UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA
CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE"

TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE ABOGADA

AUTORA:

Anna Karina Mazza Gómez

DIRECTOR:

Dr. Gonzalo Iván Aguirre Valdivieso, Mg. Sc.

Loja – Ecuador
2015

CERTIFICACIÓN

Dr. Gonzalo Iván Aguirre Valdivieso, Mg. Sc.

DIRECTOR DE TESIS

CERTIFICO:

Que he dirigido y revisado el trabajo de investigación con el título: **"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE"**, presentado por la señora egresada Anna Karina Mazza Gómez, como tesis previa a la obtención del título de Abogada, y una vez que se ha verificado que la misma cumple con todas las normas y con los requisitos de forma y de fondo previstos en el reglamento, autorizo la presentación y sustentación ante el Tribunal de Grado correspondiente.

Loja, febrero del 2015

Dr. Gonzalo Iván Aguirre Valdivieso, Mg. Sc.
DIRECTOR DE TESIS

AUTORIA

Yo, Anna Karina Mazza Gómez, declaro ser autor del presente trabajo de tesis y eximo expresamente a la Universidad Nacional de Loja y a sus representantes jurídicos de posibles reclamos o acciones legales, por el contenido de la misma.

Adicionalmente acepto y autorizo a la Universidad Nacional de Loja, la publicación de mi tesis en el repositorio Institucional-Biblioteca Virtual.

AUTOR: Anna Karina Mazza Gómez

FIRMA: .....

CÉDULA: 1900475284

FECHA: Loja, Febrero del 2015

CARTA DE AUTORIZACIÓN DE TESIS POR PARTE DEL AUTOR, PARA LA CONSULTA, REPRODUCCIÓN PARCIAL O TOTAL Y PUBLICACIÓN ELECTRÓNICA DEL TEXTO COMPLETO.

Yo, Anna Karina Mazza Gómez, declaro ser autor de la tesis titulada: **"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE"** Como requisito para optar el Título de: Abogado, autorizo al Sistema Bibliotecario de la Universidad Nacional de Loja para que con fines académicos, muestre al mundo la producción intelectual de la Universidad, a través de la visibilidad de su contenido de la siguiente manera en el Repertorio Digital Institucional.

Los usuarios pueden consultar el contenido de este trabajo en el RDI, en las redes de información del país y del exterior, con las cuales tenga convenio la Universidad.

La Universidad Nacional de Loja, no se responsabiliza por el plagio o copia de la tesis que realice un tercero.

Para constancia de esta autorización, en la ciudad de Loja, a los 23 días del mes de febrero del dos mil quince, firma el Autor:

Firma

Autor: Anna Karina Mazza Gómez
Cédula: 1900475284
Dirección: Zamora, Barrio 10 de Noviembre, Calles: Diego de Vaca y Luis Márquez.
Correo Electrónico : anakarinamia@gmail.com
Teléfono: 0992999702

DATOS COMPLEMENTARIOS

Director de Tesis: Dr. Gonzalo Aguirre Valdivieso Mg. Sc.

Tribunal de Grado

Dr. Felipe Neptalí Solano Mg. Sc.	Presidente
Dr. Marcelo Armando Costa Mg. Sc.	Vocal
Dr. Augusto Astudillo Ontaneda Mg. Sc.	Vocal

DEDICATORIA

El presente trabajo de tesis previo a la obtención del grado de abogada, lo dedico de manera especial a mis queridas hijas Anita Victoria y Paula Alejandra, que son la razón de mi inspiración para poder superarme.

A mi esposo Jimmy, por su cariño y el apoyo incondicional que me ha brindado siempre.

A toda mi familia por haberme motivado para dar este paso tan importante. Con todo mi corazón.

Anna Karina

AGRADECIMIENTO

Mi gratitud a la Universidad Nacional de Loja, en la persona de las autoridades y administrativos de la Carrera de Derecho de la Modalidad de Estudios a Distancia, por la oportunidad de haberme formado en tan prestigio centro de estudios y por todos los esfuerzos que realizan en beneficio de la educación superior ecuatoriana.

Gracias, a mis Maestros, que en cada uno de los módulos me impartieron sus conocimientos y experiencias en las diferentes disciplinas que integran el pensum de estudios de la Carrera de Derecho, por haber cumplido su labor con mística y sin egoísmo y formarme en el conocimiento de tan hermosa profesión.

De manera especial, dejo constancia de mi gratitud imperecedera para el señor Dr. Gonzalo Iván Aguirre Valdivieso, Mg. Sc., director de tesis por haberme orientado y guiado en todo el proceso de desarrollo de esta investigación, y por haber dedicado su tiempo a la revisión del cumplimiento de todos los requisitos reglamentarios, de manera que el trabajo que presento cuente con la calidad necesaria para satisfacer las exigencias académicas de la Carrera de Derecho.

A todas las personas que de una u otra forma me brindaron su apoyo incondicional para la ejecución de esta investigación.

Con afecto.

La Autora

1. TÍTULO

“EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE”

2. RESUMEN

En la administración tributaria ecuatoriana es común que se produzca el pago indebido o el pago en exceso por parte del sujeto activo de la obligación tributaria, esto obedece generalmente a errores del propio contribuyente o responsable, o a situaciones provenientes de la propia administración tributaria. Al ser recurrente esta situación es importante que la misma esté regulada de manera eficiente en el Código Tributario, pero al revisar las normas correspondientes se pudo establecer que la regulación de intereses a cargo del sujeto activo, por concepto de pago indebido o pago en exceso, adolece de un problema que afecta los principios constitucionales de igualdad y de equidad en materia tributaria, cuando el artículo veintidós del mencionado Código determina que el cálculo de intereses se hará desde la fecha en que el sujeto pasivo presenta la solicitud o reclamo, y no desde cuando se hizo el respectivo pago. Esta situación discriminatoria afecta los intereses patrimoniales y los derechos fundamentales de los contribuyentes, por lo cual es objeto de estudio en este trabajo que se titula: "EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE", la investigación se sustenta en una base teórica en donde se presentan

opiniones conceptuales doctrinarias y jurídicas, y en resultados obtenidos en base un proceso investigativo de campo, todo lo cual permite concluir que existe la necesidad de reformar el Código Tributario ecuatoriano para garantizar de manera más eficaz los derechos de los contribuyentes, y procurar el ejercicio de una administración tributaria más eficiente y justa.

2.1. ABSTRACT

In the Ecuadorian tax administration is common for the improper payment or overpayment by the active subject of tax liability occurs, that usually follows taxpayer errors or responsible, or situations from the tax administration itself. When recurrent situation is important that it be regulated efficiently in the Tax Code , but in reviewing the relevant rules was established that the regulation of interest over the assets subject, concept of undue payment or overpayment, suffers from a problem that affects the constitutional principles of equality and fairness in taxation, when the article twenty of the Code determines that the interest calculation will be from the date on which the taxpayer submits the application or claim, and not from when it became the respective payment. This discriminatory situation affects the economic interests and fundamental rights of taxpayers, so it is studied in this paper titled: "THE CALCULATION OF INTEREST BY THE ACTIVE SUBJECT FOR A RECOVERY IN EXCESS OR ABUSE FROM THE DATE THAT WAS FILED IN THE RESPECTIVE APPLICATION OR CLAIM; AND NOT FROM THE DATE ON WHICH ORIGINATED; CREATES ECONOMIC INJURY AND VIOLATION OF FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE TAXPAYE" research is based on a theoretical basis where conceptual doctrinal and legal opinions are presented, and results based on a field research process, all of which leads to the conclusion that there is a need to reform the tax code Ecuador to ensure more effectively the rights of

taxpayers, and ensure the exercise of a more efficient and fair tax administration.

3. INTRODUCCIÓN

La Constitución de la República del Ecuador, establece que el régimen tributario ecuatoriano, se regirá entre otros principios por los de equidad y eficiencia, esto exige que la administración tributaria procure un trato justo y una gestión eficiente en beneficio de los intereses del Estado y de los contribuyentes.

Por su parte en el Código Tributario, se establece que son principios del régimen tributario la igualdad, que está en relación directa con la equidad tributaria.

Pese a la vigencia de principios tan importantes, en la práctica tributaria ecuatoriana sucede un inconveniente, que genera un problema jurídico, y es el caso del pago de intereses a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria, es decir de la administración. El Código Tributario, establece que en estos casos el interés a favor del sujeto pasivo, por concepto de pago indebido o de pago en exceso, se calculará desde el momento en que el contribuyente o responsable, presentó la solicitud o el reclamo para la correspondiente devolución, y no desde la fechan en que se hizo la cancelación indebida o en exceso, esta situación evidentemente perjudica los intereses patrimoniales y los derechos fundamentales del sujeto pasivo de la obligación tributaria, y hace percibir la actuación de la administración como injusta y arbitraria.

Para estudiar la problemática anterior, se ejecutó este trabajo que se titula: “EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE”.

La investigación contiene una amplia revisión de literatura en donde se recogen aspectos conceptuales, doctrinarios, y el análisis jurídico de los preceptos pertinentes de la Constitución de la República y del Código Tributario, además de presentar una revisión de la legislación comparada donde al estudiar el régimen tributario de Costa Rica y Perú, se observa que en estos países el cálculo de intereses se hace considerando la fecha en la cual se produjo el pago indebido o el pago en exceso.

A más de la información teórica, el trabajo recoge lo resultados de un proceso investigativo de campo, realizado en base a la aplicación de la encuesta y la entrevista, los que proporcionan el sustento para realizar la verificación de objetivos y la contrastación de hipótesis, y para presentar elementos que permitan fundamentar la propuesta jurídica de reforma.

Para terminar el estudio se presentan las correspondientes conclusiones y recomendaciones y finalmente se hace constar la propuesta

de reforma jurídica a través de la cual se pretende garantizar de modo más eficiente los derechos de los contribuyentes y propender a que la administración tributaria se eficiente y justa.

4. REVISIÓN DE LITERATURA

4.1. MARCO CONCEPTUAL

4.1.1. El Derecho Tributario.

La problemática que se aborda en este trabajo se relaciona de manera directa con el derecho tributario, disciplina sobre la cual se ha recabado los siguientes conceptos:

> ***"El Derecho Tributario es la rama del Derecho Financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación"[1].***

Según lo expresado, el derecho tributario es una de las disciplinas que forma parte del derecho financiero, y cuya finalidad es la de regular materialmente al tributo, y la aplicación de todas las facultades conferidas a los organismos de la administración pública con el propósito de viabilizar su aplicación. Por lo que se puede establecer, que como parte del derecho financiero, el derecho tributario está encargado de regular todo lo concerniente a los tributos, que sin duda constituyen uno de los rubros más importantes dentro del financiamiento del presupuesto del Estado, que está

[1] SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Volumen I, Edición Actualizada, Editorial Universidad Complutense de Madrid, Madrid-España, 2001, pág. 171.

sustentado en el aporte económico de la población a través de la satisfacción de las imposiciones tributarias.

> ***"El Derecho tributario es, por tanto, aquella rama del Derecho administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos".***[2]

En este caso, se considera al derecho tributario, como una disciplina que integra el derecho administrativo, opinión con la que estoy de acuerdo por el hecho de que el tributo establece una relación entre el Estado representado por la administración tributaria y los contribuyentes, por lo que en realidad se establecería la naturaleza administrativa de la disciplina estudiada. El derecho tributario está sustentado en un conjunto de normas y principios, aplicables para la el ejercicio de la potestad administrativa de imposición y recaudación tributaria, que nacen justamente de la relación entre los entes estatales y la ciudadanía, que surge a consecuencia de verificarse la existencia de una obligación tributaria.

> ***"El Derecho tributario (también conocido como derecho fiscal) es una rama del Derecho Público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares (población) ingresos que***

[2] ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Temis, México D.F., 2000, pág. 31.

sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común"[3].

En este último caso se establece una similitud conceptual entre el derecho tributario y el derecho fiscal, a las cuales se las califica como disciplinas derivadas del derecho público. Se deja claro que el derecho tributario, regula lo concerniente a las normas legales, que son aplicadas por el Estado para ejercer la potestad tributaria, y de esta forma obtener de las personas particulares, un aporte económico que en la modalidad de ingresos tributarios aportan a satisfacer el gasto público, todo ello con la finalidad de promover la atención de los requerimientos y necesidades de la población, y propender de esta forma hacia el logro del bien común.

Partiendo de los elementos comunes existentes en las opiniones citadas, concreto mi concepto personal señalando que el derecho tributario es una disciplina jurídica que se relaciona con el derecho financiero y el derecho fiscal, encargada de regular todo lo concerniente a los tributos, la relación tributaria entre el Estado y los contribuyentes, y los derechos que les asisten a cada uno de éstos como sujetos involucrados en la obligación tributaria. Esta disciplina jurídica, como las otras está regida por los principios señalados en el ordenamiento constitucional y en las normas que se han dictado para el efecto de su regulación.

