMEN JURIDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCION EJECUTIVA, 2002).

Todo acto administrativo versa como legítimo en cuanto se presente voluntariedad jurídica unilateral de las partes, sin embargo, no admite prueba de revisión de normas referentes asociados o no al código respectivo (Vayas Castro y Mayorga Idrovo, 2021). Adicionalmente, se analiza los efectos de impugnación referente a la norma y su tratamiento según sea el caso.

2.1.2.3. Impugnación del acto administrativo en el código orgánico administrativo

Artículo 42.- Ámbito material. El presente Código se aplicará en:

1. La relación jurídico-administrativa entre las personas y las administraciones públicas.
2. La actividad jurídica de las administraciones públicas.
3. Las bases comunes a todo procedimiento administrativo.
4. El procedimiento administrativo.
5. La impugnación de los actos administrativos en vía administrativa.
6. La responsabilidad extracontractual del Estado.
7. Los procedimientos administrativos especiales para el ejercicio de la potestad sancionadora.
8. La impugnación de los procedimientos disciplinarios salvo aquellos que estén regulados bajo su propia normativa y apliquen subsidiariamente este Código.
9. La ejecución coactiva. Para la impugnación de actos administrativos, en vía administrativa y, para el procedimiento coactivo, se aplicarán únicamente las normas previstas en este Código (Asamblea Nacional de la República del Ecuador, 2017).

Como se analizará más adelante en el caso del código tributario propone su propio procedimiento administrativo y en el caso de reclamos también existe su procedimiento y las vías de impugnación, a pesar de que el Código Orgánico Administrativo como norma general regla los procedimientos administrativos y medios de impugnación desde su expedición ha sido criticado al no unificar en su solo procedimiento e impugnación todos los actos que emana de la administración pública, permitiendo así, encontrar en otros cuerpos normativos diferentes maneras de procedimiento e impugnación, como es el caso del código tributario que se estudiará de igual forma sus recursos y medios de reclamo propios.

2.3. Recursos administrativos de impugnación en el Código Tributario

El reclamo administrativo del Código Tributario en su artículo 115 establece que los contribuyentes que se crean afectados por un acto determinativo de obligación tributaria podrán presentar un reclamo ante la autoridad que emana el acto.

El doctor Fernando Toscano ha definido al reclamo como “la acción administrativa prevista en la ley, mediante la cual los sujetos pasivos tributarios o terceros interesados, se oponen a actos de determinación de obligaciones tributarias practicados por la administración, por considerarlos contrarios a la ley” (Toscano, 2006, p. 138).

El reclamo administrativo puede definirse en términos sencillos como la oposición de parte del sujeto pasivo ante el acto administrativo que se emanó por parte de una autoridad, en la que contiene un acto determinativo o de liquidación.

También se debe considerar que los artículos 83 y 84 del Código Tributario, señalan que son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere

presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala; y, 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.

Art. 103.- Deberes sustanciales. - Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

3. Recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo con la ley y a los reglamentos. (Código Tributario, 2018)

Como se ha podido analizar, en el código tributario vigente se establece como un deber sustancial en la administración tributaria recibir los reclamos de los contribuyentes que se crean afectados por el cobro indebido de un tributo. El mismo código establece en su artículo 122 a que uno de sus deberes será resolver el pago indebido.

En cuanto al plazo para resolver los reclamos o peticiones de pagos indebidos y en exceso según corresponda, se dispone de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación de la acción, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa; si cumplido este plazo, no se ha notificado la resolución respectiva por la autoridad tributaria, se considerará como aceptación tácita de la reclamación respectiva, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda. Respecto a la aceptación tácita, el artículo 134 del Código Tributario señala que el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno.

2.4 El pago indebido y el pago en exceso

Para conocer sobre el pago indebido debemos comenzar por una definición general del pago indebido, por su parte El Diccionario de la Real Academia Española señala que el pago indebido es: “un cuasicontrato dimanado del acto de entregar erróneamente cantidad no debida ni exigible” (Real Academia Española, 2014). En cambio, en el Diccionario Jurídico de Guillermo (Cabanella, 2006) el pago indebido es “la entrega de una cantidad de dinero o ejecución de un acto que disminuye el propio patrimonio por error o por creerse falsamente obligado” (Ponce, 2003).

Puntualmente en la legislación ecuatoriana, de acuerdo con el Código Civil, el pago es un modo de extinción de las obligaciones de conformidad; sin embargo, cuando se paga

por error algo que no se debe y lo prueba, la ley concede a quien pagó el derecho a repetir lo pagado. Es una solución fundamental que se basa en el principio de que nadie puede enriquecerse injustamente a causa de otro.

En el párrafo 2do. Título XXXII, Libro Cuarto del Código Civil, regulado el pago de lo no debido o pago por error.

Asimismo, en el art 2195 del establece que el que por error ha hecho un pago y prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado (Código Civil (Libro IV), 2005).

Para que el error exista por naturaleza tiene que existir el pago, no puede ser indebido con un pago inexistente o que no ha tenido lugar jamás.

El enriquecimiento injusto, enriquecimiento ilegítimo, enriquecimiento indebido o enriquecimiento sin causa es equiparado al pago indebido teniendo como elemento común el injusto crecimiento patrimonial, por lo que tal incremento deviene en ilegítimo.

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

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

Si bien el pago indebido o pago por error tiene base en el principio de que nadie puede enriquecerse injustificadamente, mismo que forma parte del derecho privado y con las definiciones revisadas; se enmarcan diferencias entre el pago indebido en el ámbito y doctrina privatista, pues el pago indebido en materia tributaria no se remite a que existió un pago por error, pues el mismo código tributario en su artículo 122 nos dice que existe pago indebido en el caso de un tributo no establecido legamente o que exista exención legal. En el caso del ámbito privado o civil puede encontrar su esencia en el aumento patrimonial injustificado de un tercero privado.

Ahora para el caso tributario la figura del tratamiento del pago indebido o pago injustificado compartimos la siguiente definición:

Por su parte, Calvo Ortega señala que:

La figura de la devolución de ingresos indebidos, más que una verdadera revisión administrativa de actos tributarios, debería ser una consecuencia importante de otros tipos de revisión, debería ser incluso la consecuencia de una rectificación de errores de hecho o aritméticos (Calvo, 2005).

2.4.1 Fundamento Del Pago Indebido

Para comprender la figura del pago indebido debemos analizar ya en materia tributaria el fundamento del pago indebido y el porqué de la importancia de la existencia de esta figura en la codificación tributaria.

Principio de Justicia Fiscal

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

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

Derecho de Propiedad

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

Ahora bien, en el pago indebido como se explicó con anterioridad, el elemento común es la inexistencia de la obligación tributaria bien sea por falta del hecho imponible, o bien sea que su imposición o cuantía no estén determinados en la ley, o, por una exigencia desmedida del tributo; por lo que al efectuar una transferencia patrimonial efectuada a título de contribución, sin que se hubiera producido en realidad el hecho imponible, y como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, quien pagó indebidamente goza de los medios necesarios para exigir su debida restitución (Vinueza, 2015).

Principios Tributarios Constitucionales

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

puesto que representan la razón suprema y el espíritu que las informa” (Del Vecchio, 1933, p. 85).

Como se ha explicado, en este concepto los principios constitucionales rigen la normativa inferior que históricamente siempre han sido superiores; es preciso señalar el principio fundamental de lo indebidamente pagado.

El principio de Seguridad Jurídica

El principio de seguridad jurídica constituye un derecho fundamental en un Estado de Derecho y el mismo está consagrado en la Declaración de Derechos del Hombre y Ciudadano.

El artículo 82 de la Constitución establece “Que el derecho de seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la constitución y la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por autoridad competente” (Constitución de la República del Ecuador, 2008).

El derecho a la seguridad jurídica debería manifestarse en las normas tributarias; sin embargo, las continuas reformas mal implementadas, como el anticipo del impuesto a la renta o el impuesto a las tierras rurales, que eran fijos y contradicen los principios de progresividad, junto con la presencia de normas oscuras y derogatorias confusas, la minuciosidad excesiva de los detalles de duda y la violación de disposiciones contradictorias, generan situaciones de imprecisión, vaguedad, e inexactitud, lo que lleva a la imperfección e inseguridad de la Legislación Tributaria Ecuatoriana y contradice el principio constitucional de seguridad jurídica.

Es así que algunas reformas a las normas tributarias, como la implementación del anticipo al impuesto a la renta que tuvo un carácter confiscatorio, y el impuesto a los ingresos extraordinarios, han sufrido varias reformas a lo largo del tiempo por parte de los gobiernos de turno. Estos cambios se han llevado a cabo de manera improvisada, con el único objetivo de aumentar la recaudación, y no han tomado en cuenta la importancia de la eficiencia y la seguridad jurídica que requiere un Estado de Derecho.

Como se ha analizado el pago indebido se funda en la justicia fiscal, el derecho a la propiedad y la seguridad jurídica, por lo que se necesita de normas claras y de un estado que respete el debido proceso y la seguridad jurídica en todos los procedimientos tanto administrativos como jurisdiccionales.

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

2.4.2. Pago en exceso

Es aquel pago que el sujeto pasivo debe realizar, pero lo hace por un monto mayor al que realmente debe. Así, por ejemplo, producido un determinado hecho imponible, nace la obligación de pago (100). El deudor determina un pago de 110 y lo cancela al Fisco; lo que sucede es que se pagó un monto mayor al que legalmente correspondía, y como consecuencia de ello, el deudor tiene derecho a que se le devuelva el monto pagado en exceso. (Robles & Huapaya, 2009)

Como se ha revisado, el pago en exceso es cuando el sujeto ha pagado más allá de lo que se debía y dándole la potestad al sujeto pasivo de reclamar antes la administración por ese valor excedente y como hemos analizado previamente la administración no puede enriquecerse injustificadamente.

El Código Tributario por su parte, lo define en el siguiente artículo:

Art. 123.- **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 en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo. Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido (Codigo Tributario, 2005).

2.4.3 Reclamación del pago indebido y Pago en exceso

¿Quién puede presentar un reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso?

La persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona en cuyo nombre se efectuó, tiene derecho a hacerlo conforme al artículo 305 del Código Tributario (2018). Si el pago se hace con referencia a la deuda de otra persona sin estar legalmente obligado a hacerlo, la administración tributaria que recibió el dinero sólo podrá realizar la devolución si se prueba que el pago se realizó por error. (Cilio, 2011)

¿Qué plazo se tiene para presentar las acciones de pago indebido o de pago en exceso?

La prescripción, es decir, institución jurídica por la cual el transcurso del tiempo dará lugar a la revocación del derecho en caso de sobrepago o sobrepago, se producirá dentro de

los tres años siguientes a la fecha del pago. El plazo se interrumpe con la presentación de una queja o solicitud, si la hubiere. Por ejemplo, si presentó y pagó su declaración de impuestos de 2009 el 10 de marzo de 2010, puede presentar su reclamo antes del 10 de marzo de 2013; por lo dispuesto en el art. 12 del Código Tributario que establece que, para el cálculo de los períodos establecidos en años, el período especificado finaliza en una fecha igual al año correspondiente (Cilio, 2011).

¿Ante quién se debe presentar las acciones de pago indebido o del pago en exceso?

Por regla general, se remitirán a las autoridades tributarias competentes para conocer los reclamos tributarios en el caso única o última instancia según el art. 64, 65 y 66 del Código Tributario, que tratan de la administración tributaria central, distrital y prerrogativa, respectivamente (Cilio, 2011).

¿Cómo se realiza el reembolso de los tributos indebidamente o excesivamente pagados?

Cuando la autoridad administrativa competente admita la reclamación por pago indebido o pago en exceso de conformidad con el artículo 308 y el artículo 41, inciso e) del Código Tributario, se emitirá la correspondiente nota de crédito; la acreditación se hará a la cuenta bancaria especificada del contribuyente; o se entregará en efectivo a través de un banco privado según el monto y únicamente a personas físicas; o se aceptará la compensación que se produzca y la obligación tributaria pendiente que se deba al mismo contribuyente o responsable. El plazo de amortización se computa a partir del día de la actividad administrativa y no podrá exceder de 60 días (Cilio, 2011).