4.1.2. La Obligación Tributaria.

[3] ALFARO TORRES, Rocío y otros, Derecho Mercantil I, El Derecho Tributario en el Salvador, Universidad de El Salvador, San Salvador-El Salvador, 2009, pág. 4.

Otro concepto importante en el desarrollo de este trabajo es el de la obligación tributaria, respecto al cual se presenta el siguiente análisis:

> ***"Obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex – lege, en virtud de la cual una persona está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley"[4].***

Conforme a lo indicado desde el punto de vista jurídico se entiende a la obligación tributaria como una relación que nace de la Ley, pues ésta establece preceptos jurídicos por los cuales se determina que una persona está obligada ante el Estado o cualquier entidad pública designada por éste, al pago de una suma de dinero, por haberse producido el presupuesto de hecho señalado en la ley. Se determina como un elemento esencial del concepto en que para exista obligación tributaria, debe haberse cumplido el presupuesto legal señalado como hecho generador.

> ***"Se trata de una relación jurídica de derecho público, en virtud de la cual una persona determinada, el contribuyente, se encuentra en la situación jurídica de cumplir con la obligación de satisfacer los diversos tributos establecidos en el ordenamiento jurídico, ello a favor de una persona determinada, el Fisco, para los efectos de propender al bien común, todo ello con pleno respeto***

[4] JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Editorial Madessa, Quinta Edición, México D.F., 2004, pág. 73.

a los derechos y garantías reconocidas en la Constitución y la leyes'[5].

En este caso se establece que la obligación tributaria, es una relación jurídica regulada por el derecho público, en la cual la persona que tiene la condición de contribuyente, está ante el deber jurídico de cumplir con la obligación impuesta por la norma tributaria de cancelar determinados tributos conforme a lo señalado en la Ley, en favor del Estado, que deberá invertir los recursos percibidos como ingresos tributarios, en la consecución del bien común representado en la satisfacción de las necesidades de la comunidad como forma de promover el bienestar colectivo.

La relación proveniente de una obligación tributaria debe ajustarse en todos los casos a los derechos, principios y garantías establecidos en el ordenamiento constitucional y legal, esta opinión de alguna forma concuerda con el criterio ya analizado en líneas anteriores, en el sentido de que la obligación jurídica es un vínculo que nace de la Ley entre el Estado y los contribuyentes, que debe regirse a los principios y garantías debidamente previstos en las leyes vigentes.

Finalmente se presenta la siguiente opinión relacionada con el concepto de obligación tributaria:

[5] MEZA ENCINA, Bárbara, IBACETA MEDINA, David, El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria, Elitorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007, pág. 94.

"Vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto, denominado activo, se encuentra facultado por ley para exigir del otro, denominado pasivo, el cumplimiento de una determinada prestación de contenido patrimonial"[6].

La opinión anterior, establece que la obligación tributaria es un vínculo de naturaleza jurídica, por la cual un sujeto activo, es decir el Estado, puede ejercer la facultad legal de exigir a otro, el sujeto pasivo, contribuyente o responsable, que cumpla con una prestación de contenido patrimonial.

Para terminar este subtema, debo indicar que la obligación tributaria es un vínculo jurídico que nace específicamente de una norma legal previa, establecido entre el Estado representado por la administración tributaria, y los contribuyentes o responsables, por el cual éstos están en la obligación de cancelar un tributo, cuando en la ejecución de sus actividades han dado cumplimiento al presupuesto descrito en la norma como hecho generador de la obligación.

Al verificarse la obligación nace una relación jurídica que está delimitada por los presupuestos, principios y garantías que sobre el régimen jurídico están previstos en la Constitución de la República, y por las normas pertinentes del Código Tributario y de las más leyes que tienen aplicación en esta materia.

---

[6] ASTE MEJÍAS, Christian, Curso Sobre Derecho y Código Tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007, pág. 75.

4.1.3. El Hecho Generador.

Dentro de los conceptos que están relacionados con el problema de estudio, también es necesario conocer lo que es el hecho generador, al cual se lo ha descrito en la siguiente forma:

> ***"El hecho generador del impuesto es el conjunto de circunstancias o de hechos, presupuestos fácticos a cuyo apreciamiento la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria. Puede ser un hecho material, ejemplo: la importación de un vehículo; un acto jurídico, ejemplo: celebración de un contrato; el ejercicio de una actividad económica, ejemplo: el comercio; una actividad lucrativa, ejemplo: obtención de renta. El hecho imponible es una "reserva legal", lo que quiere decir que debe ser establecido por la propia ley"[7].***

Este concepto es en realidad muy explicativo, pues permite establecer que el hecho generador es el presupuesto establecido en la ley para que tenga lugar el nacimiento de una obligación tributaria. Este presupuesto puede ser de muy distinta naturaleza, así por ejemplo se tratará de un hecho material como la importación de materia prima; de actos jurídicos como la celebración de contratos; de la ejecución de actos de comercio o de negocios que generen algún tipo de lucro. Hay que puntualizar que el

[7] REYES, Germán, "Alternativas para Controlar la Evasión Tributaria en el Ecuador, Instituto de Altos Estudios Nacionales, Quito-Ecuador, 2005, pág. 48.

hecho generador está sustentado en el principio de reserva legal, esto significa que debe estar claramente singularizado en la Ley.

Otro concepto sobre el hecho generador, lo define de manera concreta en los siguientes términos:

> ***"La situación o presupuesto de hecho, adoptado por la ley como determinante de la tributación"[8].***

En este caso se considera que el hecho generador es el presupuesto de hecho señalado en la ley, como generador de la tributación, es decir de la potestad del Estado para exigir el pago del tributo impuesto para la actividad descrita como presupuesto cuya verificación, obliga al contribuyente al pago de la obligación generada.

Desde mi opinión personal considero que el hecho generador es el presupuesto establecido en la norma jurídica tributaria, que al verificarse da lugar al surgimiento de una obligación y de una relación entre el Estado representado por la administración tributaria y los contribuyentes, que quedan obligados al pago del tributo descrito en el precepto legal. Más adelante en la parte pertinente al marco jurídico precisaré cual es el concepto de hecho generador en la legislación tributaria ecuatoriana.

---

[8] GUILIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Tomo I, Décimo Séptima Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 2002, pág. 235.

4.1.4. Los Tributos.

Dentro de la recopilación conceptual, de los elementos que están relacionados con la investigación, me refiero enseguida a los tributos.

"Tributo. Ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento.

FONROUGE, define al tributo como "prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público".

Los tributos pueden ser tasa, contribuciones especiales o impuestos"[9].

De acuerdo a lo indicado en el primer párrafo el tributo se refiere a los ingresos públicos, que son considerados como de derecho público, puesto que nacen por el imperio de una norma jurídica, situación que los diferencia de los ingresos privados, cuya fuente de origen es el negocio jurídico de carácter privado, verbigracia los realizados mediante la celebración de contratos como el de compraventa o el arrendamiento, que a diferencia de

[9] DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA SIGLO XXI, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid-España, 2001, ,pág. 1404.

los tributos están regulados por las normas del derecho privado y específicamente por el derecho civil y de comercio.

Se hace referencia en la cita al criterio de uno de los tratadistas más reconocidos en el estudio del derecho tributario, como es el argentino Carlos Giuliani Fonrouge, que considera a los tributos como aquellas prestaciones de carácter obligatorio que se pagan generalmente en dinero, y que son el resultado del ejercicio del poder coercitivo del Estado en virtud de su poder imperativo, este tipo de prestaciones originan relaciones jurídicas objeto del derecho público.

En la parte final se hace referencia a la clasificación de los tributos que de acuerdo con la naturaleza de la imposición y la causa de la que proviene la misma, se dividen en tasas, contribuciones especiales o impuestos, tipos de tributos que se estudiarán de forma más detallada en el marco doctrinario de la investigación.

> ***"El tributo en cuanto ingreso público de Derecho Público que permite dotar a la Administración de fondos públicos y que tiene una prioritaria función recaudatoria es la arquetípica fórmula de erogación de riqueza para la satisfacción de necesidades públicas en las sociedades que han alcanzado un cierto grado de desarrollo, siendo un concepto que cuenta además con una significación muy precisa como instrumento de política económica. Además el tributo tiene la condición de un "instituto***

jurídico" que se manifiesta como una obligación del particular con contenido económico"[10].

Es coincidente esta opinión con las anteriores en cuanto a considera al tributo como un ingreso público regulado por el derecho público, a través del cual el Estado, mediante la administración tributaria obtiene fondos públicos destinados a satisfacer el bienestar colectivo, el tributo cumple una función de naturaleza recaudatoria y se convierte de este modo en el modelo a través del cual se logra la erogación de riqueza de los particulares para satisfacer las necesidades colectivas, en aquellas organizaciones sociales o sociedades que han alcanzado un adecuado nivel de desarrollo.

El tributo se trata de un concepto que tiene un significado concreto ya que sirve como un instrumento de política económica por parte del Estado, y se trata además de una institución jurídica por la cual surge una obligación para los particulares, de contenido netamente económico de aportar con el pago de aportes económicos, como mecanismo para financiar la gestión estatal orientada a atender los requerimientos y necesidades de la población en general.

"El tributo es la prestación pecuniaria coercible de uno o más sujetos al Estado quien por ley tiene derecho de exigirla.

[10] GARCÍA NOVOA, Santiago, La Problemática del Concepto Constitucional de Tributo, Universidad Santiago de Compostela, Galicia-España, 2004, pág. 41.

Una prestación es lo que una persona debe dar o hacer a favor de otra. En el caso de las prestaciones tributarias, en general, son de carácter pecuniarias. O sea que esta prestación consiste en la obligación de entregar sumas de dinero. Estas prestaciones son coercibles en el sentido de que no son de carácter consensual, no requiere el consentimiento de las partes. Estas partes son denominadas "Sujeto Pasivo" y "Sujeto Activo"."[11].

Según la cita, el tributo consiste en una prestación de carácter pecuniaria, que el Estado, puede exigir aplicando su poder coercitivo, a uno o más sujetos, quienes por ley están en deber de pagarla, el ente estatal como sujeto activo del tributo tiene potestad para exigir que el mismo sea cancelado.

En la segunda parte de la cita, se deja claro que jurídicamente se entiende como prestación a lo que una persona está obligada a dar, o hacer en favor de otra. En el ámbito tributario, todas las prestaciones tienen una naturaleza pecuniaria, pues se traducen en el deber de pagar una cantidad de dinero a la administración tributaria. El cumplimiento de las prestaciones tributarias puede ser exigido coercitivamente por el Estado, pues que su naturaleza no es de tipo consensual, es decir no se requiere para su configuración el consentimiento de las partes. Esta última situación obedece desde mi punto de vista al hecho de que los tributos nacen por una imposición legal y una vez que una persona incurre en el presupuesto

[11] STERNBERG, Alfredo Ricardo, "Derecho y procedimiento tributario" Segunda Edición, Editorial Errepar, Buenos Aires-Argentina, 2010, pág. 25.

descrito en la ley, está obligada indefectiblemente a cancelar el tributo correspondiente. Las partes que intervienen en el tributo, son el sujeto activo y el sujeto pasivo a los cuales me referiré de forma particular en el desarrollo del marco doctrinario que se presenta más adelante en esta investigación.

Concluyendo se logra establecer que el tributo es el ingreso público que el Estado recibe en forma de prestaciones asumida por los particulares, como resultado de la imposición de una carga fiscal, por las actividades de naturaleza económica que realizan; todo lo concerniente al tributo está sujeto a los principios y garantías que se encuentran contenidas en el ordenamiento jurídico constitucional y legal vigente en el ámbito tributario.

4.1.5. Los Intereses.

Finalmente para concluir lo relacionado con la recopilación de conceptos vinculados de alguna forma con el trabajo investigativo voy a referirme a continuación a los intereses.

> ***"Interés. Provecho, beneficio, utilidad, ganancia. Lucro o rédito de un capital; renta. Importe o cuantía de los daños o perjuicios que una de las partes sufre por incumplir la otra la obligación contraída. Valor de una cosa"[12].***

[12] CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires-Argentina, 2001, pág. 461.

En este caso se hace referencia a los intereses como el beneficio o la utilidad que se obtiene, de un capital. También se alude con el término interés de acuerdo a lo planteado en la cita, al importe o la cuantía de los daños que una parte sufre a consecuencia del incumplimiento de la obligación, en el que incurre la otra. También se aplica este criterio para designar el valor de una cosa. Yo creo que el concepto más adecuado es el que se refiere al beneficio que se obtiene respecto de la inversión o de la gestión económica en la que se involucra una determinada cantidad de capital, es decir de dinero.