Capítulo III: Derecho procesal

3.1. Derecho Procesal

Para Devis Echandía el objeto del derecho procesal es regular la función jurisdiccional del Estado: a). en la solución de conflictos entre particulares y de éstos con el Estado y sus entidades y funcionarios; b). en la declaración de certeza de ciertos derechos subjetivos o de situaciones jurídicas concretas; c). en la investigación y sanción de hechos ilícitos de naturaleza penal; d) en la prevención de hechos ilícitos; e). en la tutela del orden jurídico constitucional; f). en la tutela de la libertad individual, de la dignidad de las personas y de sus derechos otorgados por la Constitución y las leyes (Echandía, 1997, p. 41).

3.2. El Procedimiento Contencioso Tributario

El procedimiento contencioso tributario en el Ecuador se rige por el Código Orgánico General de Procesos. Este procedimiento tiene como objetivo resolver las controversias que pueden surgir entre los contribuyentes y la administración tributaria en relación con la aplicación de las normas tributarias.

Antes de la reforma tributaria de 1974, las controversias tributarias se resolvían a través de los tribunales ordinarios de justicia. Sin embargo, la cantidad creciente de casos tributarios llevó a la necesidad de crear una jurisdicción especializada.

En 1974 se creó el Tribunal Fiscal, que tenía como función resolver las controversias tributarias en primera instancia. El Tribunal Fiscal estaba compuesto por tres miembros designados por el Presidente de la República, con la participación de la Corte Suprema de Justicia y la Asamblea Nacional.

En 1992 se estableció las salas especializadas de la Corte suprema de Justicia, que asumió las funciones del Tribunal Fiscal y se convirtió en el máximo tribunal de la jurisdicción contencioso tributaria en el Ecuador. Hoy La Corte Nacional de Justicia está compuesta por jueces especializados en materia tributaria y tiene como función resolver las controversias tributarias en última instancia.

En el año 1997 se introdujeron importantes reformas al procedimiento contencioso tributario. Estas reformas incluyen la creación del Servicio de Rentas Internas (SRI), que es la autoridad encargada de administrar el sistema tributario en el Ecuador.

En la actualidad, el procedimiento contencioso tributario en el Ecuador sigue las normas establecidas en el Código Orgánico General de Procesos. Los contribuyentes que deseen impugnar una decisión del Servicio de Rentas Internas u otras administraciones tributarias que les permite la ley y pueden presentar los recursos administrativos ante el mismo, y en caso de no llegar a una solución, pueden acudir a los tribunales especializados en materia tributaria.

A efectos de entender de una forma más certera, el tratadista Hernando Devis Echandía explica que toda sociedad tiene conflictos de intereses y de derechos que se originan en la violación de normas jurídicas, cuya solución tiene dos vías: la de hacer justicia por propia mano cuando cada uno persigue su defensa y busca aplicar lo que entiende como su justicia, personal y directamente o la de atribuir al Estado la facultad de dirimir las controversias (Echandía, 1997).

La atribución del Estado de dirimir las controversias surgidas en amenazas o violaciones de derecho entre las personas o entre organismos sociales, dieron lugar a los principios y normas aplicadas primeramente al derecho común en el ámbito de lo civil y de lo penal y, posteriormente, a lo laboral, a lo administrativo y a lo tributario.

3.3. Derecho Procesal Tributario

El autor argentino Héctor Villegas expresa que el derecho procesal tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial, a la forma (arbitraria o no) en que el fisco desea efectivizarse, a la validez constitucional de los preceptos normativos que rigen tal obligación, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, a las infracciones que atribuye y a las sanciones que en consecuencia aplica; e incluso en relación a los procedimientos (administrativos y jurisdiccionales) que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la restitución de las cantidades pagadas indebidamente al fisco. (Villegas, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 1987, p. 355)

Como se ha conceptualizado anteriormente, el derecho procesal y en específico el derecho procesal tributario es el conjunto de normas que regula las disputas que puedan suscitarse entre el ente recaudador y el sujeto pasivo, como señala Héctor Villegas que el sujeto pasivo puede emplear mencionadas normas para la restitución de valores que hayan sido pagados indebidamente.

Dentro del derecho procesal tributario encontramos 3 acciones que contempla el Código Orgánico General de Procesos (COGEP) que es el cuerpo normativo que desde el año 2016 recoge el procedimiento contencioso tributario y administrativo, estas acciones son:

- 1.- Acciones de impugnación.
- 2.- Acciones directas.
- 3.- Acciones especiales (García Falconi & Pérez-Cruz Martín, 2018)

Respecto a las acciones de impugnación y las acciones directas se tramitarán en procedimiento ordinario mientras que las acciones especiales se tramitarán en procedimiento sumario.

Las acciones de impugnación se encuentran enumeradas en el art 320 del COGEP tal y como se detalla a continuación:

Las o los contribuyentes o interesados directos pueden proponer acciones de impugnación en los siguientes casos:

- 1.- Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que en tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes.
- 2.- Contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general dictadas en materia tributaria, cuando se persiga la anulación total o parcial de dichos actos.
- 3.- Contra actos administrativos de determinación tributaria provenientes de la administración tributaria nacional, de gobiernos autónomos descentralizados o de excepción.
- 4.- Contra actos administrativos por silencio administrativo con respecto a reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en la ley.
- 5.- Contra decisiones administrativas dictadas en recursos de revisión.
- 6.- Contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimientos de deberes formales.
- 7.- Contra resoluciones definitivas de la administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado.
- 8.- De las excepciones a la coactiva que se propongan justificadas en el número 10 del Art. 316.
- 9.- Las que se propongan contra las resoluciones de la administración tributaria que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago, Art. 320. (Código Orgánico General de Procesos, 2018)

3.3.1. Acciones Directas

Dentro de las acciones directas encontramos las acciones por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado. Para dichas acciones es necesario que se haya ejecutoriado la resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria y en el caso del pago indebido para que se convierta en esta tiene que haberse pagado la obligación tributaria (Toscano, 2016)

3.3.2. Acciones Especiales

El COGEP señala que serán acciones especiales las que se encuentran enumeradas en su artículo 322.