> ***"Interés. Provecho, utilidad, ganancia. | Valor que en sí tiene una cosa.| Lucro producido por el capital. | Conveniencia o necesidad de carácter colectivo en el orden moral o material. | En su forma plural, quiere decir bienes de fortuna.***
>
> ***El interés se llama compensatorio cuando está destinado a indemnizar el daño o perjuicio producido total o parcialmente con el incumplimiento de una obligación; compuesto, cuando se calcula sobre un capital y sus intereses acumulados; convencional, cuando ha sido pactado en un contrato; legal, cuando su cuantía está determinada por la ley; judicial, cuando corre desde la interposición de la demanda o desde una intimación previa; moratorio, cuando se destina a reparar el perjuicio resultante de la mora en el cumplimiento de una***

***obligación; usurario, si excede con mucho de la tasa máxima legalmente establecida'*[13].**

De un modo muy general, los intereses hacen referencia a la ganancia o utilidad que se obtiene en la realización de un negocio, por lo tanto se trata del valor atribuido a una cosa, o el provecho que genera una determinada cantidad de capital.

El interés puede adoptar diferentes características o denominaciones, así recibe el nombre de compensatorio, cuando su cobro se destina a la indemnización del perjuicio producido por el incumplimiento de una obligación; se llama interés compuesto el que se calcula sobre el capital y los intereses acumulados; será convencional, cuando el valor del interés a cobrar se encuentra pactado en un contrato y obedece al acuerdo de voluntades manifestadas al respecto; es interés legal el que se encuentra previsto en la ley que a través de la norma correspondiente determina su cuantía; se denomina interés judicial aquel que corre desde la interposición de una demanda para el cobro de un obligación insatisfecha; recibe el nombre de interés moratorio aquel que se destina a que se repare el perjuicio ocasionado por la mora en el cumplimiento de cierta obligación; finalmente tenemos el interés usurario que está prohibido por la ley, pero que se verifica cuando el valor del interés exigido supera la tasa máxima establecida por los organismos competentes y señalada en las normas

[13] OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 1ª Edición Electrónica, Editado por Datascam S.A., Ciudad de Guatemala-Guatemala, 2007, pág. 508-509.

legales pertinentes. En el caso de los intereses generados en relación con el pago o el incumplimiento de obligaciones tributarias, es un interés legal puesto que son las normas jurídicas las que imponen la obligación del pago de dicho interés.

> ***"Interés. El beneficio que saca el acreedor del dinero que se le debe, esto es la cantidad que el acreedor percibe del deudor además del importe de la deuda"[14].***

Este concepto más sencillo en su elaboración permite entender de mejor manera que es el interés, el cual debe ser entendido como el beneficio que obtiene el acreedor de una determinada cantidad de dinero, al percibir además del importe de la de una deuda valor adicional, que representa la rentabilidad por el tiempo en que dicho capital estuvo en manos de otra persona o fue destinado a una inversión de tipo financiero. En el caso analizado sería el beneficio percibido por el contribuyente, por la cantidad indebidamente pagada o cancelada en exceso a la administración tributaria.

Para terminar este análisis señalo que desde el punto de vista económico y financiero, que es el que interesa en el presente trabajo de investigación los intereses se refieren a la rentabilidad que se obtiene de la inversión de un determinado capital, en el caso estudiado es la rentabilidad que se genera sea para el sujeto activo o el sujeto pasivo de la actividad tributaria en caso de determinarse mediante la resolución correspondiente el

[14] ROMBOLA, Nestor Darío, REBOIRAS, Lucio Martín, Diccionario Ruy Díaz de Ciencias Jurídicas y Sociales, Editorial DISELI, Buenos Aires-Argentina, 2005, pág. 547.

pago a su favor de intereses por cualquiera de los conceptos debidamente señalados en la ley, en caso de pago indebido o pago en exceso es la rentabilidad que recibiría el sujeto pasivo, por la cantidad indebidamente pagada o cancelada en exceso.

4.2. MARCO DOCTRINARIO

4.2.1. Clasificación de los Tributos.

La categoría general de los tributos, doctrinaria y legalmente admite una clasificación, situación que se advierte también en el caso de la legislación ecuatoriana, en donde se determina que éstos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales. Seguidamente me refiero a cada una de estas especies en particular:

Los impuestos. Respecto a esta especie de tributo, los tratadistas del derecho tributario han planteado criterios como los que siguen.

> ***"Los impuestos son 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"[15].***

En la cita se puede establecer que los impuestos son una especie de tributos en donde el hecho imponible no está constituido por la prestación de un servicio en favor del contribuyente, ni por la realización de alguna obra o

[15] GONZÁLEZ Eusebio y LEJEUNE Ernesto, Derecho Tributario I, Tercera Edición, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca-España, 2003, pág. 188.

actividad por parte de la administración en su beneficio. El hecho imponible en los impuestos está dado por los negocios, actos o hechos de naturaleza económica y de implicación jurídica, por los cuales se hace evidente la capacidad de un sujeto para contribuir con el Estado, al ser el poseedor de un patrimonio o al intervenir en la adquisición de bienes o en gastos que le representen algún beneficio o renta.

> ***"El impuesto es una prestación pecuniaria, exigible por el Estado en forma forzada con motivo del acaecimiento de un determinado hecho y en el cual el nacimiento de la obligación tributaria es independiente de toda retribución o beneficio del Estado al obligado a su cumplimiento.***
>
> ***Puede decirse entonces que, el impuesto es una prestación pecuniaria, requerida de personas individuales o físicas, y morales o jurídicas de derecho privado y de manera eventual de derecho público, según sus facultades contributivas, por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida determinada, para la satisfacción de las cargas públicas del Estado, con la intervención del poder público.***
>
> ***Se puede observar que, el impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente, es decir, que el impuesto participa de las características comunes a todo tributo; sin embargo, distingue en él la circunstancia que no es posible visualizar el beneficio o contraprestación que el obligado pueda recibir del cumplimiento del mismo"[16].***

[16] MONTUFAR HERNÁNDEZ, Consuelo Yusiry, LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA

Se ratifica que el impuesto consiste en una prestación de carácter pecuniario que el Estado exige en ejercicio de su potestad impositiva, y que el contribuyente debe cumplir de forma forzada al haber incurrido en la celebración de un hecho o acto, que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por lo tanto se trata de una especie de tributo, que es independiente de la posibilidad de que la persona que paga el tributo, reciba algún beneficio o provecho de parte del Estado en contraprestación por el impuesto pagado. Se trata el impuesto de una prestación en dinero, que se requiere a personas naturales y jurídicas, de acuerdo con su capacidad contributiva, por parte de la autoridad competente, sin posibilidad de ninguna de recibir una contraprestación, pues estos recursos están destinados a la satisfacción del ingreso del Estado, para que este satisfaga los costos de la prestación de servicios y atención de las necesidades de la comunidad, una vez que ingresan a la administración tributaria los impuestos al igual que los demás tributos son administrados por los órganos del poder público.

Se establece en la parte final de la cita analizada que el hecho generador que da logar a la obligación de pagar un impuesto, es independiente de que el Estado o los órganos de la administración pública realicen alguna actividad en beneficio del contribuyente, por lo tanto al cancelar este tipo de tributo, es posible percibir el provecho que recibe el sujeto pasivo de la obligación tributaria.

REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, Universidad San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2011, pág. 7-8.

Se ha encontrado la siguiente opinión interesante, respecto de los criterios que debe aplicar la administración tributaria para el cobro de los impuestos.

> ***"Los impuestos deben ser horizontalmente equitativos, esto es, deben afectar de igual manera a personas que tienen igual capacidad contributiva. A su vez, deben ser verticalmente equitativos, en el sentido que las personas con mayor capacidad contributiva deben pagar proporcionalmente más impuestos"[17].***

Los criterios expresados obedecen al principio de equidad que es aplicable en materia tributaria, pues se expone claramente que los impuestos deben recaudarse de manera equitativa, es decir afectar de igual manera a las personas que tienen la misma capacidad contributiva, asimismo debe aplicarse la equidad en el sentido de que personas que tienen una mayor capacidad de contribución deben pagar más impuestos, que aquellas que tienen un menor ingreso económico, esto obedece a un criterio de proporcionalidad que debe ser aplicado en materia tributaria.

Retomando las opiniones que se presentaron al conceptuar los tributos, sostengo que los impuestos constituyen el tipo básico de tributos, pues en ellos no existe una contraprestación de parte del Estado, sino que éste impone una carga tributaria a quien demuestra que tiene capacidad

[17] DE LUIS, Michael Jorratt, Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia, Banco Interamericano de Desarrollo, Bogotá Colombia, 2010, pág. 3.

económica para contribuir con el ente estatal en el financiamiento del presupuesto destinado a la atención de las necesidades sociales. Lo que hace diferente al impuesto de las demás especies de tributo, es que en este caso el contribuyen no recibe ninguna contraprestación directa de parte del Estado, es decir no se beneficia de un servicio o de una obra ejecutada por la administración en su provecho particular. El pago del impuesto representa según el ente fiscal, un beneficio para todos los ciudadanos al ser destinados los recursos que ingresan por este concepto a la construcción de obras y a la prestación de servicios para todos los integrantes de la sociedad.

Las tasas. Se trata de otra clase de tributo, respecto a la cual he podido obtener los siguientes aportes doctrinarios.

> ***"Las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de un modo particular al sujeto pasivo. El hecho imponible es una prestación administrativa cuya contraprestación por el beneficiario es el pago del tributo.***
>
> ***El elemento distintivo de la tasa es la prestación de un servicio público hacia el sujeto pasivo. El Estado o el ente público se obliga a entregar o prestar un servicio normalmente mensurable, cuya contraprestación es el pago de la tasa y su cuantía debe ser***

equivalente al costo de producción del servicio y su sostenimiento"[18].

Se identifica como característica esencial de las tasas, que le hecho generador que da origen a la posibilidad de que se imponga y recaude este tipo de tributo, es la utilización por parte del contribuyente de un espacio público, o que la administración ejecute alguna actividad que represente beneficio para el sujeto pasivo de la obligación tributaria. Por lo tanto se establece que el hecho objeto de la imposición tributaria realizada a través de la tasa, es la prestación que realiza la administración en beneficio del contribuyente que como contraprestación al beneficio recibido debe pagar la tasa determinada por el órgano competente.

Se distingue como un elemento esencial de la tasa, que el cobro de la misma requiere una prestación de un servicio por parte de una entidad pública en beneficio del sujeto pasivo.

Es decir, el Estado a través de las instituciones se obliga a la prestación de un servicio susceptible de valoración económica, por el cual se exige una contraprestación de parte de los beneficiarios, que consiste en el pago de una tasa, que generalmente consiste en un valor que está en proporción a los costos que invierte el Estado para producir el servicio y realizar las actividades para su adecuado mantenimiento.

---

[18] CARRETERO, Adolfo, Derecho Financiero, Edición Actualizada, Editorial Santillana, Madrid España, 2000, pág. 136.

"Cuando el Estado, actuando como tal ente público, trata de satisfacer una necesidad colectiva por medio de una actividad que se concreta en prestaciones individualizadas a sujetos determinados, destinadas directa e inmediatamente a ellos, y en base a estas prestaciones hace pagar a estos sujetos un tributo, tal tributo debe incluirse entre las tasas.

La tasa es así, un tributo cuyo hecho imponible consiste en una actuación de la Administración que se refiere, que afecta directa e inmediatamente al sujeto pasivo"[19].

Es decir cuando el Estado realiza actividades destinadas a ofrecer prestaciones individualizadas a sus ciudadanos, mediante uno de los órganos de la administración pública, y destina dichas prestaciones de manera directa e inmediata a estas personas, les hace pagar un tributo, que se conoce como tasa, el cual para su valoración considera como base el valor de la prestación realizada en beneficio del sujeto pasivo del tributo.

Por lo tanto, la tasa como especie de tributo, tiene como hecho imponible una actuación de las entidades de la administración pública, y afecta directa e inmediatamente a la persona que se beneficia de la prestación realizada por estas entidades, la cual generalmente se traduce en algún tipo de servicio público. Esto se entiende porque se paga tasas por ejemplo por los servicios de: energía eléctrica, agua potable, entre otros.

[19] FERREIRO LAPATZA, José Juan, Tasas y Precios, Los Precios Públicos, Universidad de Barcelona, Barcelona España, 2010, pág. 89.

En concreto la tasa debe ser definida como la especie de tributo, que está obligado a pagar la persona que se beneficia de un servicio prestado por la administración pública, al órgano o entidad que realiza esta prestación. Es obvio que el valor de la tasa tiene que guardar proporcionalidad con la inversión que realiza el ente administrativo para producir el servicio y los costos en la gestión para su adecuado sostenimiento.

Las contribuciones especiales. Son otra especie de tributos, sobre la cual, en la recopilación bibliográfica se obtuvo las siguientes opiniones de carácter doctrinario.

> ***"Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos"[20].***

Según lo señalado, son contribuciones aquella especie de tributo cuyo hecho generador, que constituye la base para la imposición de la carga tributaria por parte del Estado, es la obtención por parte del sujeto pasivo del tributo, de un beneficio que generalmente está representado por el aumento

[20] CHAMORRO, José Antonio, La financiación de obras públicas locales mediante contribuciones especiales: una oportunidad para el resurgimiento de un viejo tributo, Departamento de Derecho Administrativo y Financiero de la Universidad de Salamanca, Salamanca-España, 2010, pág. 4.

de la plusvalía o del valor de sus bienes inmuebles, a consecuencia de la realización de obras públicas, este concepto explica de manera clara que son contribuciones especiales aquellos tributos que una persona paga cuando recibe un beneficio directo como consecuencia de la ejecución de una obra pública por parte de los entes estatales.

> ***"En lo que se refiere a la contribución especial "es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de actividades estatales" y una de sus especies –la contribución de mejoras- tiene como finalidad financiar parcialmente la realización de obras públicas (como es el caso de la pavimentación, construcción de subterráneos, puentes o túneles entre otras). En este sentido, esta especie tributaria pareciera la opción más acertada y razonable para el cobro de las plusvalías en el planeamiento urbano"[21].***

De acuerdo con lo señalado la contribución especial, constituye una clase de tributo, que se paga por la obligación que tiene como hecho generador, el beneficio que el contribuyente recibe de la acción del Estado o de sus deferentes organismos; existe una especie particular, denominada contribución de mejoras, que tiene como finalidad el financiamiento de la ejecución de obras públicas, que benefician a la colectividad y mejoran las condiciones de vida especialmente en los centros poblados, tales son por

[21] MALETTI, Magdalena, ALBORNOZ, Juan José, Captación de Plusvalías en el Planeamiento Urbano, Buenos Aires-Argentina, 2010, pág. 280.

ejemplo la apertura y pavimentación de vías, la construcción de aceras, puentes, entre otras obras importantes.

La contribución especial, es una especie de tributo, que está en directa relación con el cobro de la plusvalía, especialmente en los inmuebles ubicados en las jurisdicciones urbanas del territorio de un país.

Tomando en cuenta los criterios que se han indicado se establece que son contribuciones especiales, los tributos que se pagan como consecuencia de la ejecución de una obra por parte de la administración pública, la cual representa un beneficio directo para el contribuyente o para los bienes inmuebles que son de su propiedad, este tipo de tributo debe ser cancelado especialmente por quienes viven en centros poblados en donde es común la ejecución de obras para promover el desarrollo y la mejor calidad de vida de los habitantes.

4.2.2. El Sujeto Activo de la Obligación Tributaria.

Dentro de la obligación tributaria intervienen como en toda relación jurídica, dos sujetos, uno activo y otro pasivo. En este caso haré referencia al sujeto activo de la obligación tributaria.

> ***"Se define al SUJETO ACTIVO como el "ente acreedor del tributo", identificando con esa descripción a una de las partes de la relación jurídica, que en los términos fijados en la Ley, posee***

el derecho del crédito y como tal está dotada de una serie de facultades y poderes, que hacen posible y regulan el cumplimiento de la obligación tributaria atribuida a los deudores o sujetos pasivos. Pero es menester aclarar que esta relación no se produce directamente entre el ente público beneficiario del tributo, sino a través de la administración cuyas competencias y facultades establece la misma ley, para hacer efectivas las obligaciones impuestas, esto es realizar la liquidación del monto impositivo, comprobar las determinaciones de los contribuyentes, recaudar, controlar el cumplimiento de las obligaciones formales, etc.

Si bien hemos convenido en este estudio, que el Estado es el titular de Potestad Tributaria, en cuanto ella se refiere a la facultad para crear los tributos, mediante uno de sus órganos: el Poder Legislativo; así mismo, debemos estar de acuerdo que jurídicamente es también el sujeto activo de la relación jurídica establecida por la ley para los tributos nacionales; sin embargo de lo cual, la relación con los contribuyentes no es directa, y más bien esta se produce por intermediación de órganos específicos que forman parte del poder ejecutivo y que se los ha denominado Administración Tributaria, lo cual permite establecer la distinción entre la potestad impositiva y la potestad de recaudación, la primera corresponde a quienes son los acreedores de los tributos creados por la ley –el propio Estado u otros entes públicos- y la segunda a los órganos establecidos en ella, a quienes encarga la gestión que permita hacer efectiva la prestación"[22].

[22] PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Colegio de Abogados del Azuay, Cuenca-Ecuador, 2003, pág. 71-72.

Obviamente el sujeto activo dentro de la relación tributaria, es el ente acreedor del tributo, que se convierte en una de las partes del vínculo jurídico, al cual la ley le da el derecho de crédito y las facultades necesarias para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria, en contra de quienes tiene la condición de sujetos pasivos o deudores del tributo.

Es importante la aclaración que hace el autor del criterio doctrinario citado, en el sentido de que la relación entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no se produce directamente con el órgano de la administración pública que se beneficia de la percepción del tributo, sino que se cumple a través de la administración a la cual la ley le otorga las facultades y competencias necesarias para ejercer las acciones correspondiente a la liquidación de la carga tributaria, controlar el cumplimiento de las obligaciones formales y ejercer la recaudación de los valores pertinentes.

Se debe entender que el titular de la potestad en materia tributaria es el Estado ecuatoriano, pues éste a través de la función legislativa, crea los tributos a través del acto legislativo correspondiente, además se convierte en el sujeto activo de la relación jurídica proveniente de la obligación tributaria, pero no se vincula de una manera directa con los contribuyentes, sino que ejerce la potestad recaudatoria a través de la denominada administración tributaria, que ejerce la recaudación de los tributos.

El Estudio del sujeto activo de la obligación tributaria permite establecer con claridad diferencias importantes en cuanto tiene que ver con la potestad impositiva y la potestad de recaudación. Pues la potestad impositiva, corresponde a todos aquellos órganos o entidades que son acreedores de los tributos establecidos por la Ley, es decir al propio Estado o a los demás órganos que forman parte de los diferentes niveles de la administración pública, mientras que la potestad recaudatoria corresponde únicamente a los órganos de la administración tributaria, que se encargan del cumplimiento de todas las acciones o gestiones orientadas a garantizar que la prestación a la que están obligados los contribuyentes se haga efectiva.

Por lo tanto el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado y sus instituciones, que ejercen una potestad impositiva, la cual da lugar a que la administración tributaria pueda aplicar la potestad recaudatoria, y obtenga de los contribuyentes el pago de los tributos, y las diferentes especies de éstos de acuerdo con la naturaleza de la actividad económica por la que se aplica la imposición.

4.2.3. El Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

La otra parte que interviene en la relación jurídica de orden tributario y en la obligación que esta implica, es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir quien asume la obligación del pago del tributo por adecuar

su conducta al presupuesto descrito en la ley como hecho generador respecto al cual he creído conveniente presentar algunas referencias doctrinarias, como las siguientes:

> ***"El sujeto pasivo se trata de la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a este cargo, es decir el pago de las Obligaciones Tributarias.***
>
> ***Esta definición, sin embargo, tiene algunos aspectos que es conveniente mencionarlos. En primer lugar, esta designación a decir de Martín y Rodríguez Usé, "puede ser a título propio o de un tercero; en el primer caso con forme a la terminología empleada por el derecho positivo argentino, al sujeto pasivo se lo conoce con la denominación de contribuyente, y en el segundo como responsable", es decir, como veremos más adelante, el Sujeto Pasivo, no es una única categoría, sino que comprende a varias personas o entes.***
>
> ***El contribuyente o deudor principal es la persona que está en la obligación de satisfacer la deuda tributaria a título propio. También se puede afirmar que es la persona respecto de la cual se verifica la causa jurídica del tributo, o sea, aquella en quien se verifica directamente la situación prevista por la norma legal para dar origen a la obligación tributaria.***
>
> ***Aparte del obligado principal existen otras personas a quien la Ley les impone el pago de la obligación tributaria, pese a no tener la calidad de contribuyentes.***

Es decir, estamos frente al caso de personas a quienes la Ley les impone obligaciones con la exclusiva finalidad de asegurar la percepción exacta de los Tributos"[23].

Tomando en cuenta lo dicho, se denomina como sujeto pasivo a la persona que está señalada de forma expresa o implícita por la ley, como obligada al pago de las obligaciones tributarias. El sujeto pasivo, puede comparecer a título propio o en nombre de un tercero, en el primer caso se denominará como contribuyente y en el segundo como responsable. Para clarificar de mejor forma esta situación se plantea el siguiente comentario:

Recibe el nombre de contribuyente la persona que tiene la condición de deudor principal, es decir quien está la obligación de satisfacer el crédito tributario por sí mismo. Explicando de mejor forma esta situación se establece que contribuyente es la persona que con su conducta configura el presupuesto señalado en la ley como causa jurídica para el tributo, y en consecuencia se convierte en deudor de una obligación tributaria.

Por su parte, se considera como responsable a otras personas que sin tener la calidad de contribuyentes, están obligados por la ley al pago de la obligación tributaria, es decir se trata de una imposición que hace la norma jurídica a otras personas con la finalidad exclusiva de asegurar que el sujeto activo perciba de manera efectiva los tributos.

[23] VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, Régimen Tributario y de Aduanas, Universidad Técnica Particular de Loja, Loja-Ecuador, 2007, pág. 87-89.

4.2.4. Derechos del Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria.

Los sujetos pasivos de la obligación tributaria son titulares de los derechos previstos en las normas constitucionales y legales que rigen en esta materia, pero puntualmente en el Ecuador por parte del Servicio de Rentas Internas, que representa a la administración tributaria en el país, se les garantiza la vigencia de los siguientes derechos.

"1. Derecho a ser tratado con el debido respeto, consideración y cortesía, por el personal de la Administración Tributaria.

2. Derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Derecho a que la actuación de la Administración Tributaria sea ágil, transparente, participativa, orientada a la calidad y mayor simplicidad posible, eficiente, y en la forma que les resulte menos onerosa a los obligados tributarios.

4. Derecho a conocer el nombre de los funcionarios encargados de la atención al público.

5. Derecho a presentar peticiones, solicitudes y reclamos ante la Administración Tributaria de conformidad con la ley.

6. Derecho a recibir una respuesta, pronunciamiento o resolución de la Administración Tributaria, dentro de los plazos establecidos previamente en las leyes tributarias, según el procedimiento administrativo de que se trate.

7. Derecho a que sus peticiones y reclamos sean resueltos motivadamente en los términos previstos por la ley.

8. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones por él presentadas, así como derecho a obtener certificación de los documentos presentados ante la Administración Tributaria y de las actuaciones administrativas en las cuales sea parte.

9. Derecho a que la información personal que proporcione a la Administración Tributaria sea utilizada por esta únicamente para fines tributarios y que la misma no sea cedida a terceros sin el conocimiento y autorización del contribuyente, a menos de que se trate de una disposición judicial o de autoridad competente.

10. Derecho a acceder a los registros y documentos que formen parte de un expediente y que se mantengan en los archivos administrativos. Estos únicamente podrán ser solicitados por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, de conformidad con la ley.

11. Derecho al debido proceso en sus relaciones con la Administración Tributaria.

12. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, siempre que el sujeto pasivo indique la fecha y procedimiento en el que los presentó y que los mismos se encuentren vigentes.

13. Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.

14. Derecho a interponer los medios de defensa previstos en la normativa contra cualquier acto administrativo.

15. Derecho al reconocimiento de los beneficios o regímenes fiscales aplicables de conformidad con la ley.
16. Derecho a participar gratuitamente en cursos de capacitación tributaria, organizados por la institución y dirigidos a la ciudadanía.

17. Derecho a formular quejas, sugerencias y felicitaciones en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria.

18. Derecho a denunciar malos tratos, extorsiones o cualquier otra actuación indebida de algún funcionario o empleado de la Administración Tributaria"[24].

El contenido de la cita permite establecer que la gama de derechos reconocidos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria es muy amplia, y que todo se orienta a garantizar que la relación entre el Estado y los contribuyentes se ajuste a los preceptos legales pertinentes; en este afán se reconocen derechos importantes como: recibir un trato respetuoso, cortés y considerado de parte del personal que presta sus servicios para la administración tributaria; el derecho a ser informado sobre sus derechos y obligaciones en el ámbito tributario; el derecho a que los actos de la administración tributaria sean ejecutados de forma ágil, transparente, y con la mayor simplicidad posible propendiendo a la eficiencia y a la disminución

[24] www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/...7ed2.../gen--018986.pdf

de gastos para los contribuyentes; el derecho a conocer el nombre de los servidores que le prestan atención; uno de los derechos más importantes y que están relacionados de forma directa con el presente trabajo investigativo es el de poder presentar solicitudes y reclamos ante las autoridades de la administración tributaria sometiéndose para ello a las exigencias y formalidades previstas en la Ley; en concordancia con el derecho anterior el contribuyente está asistido del derecho a recibir una respuesta o resolución por parte de la autoridad de la administración pública requerida, que deberá contestar la petición o reclamo en los plazos previstos en las normas legales; el derecho a la motivación delas resoluciones dictadas por las autoridades administrativas; el contribuyente tiene derecho a obtener certificación y copia de todos los documentos presentados ante la administración tributaria así como de las actuaciones administrativas en que de alguna forma participa; derecho al sigilo de la información en el sentido de que los datos personales proporcionados a la administración tributaria, sean utilizados sólo por esta con fines tributarios y no pueda ser proporcionada a terceros sin autorización del sujeto pasivo u orden judicial expedida por la autoridad competente; el derecho a acceder a la documentación que formen parte de un expediente y que consten en los archivos administrativos cuando sea parte del procedimiento tributario; el derecho al debido proceso; el derecho a no aportar la información que ya ha sido presentada a la administración tributaria siempre que precise con claridad la fecha y procedimiento en que fueron presentados; el derecho a conocer el estado del trámite de los

procedimientos en los que es parte; el derecho a interponer todos los medios de defensa contemplados en la normativa legal, contra los actos administrativos; el derecho a que se le reconozcan los beneficios o regímenes especiales previstos en la Ley; el derecho a participar de forma gratuita en los cursos de capacitación tributaria dirigidos a la ciudadanía; el derecho a dirigir quejas, y sugerencias a la administración tributaria; y finalmente tiene el derecho a denunciar los malos tratos, proposiciones ilegales o cualquier otra actuación indebida de un servidor de la administración tributaria.