- 1.- Las excepciones a la coactiva, excepto la prevista en el número 10 del Art. 316.
- 2.- Para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas.
- 3.- Las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios.
- 4.- La impugnación a las providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de decisiones de preferencia, posturas y de la entrega material de los bienes embargados o subastados previstos en la Ley de la materia.
- 5.- La nulidad en los casos de los numerales 1, 2 y 3 del Art. 207 del Código Orgánico Tributario que sólo podrá reclamarse junto con el recurso de apelación del auto de calificación definitivo, conforme con el Art. 193 del mismo Código.
- 6.- Los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme con la ley.
- 7.- El recurso de queja.
- 8.- Las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos previstos en la ley.
- 9.- Las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, dejando a salvo las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria.
- 10.- La nulidad del remate o subasta cuando el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, conforme con la ley de la materia.
- 11.- Las acciones contra las y los registradores mercantiles y de la propiedad por haberse negado por razones tributarias a inscribir un acto o contrato y las acciones subsiguientes contra tales funcionarias y funcionarios para liquidar daños y perjuicios causados por la ilegal negativa.
12. Las previstas en las leyes correspondientes. (Código Orgánico General de Procesos, 2018)

Como se ha revisado, la normativa actual permite al sujeto pasivo accionar el órgano jurisdiccional y la misma normativa establece en qué casos y que acciones se pueden tomar cuando la administración esté lesionando sus derechos en el cobro de un tributo.

A propósito de la sustanciación, en la vía administrativa el Código Tributario también establece normas para las reclamaciones del sujeto pasivo:

Art. 115.- 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. (Código Tributario, 2005)

El Código Tributario al igual que el Código Orgánico Administrativo establece que el sujeto pasivo puede impugnar el acto administrativo de la obligación tributaria cuando cree que esta obligación carece de ley previa o en los casos en que exista exceso en el cobro del mismo. La autoridad tributaria tiene plazos para resolver y en caso de negarse el reclamo, el sujeto puede recurrir al procedimiento contencioso tributario, el mismo que fue estudiado en líneas anteriores.

3.4. Procedimiento en las Acciones directas

Es preciso señalar cuáles son los elementos que configuran el pago indebido y el pago en exceso, así como indicar su diferenciación entre ambos.

3.4.1. Constituye Pago indebido

1. El que se realice por un tributo no establecido legalmente;
2. Del que haya exención por mandato legal;
3. El efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador;
4. Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.
5. El pagar una obligación ajena creyendo ser propia (Ponce, 2003).

3.4.2. Constituye Pago en Exceso

Según el Código Tributario (2018) establece en su artículo 123 que 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” (Ponce, 2003).

3.4.3. Distinción entre el Pago Indebido y el Pago en exceso

Ambos se visualizan como pagos que no correspondían realizar ante la administración, a pesar de parecer semejantes, existen particularidades entre estos, por su parte, el pago indebido es el que se presenta cuando el individuo creyó ser deudor sin serlo, o creyó que una tercera persona era su acreedor y no lo era, o pensó estar obligado al pago de una determinada prestación que realizó cuando en realidad no existía dicha obligación (Ponce, 2003); en síntesis, el pago indebido gira en torno al concepto de inexistencia de la obligación, esto es un acto no debido.

Un ejemplo de un pago indebido podría ser cuando se paga impuesto de renta sobre una renta considerada por la ley como exenta. En este caso la ley ha dicho que por esa renta no se debe pagar impuesto, sin embargo, se paga lo que se convierte en un pago indebido, por tanto, es ilegal.

Por el contrario, el pago en exceso sucede en los casos en donde el pago realizado por parte del contribuyente constituye un acto debido, obligatorio y legítimamente contemplado por ley una vez que se incurre dentro del presupuesto de hecho establecido para el nacimiento de la obligación tributaria. Por ello, el pago en exceso no responde estrictamente al concepto de “obligación tributaria indebidamente pagada”, sino más bien a la idea un pago debido y obligatorio, pero que fue dado en un monto superior a la tarifa que prevé la ley para su cumplimiento (Ponce, 2003).

Ejemplificando, un pago en exceso es el que surge cuando las retenciones en la fuente o los anticipos pagados son superiores al impuesto a cargo. En este caso, la retención en la fuente tiene un sustento legal, sólo que en este caso las retenciones superaron el impuesto que el contribuyente debe pagar por un periodo determinado.

3.4.1. Requisitos en la Acciones Directas en el pago indebido

El artículo 321 del COGEP nos habla de las acciones directas y que elementos deben constituirse para que se pueda realizar una acción directa, a continuación, se desglosará los dos elementos que configuran la acción de pago indebido.

Se pueden presentar acciones directas por pago indebido, pago en exceso o de lo debidamente pagado cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. (Código Orgánico General de Procesos, 2018)

Como primer elemento encontramos que necesariamente se ha establecido que la resolución administrativa se encuentre ejecutoriada, que niegue el reclamo presentado por el contribuyente en contra de un acta de determinación o acto de liquidación.

Como lo establece Giuliani Fonrouge:

La determinación es el proceso— simple o complejo, según los caso- que tiende a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo; su finalidad, según veremos es declarativa y formal. (Giuliani, 2011)

Es entonces que se puede definir a la determinación como la serie de actos administrativos internos que realiza la administración tributaria con el fin de determinar el sujeto pasivo, el hecho generador, la base imponible y la cuantía de un tributo.

Es necesario que el sujeto pasivo se encuentre frente al acto de determinación para presentar el reclamo respectivo en lo que se crea perjudicado y si la administración niega el reclamo válido por parte del sujeto pasivo, éste puede accionar la vía contenciosa tributaria, dicho requisito contradice las normas procesales al exigir como requisito el reclamo a la administración, cuando se establece que no es necesario agotar la vía administrativa para accionar la vía jurisdiccional, lo cual se observará en líneas posteriores.