Como se establece en el análisis anterior el catálogo de derechos reconocidos por la administración tributaria al contribuyente es bastante amplio, pero es necesario insistir en el hecho de que en la población falta cultura tributaria por cuanto no conocen los derechos que les asisten y menos los mecanismos para poder hacerlos efectivos.

4.2.5. Los Principios del Derecho Tributario.

El derecho tributario, está enmarcado dentro de algunos principios constitucionales y legales, los cuales han sido descritos también por la doctrina, por lo que enseguida hago una breve referencia a cada uno de ellos:

"PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Clásico fundamento de toda imposición, el de la reserva legal que supone que el tributo así como cualquier otra prestación coactiva a favor del ente público solo debe ser creado mediante una ley y solo ella puede modificarlo o abolirlo"[25].

El principio de legalidad constituye como lo señala la cita, el fundamento para que pueda aplicarse la imposición tributaria a los contribuyentes, es conocido también con el nombre de reserva legal, y consiste básicamente en que los tributos y cualquier otra prestación de naturaleza coactiva que realizan los ciudadanos en favor del Estado y de los entes públicos que representan a éste, únicamente deben ser creados por una norma legal, y que sólo a través de la expedición de estos preceptos es posible modificar o abolir dichos tributos.

El principio de legalidad o de reserva de ley es el que plantea que los tributos nacen de la ley, y que únicamente a través de la expedición de una normativa legal se puede implementar modificaciones o decretar que los mismos queden abolidos.

"PRINCIPIOS DE GENERALIDAD E IGUALDAD: Estos dos principios están íntimamente ligados. Por su parte, la generalidad es el primer paso hacia la igualdad tributaria, ya que un sistema tributario solo será justo y el reparto de la carga equitativo en la medida en que todos los que deben tributar lo hagan en

[25] PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Colegio de Abogados del Azuay, Cuenca-Ecuador, 2003, pág. 18.

proporción a su capacidad económica. En este sentido, nuestra Constitución establece taxativamente la obligación que tienen todas las personas de tributar, conforme su capacidad contributiva y sin distinciones, sean personas naturales o jurídicas"[26].

En el criterio doctrinario anterior se unifican dos principios importantes y que están estrechamente relacionados entre sí. En primer lugar se habla de la generalidad que constituye la base principal para lograr la igualdad tributaria, esto obedece a que un sistema tributario sólo será justo cuando la carga impositiva se distribuya de forma igualitaria, puesto que todas las personas están obligadas a pagar tributos en proporción a la capacidad económica que tienen. Por lo tanto constitucionalmente, se señala la obligación de todas las personas de contribuir con el Estado a través del pago de tributos, pero en base a su capacidad contributiva, a partir de la cual no existirá distinciones, como tampoco se lo hará en consideración a si la persona obligada a aportar con el pago de tributos es una persona natural o jurídica.

"EL PRINCIPIO DE EQUIDAD: Está relacionado con el de generalidad, de igualdad y con la justicia tributaria. Doctrinariamente, tiene dos manifestaciones, la equidad horizontal, que citando a Cruz de Quiñónez requiere que los contribuyentes con el mismo ingreso real se encuentren en circunstancias similares en otros aspectos relevantes, deban

[26] MALDONADO STARK, José, RODRÍGUEZ PEREYRA, Raúl, Los Principios Materiales de la Justicia Tributaria, 2013, pág. 3.

pagar la misma cantidad de impuesto. Es decir, en este sentido se refiere a un tratamiento igual entre iguales.

Mientras que, la equidad vertical, de acuerdo a García Vizcaíno, consistiría en sustentar las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes. En este sentido se hace relación a un tratamiento desigual entre desiguales"[27].

Se deduce fácilmente que el principio de equidad guarda relación con otros principios específicamente con el de generalidad e igualdad, y propende como estos a que impere la justicia en materia tributaria. La doctrina asume que este principio puede manifestarse en dos formas, siendo equidad horizontal aquella por la cual los contribuyentes que poseen los mismos ingresos y se encuentran en circunstancias iguales deben pagar el mismo impuesto. Por lo tanto en este caso la equidad tributaria pretende un trato equitativo entre iguales. También existe la denominada equidad vertical, que doctrinariamente es asumido como la aplicación de reglas frente a circunstancias diferentes, es decir promueve un tratamiento desigual, entre desiguales.

"PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD: El principio de progresividad es catalogado como un principio de orden constitucional por cuanto sirve como instrumento de seguridad jurídica para los sujetos pasivos de la imposición, al lograr que la carga impositiva resultante de un hecho generador determinado guarde estrecha relación con la capacidad de pago manifestada por el

[27] CEVALLOS VACA, María del Carmen, Orientación del Sistema Tributario en el Ecuador a Partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2011, pág. 24.

contribuyente, estableciendo una gradación de la tarifa que deberá observar una serie de factores tanto de orden social como económicos".[28].

Efectivamente el principio de progresividad como los demás principios que se han estudiado, es de rango constitucional, y tiene como finalidad garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, procurando que los tributos que deben cancelar por haberse verificado un hecho generador esté en relación directa con la capacidad de pago que tiene el sujeto pasivo del tributo, esto quiere decir que el monto de la imposición tributaria se graduará considerando una serie de aspectos de orden social y económico relacionados con la situación del contribuyente. Este principio tiene relación con la justicia tributaria, puesto que pretende hacer que se logre un equilibrio entre la capacidad contributiva y la imposición tributaria, esto quiere decir que si los ingresos que percibe el contribuyente son bajos la imposición se hará considerando el monto; y de igual forma cuando el contribuyente mejora su situación y percibe mayores ingresos, la imposición tendrá que ser también mayor.

"PRINCIPIO DE EFICIENCIA: Primariamente este principio se relaciona con el Derecho Administrativo, y en el campo del Derecho Tributario, se procura que el Estado sea responsable por la administración eficiente de tributos, con la utilización

[28] ERAZO GALARZA, Daniela Estefanía, Evolución Histórica de las Principales Regulaciones Constitucionales y Legales del Régimen Tributario en el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2012, pág. 27.

sostenida de recursos, minimizando así los procedimientos en este campo.

Este principio tiene vinculación con el derecho administrativo, y en la esfera del derecho tributario, se busca que sea obligación del Estado lograr que las administraciones tributarias sean eficientes, de manera que tengan los mejores resultados, pero con una utilización moderada de recursos, es decir se busca minimizar los procesos tributarios"[29].

Es verdad que el principio de eficiencia tiene aplicación en la administración pública, pero también tiene vigencia en el ámbito de la administración tributaria, en donde a través de su incorporación se pretende garantizar que el Estado realice una administración eficiente de los tributos, haciendo para ello una utilización óptima de los recursos que intervienen en los procesos de recaudación, de manera que se simplifiquen los procedimientos.

Lo que se pretende con la aplicación del principio de eficiencia, es que el Estado garantice una actuación eficiente de la administración tributaria, para obtener los mejores resultados en cuanto se refiere a la recaudación, pero haciendo más ágiles los procedimientos tributarios y utilizando en forma óptima los recursos. Una finalidad específica de la eficiencia en materia tributaria, debe ser el de evitar gastos y pérdida de tiempo al contribuyente, y

[29] JHAYYA GARCÉS, Ivanna Shari, Exención del Pago del Impuesto a la Renta por Medio de Incentivos Fiscales para Nuevas Inversiones Productivas que Realicen las Sociedades, Universidad de las Américas, Quito-Ecuador, 2013, pág. 17.

brindar la atención expedita para que este pueda cumplir con sus obligaciones sin tener que afrontar contratiempos innecesarios.

"PRINCIPIO DE SIMPLICIDAD ADMINISTRATIVA: El principio de simplicidad administrativa, ataca a la complejidad de los trámites para pagar un tributo, en tiempo y recursos, así como también comprende una obligación para el legislador y para los administradores de tributos de simplificar la normativa existente"[30].

Se trata de un principio según el cual, es necesario simplificar los trámites administrativos, es decir se pretende evitar contratiempos innecesarios para el contribuyente al momento de pagar un tributo, esto implica tanto lo relacionado con el tiempo como con los recursos invertidos, aparentemente este es un principio que involucra únicamente a la administración tributaria y a sus servidores, sin embargo como lo señala el autor involucra también a los legisladores, que deben tratar de simplificar al máximo la normativa existente para que no sea la misma norma jurídica la que cree trabajas para que el contribuyente pueda cumplir con su obligación.

"PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD: Consiste en que "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna", conforme al citado principio, las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el

[30] Javier Bustos, Agua y Aceite, La "simplicidad administrativa" en los tributos, disponible en: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=4829:agua-y-aceitela-simplicidad-administrativa-en-los-tributos&catid=58:derecho-tributario

impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva'[31].

Se trata de un principio según el cual ninguna ley tributaria tendrá efecto retroactivo en perjuicio de una persona en particular, por lo tanto las leyes que contienen una imposición tributaria sólo son aplicables a las situaciones descritas en ellas como hecho generador, que se verifiquen con posterioridad a la vigencia de la norma. Si se pretende aplicar un tributo por un acto o hecho de significación económica realizado antes de la promulgación de la norma tributaria, ser considerará que la misma ha sido aplicada con efecto retroactivo.

En palabras sencillas, se puede decir que la irretroactividad de la ley en materia tributaria, se refiere a que sus normas regirán únicamente para lo venidero, es decir serán aplicables para la imposición tributaria por aquellas conductas descritas como hecho generador que se produzcan luego de promulgada la ley.

"PRINCIPIO DE TRANSPARENCIA: el principio de transparencia, dirigido tanto a las normas como a la administración tributaria en general, implica una rendición de cuentas periódica y clara, no sólo de lo recaudado sino también del gasto público, es decir, en lo que se utilizó los recursos provenientes del pago de tributos. Sin duda alguna, la intención del constituyente, al incluir este

[31] SÁNCHEZ, Juan Manuel, Principios Constitucionales de las Contribuciones, Universidad Autónoma de México, México D.F., 2010, pág. 4.

principio, fue el obligar a la administración a crear los mecanismos idóneos para informar a los contribuyentes del destino final de sus aportes, logrando así, transparentar el proceso y dar certeza a la ciudadanía sobre el gasto público"[32].

Según lo indicado, el principio de trasparencia, está relacionado tanto con las normas jurídicas como con la administración tributaria, y plantea la rendición periódica de cuantas a los administrados, y que estos puedan conocer de forma clara lo relacionado a la recaudación y a la inversión de lo recaudado en el gasto público, es decir los contribuyentes tenemos derecho a que se nos informe la manera en que se invirtieron los recursos provenientes del pago realizado a través de los diferentes tributos. La finalidad por la cual se incorporó este principio en el régimen constitucional, es que la administración tributaria de forma obligatoria, cree los mecanismos idóneos a través de los cuales pueda informar a los contribuyentes, a que se destinaron sus aportes, ello contribuye a transparentar la acción del régimen tributario y a que la ciudadanía en general tenga certeza sobre la inversión del gasto público. La transparencia radica entonces en un principio a través del cual se garantiza que los contribuyentes puedan acceder a información suficiente relacionada con la gestión de la administración tributaria, tanto en lo que se refiere a la recaudación como también en lo concerniente a la inversión de los ingresos obtenidos de la imposición tributaria.

[32] ALTAMIRANO, Fabián, Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política, Revista Novedades Jurídicas Número 31, Ediciones Legales, Quito-Ecuador, Enero 2009, pág. 10.

"PRINCIPIO DE SUFICIENCIA RECAUDATORIA: la suficiencia recaudatoria trata de promover e inducir que los tributos sean suficientes y capaces para poder cubrir las necesidades financieras en un determinado período y así el fisco logre sus objetivos primordiales e inherentes a los fines de los tributos; el sistema tributario debe tener suficiente poder recaudatorio para obtener el ingreso oportuno de los valores por concepto de tributos"[33].

Es un principio que tiene como finalidad garantizar que los tributos, que son parte importante de los ingresos públicos, sean suficientes para poder asumir las necesidades financieras del Estado en un determinado período económico, y de esta forma se logre cumplir con los objetivos por los cuales se realiza la imposición tributaria. Esto quiere decir que por efecto de este principio se pretende garantizar que la administración tributaria, pueda ejercer de manera suficiente su potestad recaudatoria, para obtener el valor necesario para financiar la gestión del Estado. Es obvio que en el afán de obtener recursos económicos por concepto de ingresos tributarios, no deben irrespetarse las normas constitucionales y legales que rigen en esta materia, ya que de lo contrario la acción de la administración tributaria sería ilegal y en consecuencia injusta y arbitraria. La suficiencia recaudatoria debe estar garantizada a través de la norma legal, de manera que esta contenga los parámetros correctos para que los ingresos obtenidos

[33] VELASCO PAZMIÑO, Diego, Los Actos Administrativos Tributarios como Fundamentos Suficientes de Indicios de Responsabilidad Penal, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2012, pág. 14-15.

por el Estado por concepto de imposición tributaria resulten suficientes para el cumplimiento de los fines estatales.

4.2.6. El Pago Indebido.

Una de las causas que da origen al derecho de los contribuyentes a percibir un interés de parte del sujeto activo es la realización de un pago indebido, al que doctrinariamente se le da algunos significados como se puede ver a continuación.

> **"PAGO INDEBIDO: Es aquel que se origina en un pago realizado a cualquiera de las administraciones tributarias:**
>
> **a) Cuando se ha hecho por un tributo no establecido en la Ley.**
>
> **b) Cuando se ha pagado, estando exento.**
>
> **c) Cuando se ha pagado sin que exista obligación, ya sea porque ésta no nació o porque no se realizó el hecho generador del tributo.**
>
> **d) Cuando existiendo la obligación, se pagó, por error de cálculo, más de lo que se debía pagar.**
>
> **e) En resumen, cuando por error se ha pagado indebidamente"[34].**

[34] YUPANGUI, Yolanda, Modelos de Reclamos y Demandas en lo Tributario, Serie La Tributación al Alcance de Todos, Volumen 1, Ediciones Fausto Reinoso, Quito-Ecuador, 2010, pág. 44.

Es decir que se verifica la institución jurídica del pago indebido, cuando el contribuyente por un error paga indebidamente, lo que puede producirse por diferentes circunstancias como por ejemplo, que se haya cancelado por un tributo que no se encuentra establecido en la norma legal; que el contribuyente haya cancelado un tributo, cuando existe una disposición legal que lo exime de dicho pago; cuando se ha efectuado el pago, sin que exista la obligación tributaria, es decir cuando no se haya verificado el presupuesto señalado en la ley, como hecho generador del tributo; también hay pago indebido cuando existió un error de cálculo que llevó al contribuyente a realizar un pago que no debía cancelar.

> **"El pago Indebido, es aquél impuesto que el contribuyente realiza sin existir una obligación de hacerlo efectivo, sea este porque está exento, excluido o por que el "deber ser", nos originó un pago de más inapropiado a la Administración Tributaria, lo cual le permite al contribuyente la posibilidad legal de recuperarlo y en el sentido de haber pagado el tributo, es entendido, que el solicitarlo no es obligatorio desde el punto de vista jurídico, pero si financieramente, ya que afecta sus flujos de efectivo pudiéndose considerar como pérdida de capital"[35].**

En esta cita, se establece que el pago indebido consiste como su nombre lo indica, en el pago de un impuesto, realizado por el contribuyente, sin que tenga el deber legal o la obligación de cancelarlo, por estar exento o

[35] LARA CAMPOS, Rosa Margarita y Otros, Guía Para Solicitar Devolución de Tributos ante las Direcciones Generales de Aduanas y de Impuestos Internos, Universidad de El Salvador, El Salvador 2013, pág. 36.

excluido del mismo, o porque el afán de cumplimiento de sus deberes tributario, lo condujo a un pago inapropiado a la administración tributaria. Una vez efectuado un pago indebido, se reconoce al contribuyente que incurrió en el mismo la posibilidad legal de intentar los procedimientos necesarios para poder recuperar lo indebidamente pagado, esto no constituye una obligación jurídica impuesta por la ley, pero sin embargo al sufrir un perjuicio económico es indispensable que el contribuyente recurra en reclamo de su dinero, para no ser afectado financieramente. El pago indebido tiene como consecuencia la generación del derecho del contribuyente de interponer la solicitud pertinente para que la administración le haga el respectivo reembolso.

En concreto se debe indicar que existe pago indebido, cuando el contribuyente paga un tributo sin estar obligado a ello, por no haberse verificado las condiciones legales para que se aplique la imposición tributaria, o simplemente cuando cancela un tributo sin estar obligado a ello. Al producirse este evento, tiene el derecho de concurrir ante la administración tributaria para exigir que se le reembolse lo indebidamente pagado.

4.2.7. El Pago en Exceso.

Otra de las situaciones jurídicas por las cuales el contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria puede concurrir ante la

administración, es en reclamo por concepto de pago en exceso, al cual doctrinariamente se lo ha definido en la siguiente forma.

"PAGO EN EXCESO: Es aquel que se origina en un pago realizado a cualquiera de las administraciones tributarias.

a) ***Por un tributo establecido legalmente y correctamente calculado al momento de ser pagado directamente por el contribuyente, retenido por el agente de retención y percibido por el agente de percepción, pero que resultó excesivo posteriormente; como es el caso del Impuesto a la Renta, que al ser retenido por el agente de retención, en la cantidad legal y correctamente al momento de la retención, resulta excesivo cuando el contribuyente elabora su declaración posterior"[36].***

De acuerdo con lo indicado el pago en exceso, consiste en el pago excesivo que hace el contribuyente, por un tributo que se encuentra establecido en la Ley, y recaudado correctamente al momento de ser cancelado, pero que sin embargo resulta excesivo. Queda muy claro en el ejemplo, en donde se plantea que existe pago en exceso cuando al realzar el pago de un impuesto en la cantidad establecida por la administración tributaria, el mismo resulta excesivo cuando en una fecha posterior el contribuyente realiza su declaración.

Otro criterio doctrinario sobre el pago en exceso, manifiesta lo siguiente:

[36] YUPANGUI, Yolanda, Modelos de Reclamos y Demandas en lo Tributario, Serie La Tributación al Alcance de Todos, Volumen 1, Ediciones Fausto Reinoso, Quito-Ecuador, 2010, pág. 44-45.

"También se considera el pago en exceso, como aquellos que el contribuyente realizó a la Administración Tributaria por un monto mayor al que corresponde en cumplimiento de ley, generando un saldo a favor, dando lugar con ello, la oportunidad de solicitarlo"[37].

El pago en exceso, es aquel que el contribuyente realiza a la administración tributaria, cancelando un valor mayor al que realmente le corresponde acuerdo con la norma legal, este pago genera un saldo a favor del sujeto pasivo de la obligación, y da lugar a la oportunidad de solicitarlo ante el ente recaudador, teniendo derecho a que se le pague también el interés correspondiente de acuerdo con la norma legal.

[37] LARA CAMPOS, Rosa Margarita y Otros, Guía Para Solicitar Devolución de Tributos ante las Direcciones Generales de Aduanas y de Impuestos Internos, Universidad de El Salvador, El Salvador 2013, pág. 36.

4.3. MARCO JURÍDICO

4.3.1. Constitución de la República del Ecuador.

En la Constitución de la República del Ecuador, encontramos el siguiente precepto que está relacionado con el régimen tributario y que contiene disposiciones que de alguna manera guardan coherencia con el problema jurídico abordado en este trabajo investigativo.

> ***"Art. 300.- El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos.***
>
> ***La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables"[38].***

En la norma anterior se concretan los principios constitucionales que tienen vigencia en el régimen tributario ecuatoriano, que son los siguientes: la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Todos estos principios fueron descritos en la parte doctrinaria de la investigación.

[38] CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 97.

Es importante, sin embargo, hacer una breve referencia a algunos de los principios enunciados, que tienen una relación más directa con el problema de investigación.

El principio de eficiencia, no se cumple cabalmente cuando se permite que el sujeto pasivo de la obligación tributaria incurra en un pago indebido o en un pago en exceso, y cuando la administración tributaria no toma las acciones más viables para garantizar que lo indebidamente pagado o lo pagado en exceso se revierta al contribuyente de una forma rápida y oportuna.

De igual forma el principio de simplicidad administrativa, se pone en juego en el caso analizado, por cuanto la administración debe viabilizar de la mejor forma la devolución de lo excesiva o indebidamente pagado por parte del contribuyente, quiero decir con esto de que tiene que implementarse un procedimiento expedito, que signifique el menor costo para el sujeto pasivo, de modo que éste pueda recuperar de manera rápida su dinero.

Finalmente me parece que existe también una vulneración del principio de equidad, puesto que la normativa referente a la devolución de lo indebida o excesivamente pagado al sujeto pasivo, contiene un criterio discriminatorio que afecta sus intereses patrimoniales, al disponer que los intereses que le corresponden se calcularán desde la fecha de la interposición de la petición o reclamo y no desde el momento en que se hizo

el pago situación que evidentemente le representa un perjuicio de orden patrimonial.

4.3.2. Código Tributario.

Lo concerniente a la actividad tributaria y a la forma en que ésta se cumple en la sociedad ecuatoriana, se encuentra regulado en el Código Tributario, cuerpo de normas del cual he tomado para el análisis los siguientes artículos:

> ***"Art. 5.- Principios tributarios.- El régimen tributario se regirá por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad"[39].***

Empiezo el análisis con la norma anterior, por cuanto ella recoge los principios que de acuerdo con el Código Tributario, rigen el régimen tributario ecuatoriano, y que son los de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad.

Los principios antes indicados, ya fueron abordados mediante la recopilación de criterios doctrinarios sobre cada uno de ellos en páginas anteriores de esta investigación, a excepción del de igualdad. Pero debo indicar que dicho principio está en una relación directa con el de equidad pues se refiere al hecho de que los tributos serán pagados considerando la

[39] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 2.

misma carga impositiva por parte de todos los contribuyentes que se encuentren en las mismas condiciones económicas de aportar con el Estado. Sin embargo yo quiero hacer hincapié en el sentido de que la igualdad se refiere también a que los sujetos que intervienen en la obligación tributaria deben tener las mismas garantías y derechos, y que la ley debe ampararlos de igual modo, cosa que no sucede respeto del pago de intereses por parte del sujeto activo en donde, resulta evidente que la misma norma jurídica causaría un perjuicio para el sujeto pasivo del tributo que afectaría sus intereses de orden patrimonial.

> ***"Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.- La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a 1.5 veces la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. Este interés se calculará de acuerdo con las tasas de interés aplicables a cada período trimestral que dure la mora por cada mes de retraso sin lugar a liquidaciones diarias; la fracción de mes se liquidará como mes completo.***
>
> ***Este sistema de cobro de intereses se aplicará también para todas las obligaciones en mora que se generen en la ley a favor de instituciones del Estado, excluyendo las instituciones***

financieras, así como para los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social"[40].

Este artículo se refiere a los interese que debe asumir el sujeto pasivo de la obligación es decir el contribuyente, y señala que si la obligación tributaria que éste debe asumir, no se satisface en el tiempo previsto en la norma legal, causará a favor de la administración tributaria un interés que corresponderá a 1.5 veces la tasa activa referencia para noventa días establecida por el organismo competente para la fijación de esta tasa. La norma es muy clara en determinar que el interés será calculado desde la fecha en que se hizo exigible el cobro hasta la extinción del mismo al producirse el correspondiente pago, o por operar cualquier otro medio de extinción de la obligación de los que están previstos en la ley.

La forma de cálculo será de acuerdo con las tasas de interés que sean aplicables a cada período trimestral mientras dure la mora, por cada mes de retraso, la fracción de mes será liquidada como un mes completo.

El sistema de cálculo y cobro de interés será aplicado para todas las obligaciones que se encuentren en mora, a favor de las instituciones pública, se excluye sin embargo a las instituciones financieras y los casos de mora patronal ante el Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

[40] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 10.

"Art. 22.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido"[41].

La norma anterior se refiere a los intereses que corren a cargo de la administración tributaria, es decir del sujeto activo de la obligación, en este caso los créditos por los tributos pagados en exceso o indebidamente señalado, generan el interés correspondiente a 1.5 veces la tasa activa referencia para noventa días establecida por el organismo competente para la fijación de esta tasa.

Pero en el presente caso, la norma presenta un inconveniente en el sentido que el cálculo de interés se hará desde la fecha en que el contribuyente presento la correspondiente solicitud de devolución del pago en exceso, o el reclamo por el pago indebido.

En el artículo anterior se hace palpable la existencia de un criterio contradictorio con el principio de equidad tributaria contemplado tanto en la Constitución de la República, como en el mismo Código Tributario, ya que se hace una discriminación negativa que afecta los derechos económicos del

[41] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 11.

contribuyente, en el sentido que a favor de la administración tributaria se calculará el interés desde que se hizo exigible la obligación, mientras que a favor de los administrados es decir de los contribuyentes, el interés será calculado desde la fecha en que se presentó la solicitud para la devolución de lo excesiva o indebidamente pagado.