Esto se da mediante la acción de impugnación que se encuentra plasmada en el COGEP donde explica que “la acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido cuando, estando en trámite aquella, se pague la obligación” (Código Orgánico General de Procesos, 2018).

3.4.2. La necesidad de agotar la vía administrativa en las acciones directas

Siguiendo con lo anterior, para presentar una acción directa ante tribunal contencioso tributario la norma procesal exige que el sujeto pasivo presente un reclamo y que una vez que dicho reclamo sea rechazado y se encuentre ejecutoriado, pueda accionarse ante el tribunal. Al respecto encontramos una disyuntiva de la necesidad de agotar la vía administrativa, por lo que es necesario analizar cuan necesario es agotar esta vía.

El agotamiento de la vía administrativa ha sido considerada originariamente como un privilegio formal del que gozan las Administraciones Públicas que les garantiza que, previamente a que cualquier persona impugne judicialmente una conducta adoptada por aquellas, se deba brindar la oportunidad al ente u órgano público respectivo, para que conozca del reclamo y lo resuelva por su propia cuenta en la sede administrativa (Rojas, 2021).

Ahora bien, existen ordenamientos jurídicos en donde obligatoriamente se debe agotar la vía administrativa para la interposición de los medios recursivos que quepan en contra de un determinado acto administrativo, convirtiéndose en un requisito de admisibilidad de la demanda para el contencioso administrativo. Luego de lo cual, la Administración adoptará -en los casos en que resuelva en forma expresa-, el acto definitivo que causa estado.

En el caso del ordenamiento jurídico ecuatoriano la elección de la vía administrativa es a discreción del impugnante y en caso de elegir la vía judicial ya no se puede continuar la vía administrativa. Como lo establece el Código Orgánico Administrativo en su Título IV de la Impugnación

Artículo 217.- Impugnación. En la impugnación se observarán las siguientes reglas:

La elección de la vía judicial impide la impugnación en vía administrativa. (Asamblea Nacional de la República del Ecuador, 2017)

3.5. Pluralidad de pretensiones

Art. 323.-Pluralidad de pretensiones. Podrá impugnarse en una sola demanda dos o más resoluciones administrativas, siempre que guarden relación entre sí, se refieran al mismo sujeto pasivo y a una misma administración tributaria, aunque correspondan a ejercicios distintos. En una misma demanda se podrá solicitar la prescripción de varias obligaciones tributarias de un sujeto pasivo, aun de distinto origen, siempre que correspondan a la misma administración tributaria (COGEP, 2016, 83).

Es necesario señalar que se pueden presentar dos sucesos en este contexto: Cuando deseen plantear varias pretensiones respecto de un mismo acto administrativo, esta es una situación de acumulación, cuya procedencia no ofrece ninguna duda, a pesar de no referirse la norma expresamente a ésta; en estos casos, no queda duda alguna del vínculo entre las pretensiones, razón que se cuestiona la misma actuación administrativa. En este sentido, podría eventualmente plantearse una impugnación o una acción directa, más discutible podría ser que se pretenda acumular una especial dado que se tramita en una vía especial.

La regla es que la pretensión derivada de una acción especial, podría acumularse con las otras derivadas de la misma actuación, tramitándose en la vía del proceso ordinario. Quizá la única pretensión que no podría acumularse sería la de tercería.

Cuando se deseen plantear varias pretensiones, respecto de diversos actos administrativos; esta es la hipótesis, expresamente regulada por la norma, exigiéndose que guarden relación entre sí. Esa relación entre sí, (llámese conexidad), está dada, según la norma, si se refieren al mismo sujeto pasivo, a la misma administración tributaria, aunque se refieran a ejercicios distintos (García Falconi & Pérez-Cruz Martín, 2018).

3.6. Legislación comparada

El Código Tributario de Ecuador (2005) señala:

Art. 38.- Por quién debe hacerse el pago. - El pago de los tributos debe ser efectuado por los contribuyentes o por los responsables.

Art. 39.- Por quién puede hacerse el pago. - Podrá pagar por el deudor de la obligación tributaria o por el responsable, cualquier persona a nombre de éstos, sin perjuicio de su derecho de reembolso, en los términos del artículo 26 de este Código.

Mientras que el Código Civil determina que:

Art. 2278.- El deudor que pago sin avisar al fiador, será responsable para este, de lo que, ignorando la extinción de la deuda, pagare de nuevo; pero tendrá acción contra el acreedor, por el pago indebido (Congreso Nacional, 2005).

Art. 2279.- Si el fiador pago sin haberlo avisado al deudor, podrá este oponerle todas las excepciones de que el mismo deudor hubiera podido servirse contra el acreedor, al tiempo del pago (Congreso Nacional, 2005).

Si el deudor, ignorando por la falta de aviso, la extinción de la deuda, la pagare de nuevo, no tendrá el fiador recurso alguno contra él; pero podrá intentar contra el acreedor la acción del deudor, por el pago indebido.

En Perú el Código civil (2020) señala:

Artículo 1267.- El que por error de hecho o de derecho entrega a otro algún bien o cantidad en pago, puede exigir la restitución de quien la recibió.

El Código Tributario (2010) establece:

Artículo 38.- Devoluciones de pagos indebidos o en exceso: Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional, agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el período comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

a) Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.

b) Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20. Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el artículo 33. Tratándose de las devoluciones efectuadas por la Administración Tributaria que resulten en exceso o en forma indebida, el deudor tributario deberá restituir el monto de dichas devoluciones aplicando la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33, por el período comprendido entre la fecha de la devolución y la fecha en que se produzca la restitución. Tratándose de aquellas devoluciones que se tornen en indebidas, se aplicará el interés a que se refiere el literal b) del primer párrafo.”

En Perú, la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444) establece que el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de lo pagado en exceso, siempre y cuando se cumplan los requisitos y plazos establecidos por la ley. El plazo para solicitar la devolución es de un año contado desde el día siguiente de la fecha en que se realizó el pago.

Es importante mencionar que la Administración Tributaria puede realizar una revisión previa antes de la devolución del pago indebido, para verificar que se cumpla con los

requisitos establecidos. Además, la devolución del pago indebido puede estar sujeta a la compensación con deudas tributarias pendientes.

En la legislación Mexicana:

La regulación del pago indebido en el ámbito del Derecho Tributario de México se establece en varios artículos del Código Fiscal de la Federación. Los artículos 44 y 45 se incluyen en el capítulo que aborda el tema del pago, mientras que los artículos 61 y 64 están ubicados en el capítulo sobre la prescripción. Por último, la fracción VI del artículo 160 se vincula con la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

El artículo 45 establece los requisitos esenciales para que sea posible obtener la devolución. Dichos requisitos incluyen la presentación de una solicitud por parte de la persona interesada, la cual debe estar dentro del plazo de reclamación permitido. Si se trata de ingresos de años fiscales anteriores, es necesario que haya una partida disponible en el Presupuesto de Egresos en el área de Deuda Pública y que haya un saldo disponible. También se requiere la aprobación por escrito de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o una sentencia ejecutoriada por una autoridad.

El artículo 61 establece que los particulares tienen un plazo de dos años para reclamar la devolución de cantidades pagadas indebidamente al Fisco, el cual comienza a partir del día siguiente al pago. Además, el artículo 160, fracción VI, permite la opción de impugnar la negativa de una autoridad para ordenar la devolución de un impuesto, derecho o aprovechamiento ilegalmente recaudado ante el Tribunal Fiscal.

Legislación colombiana:

En la legislación tributaria colombiana, el pago indebido se refiere a aquellos pagos realizados por los contribuyentes o responsables que exceden el monto de la obligación tributaria que les corresponde. En estos casos, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución del exceso de pago.

El Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) establece que la solicitud de devolución de pago indebido debe presentarse dentro de los dos años siguientes al pago, y debe estar acompañada de los soportes y documentos que acrediten el pago y la causa del pago indebido.

Además, la ley tributaria colombiana contempla la figura de la compensación de saldos a favor, mediante la cual el contribuyente puede compensar el monto a su favor con obligaciones tributarias pendientes de pago. En este caso, la compensación debe ser solicitada dentro de los plazos establecidos por la ley.

Es importante destacar que, en caso de que la solicitud de devolución o compensación sea negada por la autoridad tributaria, el contribuyente puede interponer recursos y acudir a la jurisdicción contencioso administrativa para hacer valer sus derechos.

En resumen, la legislación tributaria colombiana reconoce el derecho de los contribuyentes a solicitar la devolución de los pagos indebidos y la compensación de saldos a favor, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos por la ley.

La normativa analizada de tres legislaciones distintas con la legislación Ecuatoriana tiene muchas semejanzas como principal semejanza se debe mencionar la capacidad que tiene el contribuyente para reclamar ante un tribunal superior en caso de negativa de parte de la administración con la particularidad y exigencias que exige cada normativa y también encontramos como principal diferencias el tiempo para que sea presentado el recurso o la acción y como otra diferencia es con respecto a los requisitos para presentar el reclamo sobre pago indebido.

Es importante señalar que en las normativas comparadas el pago indebido tiene su antecedente la institución del derecho romano denominado “enriquecimiento ilegítimo o sin causa” que se basa en el aforismo: “Es de derecho natural y de equidad que nadie se haga más rico con detrimento o injuria de otro”.

Conclusiones

1. El pago indebido lo encontramos en principio en el derecho privado y que se basa en la premisa que nadie puede aumentar su patrimonio en el decrecimiento de otro injustificadamente, con este antecedente en el ámbito del derecho privado y trasladado al derecho tributario concretamente puede decirse de igual manera que la administración no puede beneficiarse injustificadamente en el decrecimiento del patrimonio de un ciudadano injustificadamente y contradiciendo a los principios fundamentales que rigen el Estado de Derecho, sin una ley previa y clara.

El pago indebido en la legislación tributaria ecuatoriana se refiere a una situación en la que un contribuyente realiza un pago de impuestos que no corresponde, ya sea porque se ha calculado mal la cantidad a pagar, porque se ha pagado en exceso, o porque se ha pagado un impuesto del que no era sujeto pasivo.

En este caso, el contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución del pago indebido a la autoridad tributaria correspondiente. Para hacerlo, deberá presentar una solicitud de devolución de cantidad de impuestos, en la que se detalle la que se ha pagado indebidamente, la razón por la cual se ha producido el pago indebido y la documentación que lo respalde.

La legislación tributaria ecuatoriana establece que la solicitud de devolución de impuestos debe presentarse en un plazo máximo de dos años desde la fecha en que se realizó el pago indebido. Si la solicitud es aprobada, la autoridad tributaria devolverá al contribuyente la cantidad pagada indebidamente, más los intereses correspondientes. Esto supuesto sería en el caso del agotamiento de la vía administrativa.

2. Para que el pago indebido opere y como la misma norma lo establece es que exista un pago, porque en caso de no existir el pago no configuraría esta figura, pero en el caso de que se ha realizado el pago y que el contribuyente se cree exento por mandado legal o por no ser sujeto, puede presentar ante la administración tributaria que se realizó el pago una reclamación de pago indebido y esperar una resolución de la administración tributaria o poder accionar la vía contencioso tributaria para que resuelva en la vía jurisdiccional, pero la normativa vigente que regula el procedimiento contencioso tributario y en especial las acciones directas en la que se encuentra la figura del pago indebido, exige como requisitos que: a) se haya realizado el pago y; b) que se encuentre ejecutoriada la resolución administrativa que niegue el reclamo.
3. Finalmente, Agotar la vía administrativa se refiere al proceso de agotar todos los recursos y procedimientos que una persona o empresa debe seguir dentro de una institución pública antes de recurrir a otras instancias, como los tribunales.

Por lo general, el agotamiento de la vía administrativa implica presentar una serie de solicitudes, recursos y apelaciones ante la autoridad administrativa correspondiente, de acuerdo con los procedimientos establecidos por la ley. Este proceso se realiza para intentar resolver cualquier controversia o problema que pueda surgir entre la institución pública y el ciudadano.