Es preciso indicar que en este sentido debería replantearse el contenido de la norma, con la finalidad de que cuando el pago indebido o pago en exceso obedezca a un error de la administración tributaria, en la determinación del tributo, deberá cancelarse el interés correspondiente al sujeto pasivo desde el momento en que se hizo la cancelación del tributo y no desde la fecha de presentación del reclamo, de esta forma se garantizarían los derechos del sujeto activo y del sujeto pasivo de la obligación tributaria y se aplicarían eficientemente los principios de equidad y de igualdad que se encuentran vigentes en el ordenamiento jurídico ecuatoriano.

"Art. 23.- Sujeto activo.- Sujeto activo es el ente público acreedor del tributo"[42].

El artículo anterior, es importante por cuanto contiene el concepto legal de sujeto activo de la obligación tributaria, señalando que es tal el ente

[42] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 11.

público que actúa como acreedor del tributo, esto confirma lo puntualizado en la parte doctrinaria del trabajo en el sentido de que sujeto activo el órgano de la administración pública que recepta o recibe el tributo, a través de la administración tributaria que se ha instituido para el efecto de la recaudación de las imposiciones tributarias que deben ser asumidas por parte de los ciudadanos.

> ***"Art. 24.- Sujeto pasivo.- Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable.***
>
> ***Se considerarán también sujetos pasivos, 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"[43].***

En este caso en cambio, se presenta la definición legal del sujeto pasivo del a obligación tributaria, señalando que recibe esta denominación la persona natural o jurídica, que tiene la obligación de satisfacer la prestación tributaria en condición de contribuyente o responsable, conceptos de los que también se ocupa el Código Tributario, como veremos más adelante.

[43] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 12.

Además se consideran como sujeto pasivo de la obligación tributaria a las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás entidades que aunque carezcan de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio independiente de cada uno de sus miembros, éstos tendrán la condición de sujeto pasivo cuando sean susceptibles de imposición tributaria, y siempre que así se encuentre establecido en la normativa legal correspondiente.

> ***"Art. 25.- Contribuyente.- Contribuyente es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas"[44].***

Es decir, recibe el nombre de contribuyente la persona natural o jurídica que está obligada por la ley a realizar una prestación tributaria, por haber adecuado su conducta a la hipótesis descrita en la norma como hecho generado.

Es necesario recalcar que la condición jurídica de contribuyente no la pierde quien debe soportar la carga tributaria, aún en aquellos casos en que realice traslación a otras personas.

---

[44] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 13.

En un criterio más específico el contribuyente, es cualquier persona que realiza adecúa su conducta o realiza un acto o hecho que se encuentre contemplado en la norma legal como hecho generador, quien queda obligado al pago del tributo exigido en ella.

También se admite como sujeto pasivo de la obligación al responsable, a quien la legislación ecuatoriana describe en la siguiente norma del Código Tributario.

> ***"Art. 26.- Responsable.- Responsable es la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.***
>
> ***Toda obligación tributaria es solidaria entre el contribuyente y el responsable, quedando a salvo el derecho de éste de repetir lo pagado en contra del contribuyente, ante la justicia ordinaria y en juicio verbal sumario"[45].***

Se define como responsable a la persona, que aunque no es responsable directo de la obligación tributaria, la ley le impone asumir las obligaciones que le corresponden al contribuyente.

[45] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 13.

En el segundo inciso de la norma se establece que tanto el contribuyente como el responsable quedan solidariamente obligados al cumplimiento de la obligación tributaria, además se establece que el responsable tiene derecho de repetición de lo pagado en contra del contribuyente, para lo cual deberá comparecer ante la justicia ordinaria y presentar la correspondiente demanda en juicio verbal sumario.

Son ejemplos típicos de representantes obligados al pago de la obligación tributaria por el contribuyente, quienes asumen la representación legal de personas incapaces, de personas jurídicas y otros entes que tienen personalidad legalmente reconocida; los encargados de la dirección, administración o disposición de los bienes de organismos colectivos que no tienen personería jurídica; los mandatarios frente a los bienes de los que disponen.

Es necesario dentro del estudio de las normas jurídicas del Código Tributario, revisar lo que este cuerpo de leyes establece acerca de lo que es el pago indebido y el pago en exceso, para lo cual se analizan las siguientes disposiciones.

"Art. 122.- Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En

iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal"[46].

Tomando en cuenta lo prescrito en la norma, se considera como pago indebido el que el contribuyente realiza por un tributo que no está legalmente establecido, o del cual es beneficiario de exención por disposición de la ley; también es pago indebido el que se ha realizado sin que haya nacido la obligación tributaria, al no haberse configurado los supuestos que determinan la existencia del hecho generador.

Es también pago indebido, aquel que se satisface o exige de forma ilegal, esto implica que el pago haya sido satisfecho fuera de los parámetros que corresponden según la norma legal.

"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.

[46] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 92.

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

Existe pago en exceso, cuando el contribuyente paga un valor que excede el monto que debió pagar de acuerdo con lo previsto en la Ley, respecto a la base imponible del tributo.

En este caso la administración tributaria, a petición del contribuyente, devolverá los saltos a favor de éste, en los plazos legales y reglamentarios correspondientes, esto se dará en todos los casos en que el beneficiario de esa devolución no haya manifestado su voluntad para que dichos saldos sean compensados con obligaciones futuras.

Cuando lo excesivamente pagado no se devuelve al contribuyente en el plazo de seis meses desde la fecha en que se presentó la solicitud o cuando el valor recibido no es el correcto, tiene derecho a presentar un reclamo formal para que se le haga la devolución, dicho reclamo se presentará en los mismos términos que para el caso de pago indebido.

[47] CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013, pág. 93.

Se establece que tanto en el pago indebido como en el pago en exceso se reconoce el derecho del sujeto pasivo del tributo a que se le reembolse lo indebidamente pagado a la administración tributaria.

4.4. LEGISLACIÓN COMPARADA

Es necesario presentar como sustento del trabajo algunas referencias que permitan entender la forma en que se ha regulado la problemática en la legislación de otros países, para cumplir este propósito se ha tomado en cuenta lo dispuesto en las siguientes leyes.

4.4.1. Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

En la legislación tributaria de Costa Rica, se ha encontrado la siguiente norma legal que tiene relación con lo que se está estudiando en este trabajo:

> ***"ARTÍCULO 43.- Pagos en exceso y prescripción de la acción de Repetición. Los contribuyentes y los terceros responsables tienen acción para reclamar la restitución de lo pagado indebidamente por concepto de tributos, pagos a cuenta, sanciones e intereses, aunque en el momento del pago no hayan formulado reserva alguna. La Administración Tributaria comunicará estas circunstancias dentro de los tres meses siguientes a la fecha de los pagos que originan el crédito, por medio de publicación en La Gaceta. El acreedor tendrá derecho al reconocimiento de un interés igual al establecido en el artículo***

58 de este Código. Dicho interés correrá a partir del día natural siguiente a la fecha del pago efectuado por el contribuyente"[48].

De acuerdo con lo indicado, tanto los contribuyentes como los responsables, que constituyen el sujeto pasivo de la obligación tributaria, están asistidos de la acción para poder reclamar que se les restituya lo indebidamente pagado por concepto de tributos. El acreedor de este pago, tiene derecho a que se le reconozca un interés igual al que se reconoce en favor de la administración tributaria, el cálculo o cómputo del interés correrá a partir del día siguiente de la fecha en que se efectúa el pago por parte del contribuyente.

Como se puede observar la legislación tributaria de Costa Rica, es diferente a la ecuatoriana, pues en el caso del ordenamiento jurídico extranjero se establece que el interés por pago indebido o pago en exceso que deberá reconocer la administración tributaria al contribuyente, se calculará desde el día siguiente a la fecha en que se efectuó el pago, mientras que en el caso del Código Tributario ecuatoriano, como se ha manifestado reiteradamente en este trabajo, el cálculo se hace desde la fecha de presentación del reclamo.

[48] www.tse.go.cr/pdf/normativa/**codigo**normasyprocedimientos.pdf

4.4.2. CÓDIGO TRIBUTARIO DEL PERÚ.

En la legislación peruana se ha legislado lo concerniente a la devolución del pago indebido o del pago en exceso, y los correspondientes intereses en favor del sujeto pasivo, de la siguiente forma:

> **"Artículo 38o.- 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 33º.**
>
> **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. "[49].**

[49] http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm

A través de la norma anterior, se reconoce por parte del Estado ecuatoriano, el derecho los contribuyentes a que la administración tributaria devuelva los pagos realizados de forma indebida o en exceso, a los cuales se agregará un interés que se computará en el período comprendido desde el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se pone a disposición del contribuyente la respectiva devolución.

Si el pago indebido o pago en exceso que reclama el contribuyente, es consecuencia de un acto o documento emitido por la administración tributaria, se aplicará una tasa de interés moratorio; y si el pago indebido o pago en exceso no obedece a un acto o documento expedido por la administración tributaria, la tasa de interés que se reconozca a favor del contribuyente no será inferior a la tasa pasiva de mercado. Es necesario recalcar que la tasa de interés cuando el pago indebido o en exceso obedece a un error del contribuyente, es menor a la tasa que se cancelará cuando el pago indebido o en exceso, es consecuencia de un error de la administración tributaria.

Como se puede observar la legislación peruana es diferente de la ecuatoriana, pues establece que el interés por concepto de pago indebido o pago en exceso, a favor del contribuyente, se pagará desde el día en que se realizó dicho pago; mientras que el Código Tributario de nuestro país, señala que el interés se pagará desde la fecha de la presentación de la solicitud o reclamo.

Es conveniente destacar que la legislación peruana ofrece parámetros adecuados para el cálculo del interés, señalando que este será menor si el error que ocasionó el pago indebido o pago en exceso es imputable al contribuyente, y será mayor cuando dichos pagos provengan de un acto o documento expedido por la administración tributaria.

5. MATERIALES Y MÉTODOS

5.1. MATERIALES

Entre los materiales que se empleó para desarrollar este trabajo, están los útiles de escritorio esto es: papel, tinta, lápices, borrador, engrapadora, perforadora, entre otros. También se emplearon algunas herramientas como la computadora, calculadora, copiadora y el proyector infocus. En cuanto tiene que ver con el material bibliográfico la información presentada en la investigación se recopiló de obras y textos relacionados con el derecho tributario y de artículos científicos publicados en internet y en revistas profesionales.

5.2. MÉTODOS

Los métodos que se emplearon en el desarrollo de esta investigación fueron los siguientes:

Método científico: Que se utilizó desde el momento mismo del planteamiento de la problemática en donde producto del análisis de la legislación vigente en nuestro país se determinó la existencia de un problema en la regulación de la devolución del pago indebido o pago en

exceso, y en relación con ello se hizo la formulación de objetivos y de una hipótesis.

El método inductivo. Permitió evidenciar algunos aspectos particulares, que dan cuenta de la existencia de un problema jurídico que afecta los intereses patrimoniales del contribuyente, a consecuencia de una discriminación negativa prevista en el Código Tributario.

El método deductivo: Hizo posible establecer cuáles son las causas para que los intereses patrimoniales de los contribuyentes sean afectados, estableciendo como principal motivo la inadecuada regulación del pago de lo indebida o excesivamente pagado por el sujeto pasivo de la obligación.

El método exegético: Es un método que se empleó con la finalidad de poder entender el significado y alcance de las normas legales que han sido revisadas en la parte correspondiente al marco jurídico relacionado con esta investigación.

El método analítico sintético: Como su nombre lo indica se trata de un método que permitió realizar el análisis de cada uno de los elementos que forman parte de la revisión de literatura y también de la información reportada a través de las técnicas de la encuesta y la entrevista, para sintetizar criterios propios respecto a estos datos.

El método comparativo: Fue utilizado en esta investigación para revisar la normativa tributaria que está vigente en otros países, específicamente se abordó la legislación tributaria de Costa Rica y de Perú, logrando establecer que en aquellos ordenamientos se regula de forma diferente lo relacionado con el cálculo de intereses del pago indebido o pago en exceso.

El método estadístico: Permitió que se haga la presentación de los resultados obtenidos mediante la aplicación de la encuesta con la utilización de cuadros y de gráficos, y además realizar el correspondiente análisis e interpretación de estos datos.

5.3. TÉCNICAS

Como técnicas metodológicas utilizadas en este trabajo están las siguientes:

La consulta bibliográfica: Fue empleada en la revisión de literatura para recopilar todos la información conceptual, doctrinaria, jurídica y de la legislación comparada, que tiene relación con el problema de estudio.

La encuesta: Se aplicó a un número de treinta profesionales del derecho que se desempeñan en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la

Provincia de Zamora Chinchipe, quienes en el formulario respectivo consignaron sus opiniones sobre lo preguntado.

La entrevista: Esta técnica se aplicó a cinco personas quienes contestaron preguntas enfocadas a recabar sus opiniones sobre el problema investigado, en este caso los entrevistados fueron profesionales que tienen un conocimiento más cercano sobre el derecho tributario.