Si bien como se ha analizado el agotamiento de la vía administrativa es la opción que tiene el administrado para buscar que el mismo órgano que emitió la sanción o realizó en el caso tributario el acto de determinación y posterior la liquidación, corrija el cobro de un impuesto o restituya valores como en el caso de la figura del pago indebido que es el objetivo de esta acción. Pero el contribuyente se encuentra con una dificultad, cuando siguiendo el procedimiento de las acciones directas en el proceso contencioso tributario exige el agotamiento de la vía administrativa, que en el derecho actual y en nuestra normativa ya no es un requisito o una exigencia.

En otros procedimientos ante la administración pública nos encontramos que el agotamiento de la vía administrativa no es un requisito para accionar la vía jurisdiccional y con la sola presentación de solicitudes o reclamos a la administración pública, el administrado puede inmediatamente accionar la vía contencioso administrativa o tributaria y buscar a través de la vía jurisdiccional que sus derechos como administrado sean reconocidos.

En el caso de las acciones directas se encuentra una contra posición de normas al no haber armonía entre las normas procesales que regulan los procedimientos contenciosos tributarios y las normas que rigen los procesos administrativos generales, afectado principalmente la seguridad jurídica y los derechos de los contribuyentes, dando como resultado procesos administrativos vacíos de motivación y generalmente un resultado negativo para el contribuyente. Las administraciones tributarias han demostrado la poca capacidad de resolución y motivación en los casos del pago indebido, que siempre terminan en una negativa de parte de la administración y dando como resultado que el contribuyente deba accionar la vía contencioso tributaria, pero con una contra posición de la norma procesal, por estos motivos considero que la norma procesal debería ser reformada para dar mayor facilidad al contribuyente que siempre estará en un estado de desventaja ante la administración pública, para que la norma procesal sea acorde con los procedimientos administrativos actuales.

Referencias

- Alvear, H. P., Elizalde, M. L., & Salazar, T. M. (2018). Evolución del sistema tributario ecuatoriano y su influencia en el presupuesto general del estado. *Revista Observatorio Economía Latinoamericana*.
- Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador. (2017). *Código Orgánico Administrativo COA*. Asamblea Nacional.
- Baldwin, A., Bolaños, Z., & López, M. (02 de Octubre de 2020). *IUS 360*. Obtenido de <https://ius360.com/historia-de-la-imposicion-directa-en-el-mundo-y-america-latina-siembra/>
- Beeton, D. (10 de Febrero de 2017). *CEPR*. Obtenido de <https://cepr.net/press-release/ecuador-tras-diez-anos-con-el-presidente-correa-un-nuevo-informe-analiza-los-indicadores-claves-las-reformas-y-los-cambios-de-politica/>
- Cabanella, d. T. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Heliasta .
- Calvo, O. R. (2005). *Curso de derecho financiero: Derecho tributario : parte general ; integra los reglamentos sobre el régimen Sancionador y revisión en vía administrativa*. Thomson & Civitas.
- Chamorro, J. R. (2013). *EL CONTROL CONSTITUCIONAL DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS CON EFECTOS GENERALES, EN EL MARCO DE LA CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA Y LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL*. Ecuador: UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR.
- Cilio, F. M. (2011). *Impacto del sistema de devolución del Impuesto a la Renta por Internet*. Universidad Andina Simón Bolívar.
- Código Civil (Libro IV). (2005). *Art. 2195*. Registro Oficial Suplemento # 46.
- Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización (COOTAD). (2015). *Art. 569*. Registro Oficial Suplemento 303 de 19-oct.-2010.
- Código Orgánico General de Procesos. (2018). *Art. 320*. Registro Oficial Suplemento 506 de 22-may.-2015.
- Código Orgánico General de Procesos. (2018). *Art. 321*. Registro Oficial Suplemento 506 de 22-may.-2015.

Código Orgánico General de Procesos. (2018). *Art. 322*. Registro Oficial Suplemento 506 de 22-may.-2015.

Código Orgánico Integral Penal. (2014). *Art. 2195*. Registro Oficial (Separata), 2014-02-10, núm. 180, pags. 1-144.

Código Tributario. (2005). *Art. 115*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código tributario. (2016). *Art. 68*. Registro Oficial 744, 29-IV-2016).

Código Tributario. (2018). *Art. 103*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 123*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 15*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 24*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 305*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código tributario. (2018). *Art. 69*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 70*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Código Tributario. (2018). *Art. 87*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

CódigoTributario. (2018). *Art. 7*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

COMISION LEGISLATIVA PERMANENTE. (1968). *LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA*. COMISION LEGISLATIVA PERMANENTE.

Congreso Nacional. (2005). *Código de Procedimiento Civil*. Congreso Nacional.

Congreso Nacional de la República del Ecuador. (2005). *Código Tributario*. Registro Oficial Suplemento 38 de 14-jun.-2005.

Congreso Nacional del Ecuador. (2004). *Ley de Régimen Tributario Interno*. Registro Oficial Suplemento 463 de 17-nov.-2004.

Congreso Nacional Perú. (2020). *Código Civil*. Lima: Decreto legislativo N° 295.

Constitucion de la Republica del Ecuador. (2008). *Art. 300*. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008.

Constitución de la República del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449 de 20-oct-2008.

- Cruz, R. E., & Tamayo, G. H. (2021). Cultura tributaria como estrategia para disminuir la evasión fiscal en Ecuador. *Revista Eruditus*, 75-89.
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano. (1789). *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789*.
- Del Vecchio, G. (1933). *Los principios generales del derecho*. Bosch.
- Díaz Calvarro, J. M. (2018). El Principio de Capacidad y los Fines Extrafiscales de los Tributos como Justificación de los Beneficios Fiscales a las Personas con Discapacidad. *Ann. Fac. Der. U. Extremadura*, 34(90).
- Dromi, R. (2001). *Acto Administrativo*. Derecho Administrativo. Ciudad Buenos Aires.
- Echandía, D. (1997). *Teoría general del proceso*. Universidad.
- Ecuador, Asamblea Nacional. (2008). *Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional*. Quito: Registro Oficial Suplemento 52 de 22-oct.-2009.
- ESTATUTO DEL REGIMEN JURIDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCION EJECUTIVA. (2002). *ESTATUTO DEL REGIMEN JURIDICO ADMINISTRATIVO DE LA FUNCION EJECUTIVA*. ESTATUTO DEL REGIMEN JURIDICO Y ADMINISTRATIVO DE LA FUNCION EJECUTIVA.
- García Falconi, R., & Pérez-Cruz Martín, A. (2018). *Código Orgánico General de Procesos Comentado*. Latitud Cero Editores.
- Gerardo Jacinto Gomez Velazquez et. al. (2010). TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ASOCIACIONES EN PARTICIPACIÓN. *Biblioteca Virtual de derecho, economia y ciencias sociales*.
- Giuliani, F. C. (2011). *Derecho Financiero*. La Ley.
- González, C. M. (2020). La cultura tributaria como medida para elevar los niveles de recaudación de impuestos en Panamá. *Revista FAECO sapiens*, 1-12.
- González, E. J. (09 de Octubre de 2021). *La voz de Galicia*. Obtenido de https://www.lavozdeg Galicia.es/noticia/opinion/2021/10/09/impuestos-siglo-xxi/0003_202110G9P15993.htm
- González, E., & Lejeune, E. (2003). *Derecho Tributatio I*. Plaza Universitaria Ediciones.
- González, P. O. (2021). La importancia del principio de capacidad contributiva en el régimen tributario ecuatoriano. *FORO, Revista de Derecho*, 39, 149–168.
- Gordillo, A. (2007). *TRATADO DE DERECHO ADMINISTRATIVO*. Agustin Gordillo.

- Guarisco, C. (1995). *El tributo republicano Indios y Estado en el Ecuador: 1830-1857*. FLACSO.
- Lewin, A. (2008). *Progresividad del Sistema Tributario*. Marcial Pons.
- Ley Orgánica de la función legislativa. (2021). Art. 9. Registro Oficial Suplemento 642 de 27-jul.-2009.
- Merchán, M. M. (2015). *Aplicación de la conversión de la acción contenciosa tributaria en pago indebido*. Pontificia Universidad Católica del Ecuador.
- Núñez Torres., K. (2019). La evolución del procedimiento administrativo y el COA en el Ecuador. *Revista San Gregorio*, 149-159.
- Ochoa-Galarza, F., & Suárez-Merino, E. (2018). *La acumulación de pretensiones contenida en el art. 145 del código orgánico general de procesos y el principio de tutela judicial efectiva*. [Tesis de Posgrado. UNIANDÉS]. Repositorio Institucional de UNIANDÉS, Ambato.
- Pacheco, F. M., Villamar, T. A., & Álava-Ver, M. F. (2019). La recaudación de impuestos y los niveles de pobreza en el Ecuador. *Revista: Caribeña de Ciencias Sociales*.
- Ponce, L. E. (2003). *La figura de la devolución en la legislación tributaria ecuatoriana*. Universidad Andina Simón Bolívar.
- Pozo, J. F. (2017). *El agotamiento de recursos previo a la acción extraordinaria de protección ¿Un presupuesto material o procesal?* Ecuador: Universidad Andina Simon Bolivar.
- Presidencia de la República. (2010). *DECRETO SUPREMO N° 135-99-EF*. Presidencia de la República.
- Ramírez, V. J. (2014). *Vulnerabilidad del principio de legalidad por la aprobación de leyes tributarias mediante decreto-ley, cuando el poder legislativo no ha cumplido con el trámite de urgencia en materia económica contemplado en la constitución de la República del Ecuador*. Universidad Internacional del Ecuador.
- Ranelletti, O. (1945). *Teoría degli Atti Amministrativi Specialial; Teoría de los actos administrativos especiales*. Milán: Giuffrè.
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la lengua española*.
- Robles, M. C., & Huapaya, G. P. (2009). Apuntes sobre la naturaleza del pago indebido y pago en exceso. *Derecho y Sociedad*, 56-66.
- Rojas, O. A. (2021). El agotamiento de la vía administrativa en el derecho administrativo moderno. *Revista IUS Doctrina*, 14(1), 1-32.

Sentencia C-333/17, C-333/17 (Corte Constitucional de Colombia).

Sentencia No. 013-09-SEP-CC, caso No. 0232-09-EP (Corte Constitucional 3 de Diciembre de 2008).

Toscano, L. (2006). *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*. Pudeleco Editores.

Toscano, S. L. (2016). *Los procedimientos contencioso tributarios en el Código Orgánico General de Procesos*. Universidad Andina Simón Bolívar.

Tribunal Supremo . (1986). *núm. resolución 10524/1986*.

Troya, J. V. (1994). *Estudios de Derecho Tributario*. Corporación Editora Nacional 1984.

UNAM. (2016). *Los titulares de la postestad tributaria*. UNAM.

Valdivieso, G. (2013). *La tasa, un tributo que ha sido desnaturalizado en Ecuador*. Corporación Editora Nacional.

Vayas Castro, G. S., & Mayorga Idrovo, M. I. (2021). La presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial efectiva. *La presunción de legitimidad del acto administrativo y la tutela judicial efectiva*. [Tesis de posgrado. Universidad Técnica de Ambato]. Repositorio Universidad Técnica de Ambato., Ambato. Obtenido de <https://repositorio.uta.edu.ec/jspui/handle/123456789/33068>

Vela, G. D. (2010). La nueva Constitución, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador y sus implicaciones en el ámbito jurídico. *Universidad Simo Bolívar*. Obtenido de <https://repositorio.uasb.edu.ec/handle/10644/4056>

Villegas, H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Depalma.

Vinueza, M. C. (2015). *Necesidad de regular en la ley de régimen tributario interno la devolución del pago indebido hechos a los contribuyentes mayores adultos por concepto de impuesto a la renta*. Universidad Nacional de Loja.