5.4. INSTRUMENTOS

Los principales instrumentos que se emplearon en este trabajo de investigación son el formulario de encuesta y de entrevista, los cuales constan presentados más adelante en anexos.

5.5. PROCEDIMIENTO

Para presentar este trabajo se siguen todos los pasos formales previstos en el Reglamento del Régimen Académico de la Universidad Nacional de Loja, además se aplicaron las directrices contemplas en la Guía de Investigación Jurídica de la Carrera de Derecho, proporcionada por la modalidad de estudios a distancia.

6. RESULTADOS

6.1. RESULTADOS DE LA ENCUESTA

Una de las técnicas para la recolección de información objetiva acerca del problema de investigación, que fue utilizada en este trabajo, fue la encuesta, aplicada conforme al procedimiento descrito a continuación.

Primero se elaboró un formulario que contiene cinco preguntas, planteadas en relación exclusiva con el trabajo investigativo, y con la intención de conocer las posiciones de los encuestados sobre el objeto de estudio. Este formulario fue debidamente revisado y aprobado por el señor Director de Tesis.

Estructurado el instrumento para la encuesta, se aplicó el mismo a una población seleccionada al azar, integrada por un número de treinta profesionales que se desempeñan en el libre ejercicio de la abogacía en el Distrito Judicial de la Provincia de Zamora Chinchipe, todas las personas requeridas mostraron absoluta predisposición para colaborar haciendo posible que se obtengan los resultados que se presentan a continuación.

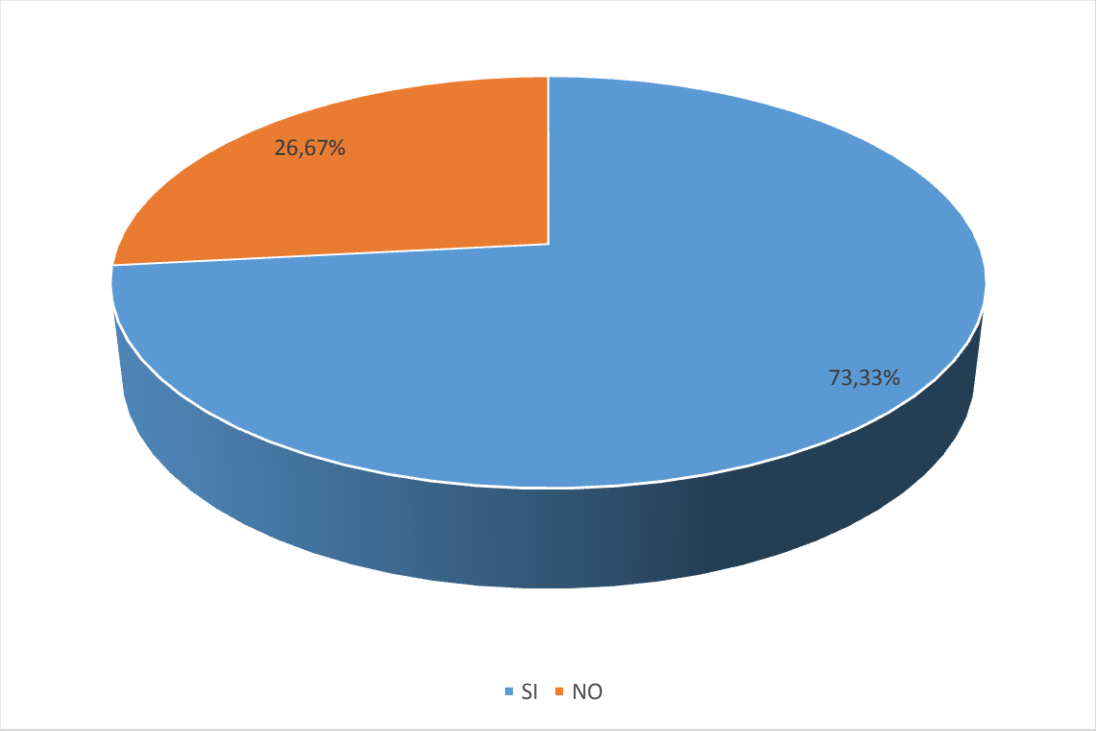
Pregunta N° 1: ¿Conoce usted si en la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?

CUADRO N° 1

INDICADOR	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	22	73.33
NO	8	26.67
TOTAL:	30	100.00

FUENTE: Aplicación de encuesta a abogados en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la provincia de Zamora Chinchipe
ELABORACIÓN: Anna Karina Mazza Gómez

GRÁFICO N° 1



INTERPRETACIÓN:

El 73.33%, que corresponden a veintidós personas encuestadas contesta positivamente la pregunta, es decir que si conocen que es frecuente en la administración tributaria que se produzcan casos de pago indebido o pago en exceso, por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, esto es de los contribuyentes o responsables.

Mientras que el 26.67%, que representa a ocho profesionales participantes en la encuesta, dan una respuesta negativa, esto es no consideran que frecuentemente ocurran en la administración tributaria ecuatoriana casos de pago indebido o pago en exceso por parte de los sujetos pasivos de la obligación.

ANÁLISIS:

La información que he recabado en esta primera pregunta de la encuesta permite establecer que en la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso por parte de los contribuyentes o responsables, que en su condición de sujeto pasivo del tributo cancelan indebidamente o de forma excesiva, al ente recaudador de los tributos.

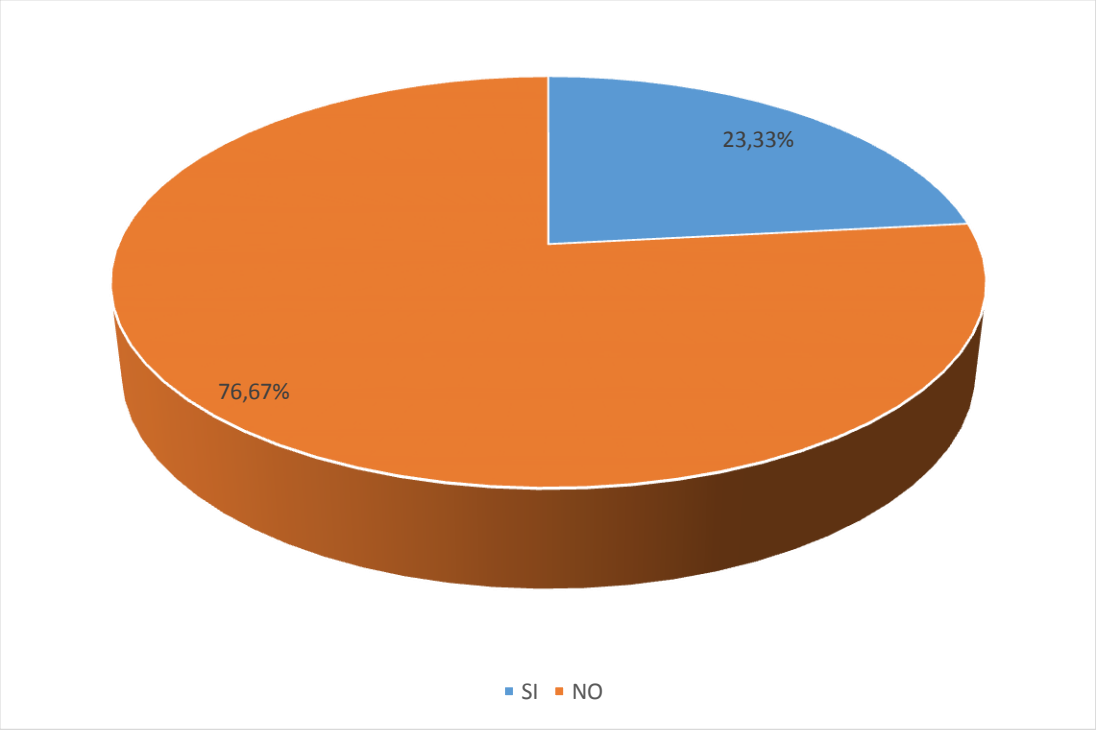
Pregunta N° 2: ¿Según su criterio es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?

CUADRO N° 2

INDICADOR	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	7	23.33
NO	23	76.67
TOTAL:	30	100.00

FUENTE: Aplicación de encuesta a abogados en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la provincia de Zamora Chinchipe
ELABORACIÓN: Anna Karina Mazza Gómez

GRÁFICO N° 2



INTERPRETACIÓN:

El 23.33%, es decir siete profesionales encuestados, consideran que es adecuado que cuando se produzca un pago indebido o pago en exceso el cálculo de los intereses en favor del sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que se hizo el pago.

El 76.67%, que corresponde a veintitrés personas participantes de la encuesta, dan una respuesta negativa, es decir que conforme a su criterio no es adecuado que al producir un pago indebido o pago en exceso, el cálculo de los intereses que debe cancelarse al sujeto pasivo de la obligación se haga desde el momento en que él presentó su solicitud o reclamo, y no desde la fecha en que canceló los tributos.

ANÁLISIS:

La mayoría de las personas encuestadas señalan que no están de acuerdo con que el interés que se reconoce al sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando incurre en un pago indebido o pago en exceso, se calcule desde el momento en que presenta la solicitud o reclamo ante la administración tributaria para que proceda a la devolución, y no desde el día en que se hizo el pago en exceso o de forma indebida.

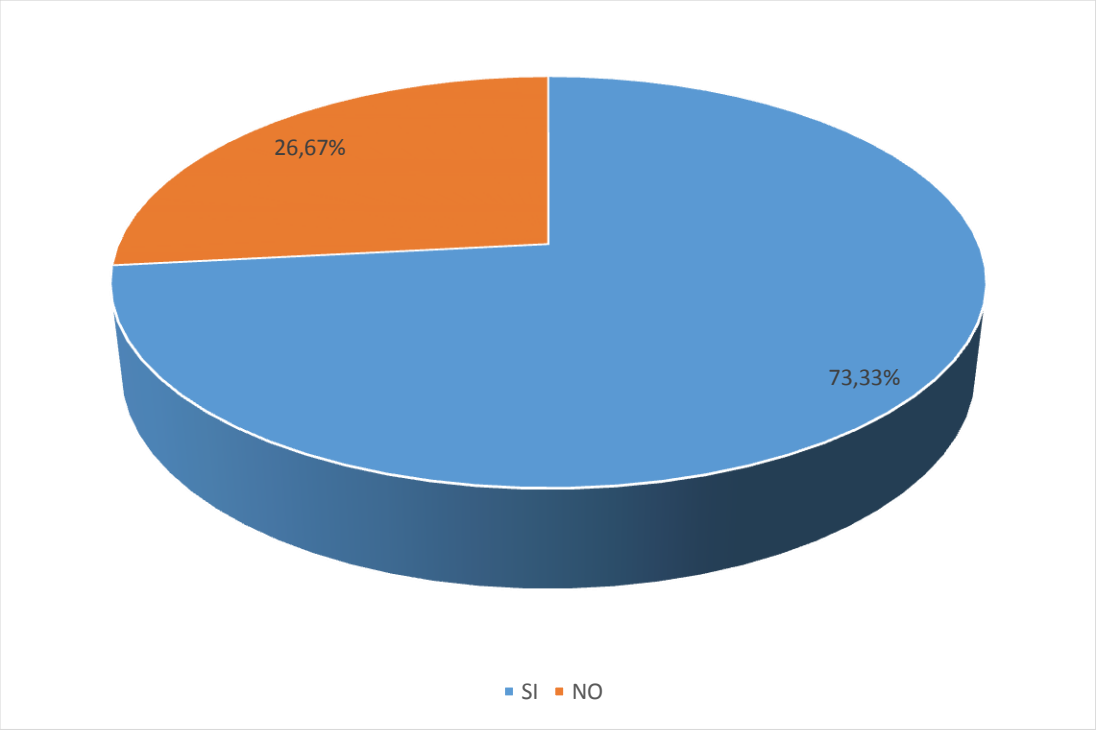
Pregunta N° 3: ¿Considera usted que al disponer el Código Tributario que el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo se hará desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria?

CUADRO N° 3

INDICADOR	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	22	73.33
NO	8	26.67
TOTAL:	30	100.00

FUENTE: Aplicación de encuesta a abogados en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la provincia de Zamora Chinchipe
ELABORACIÓN: Anna Karina Mazza Gómez

GRÁFICO N° 3



INTERPRETACIÓN:

El 73.33%, que corresponde a veintidós profesionales del derecho encuestados contesta positivamente la pregunta, es decir considera que por efecto de la disposición establecida en el Código Tributario, en el sentido de que el cálculo de intereses a favor del sujeto pasivo se hará desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que se hizo el pago, se está afectando los principios constitucionales de igualdad ante la ley de equidad en materia tributaria.

El 26.67%, que representa a ocho personas encuestadas, dan una respuesta negativa, es decir creen que no se afectan los principios constitucionales de igualdad y equidad en materia tributaria, por el hecho de disponer el Código Tributario, que el cálculo de intereses a favor del sujeto pasivo se haga desde que presenta la solicitud o reclamo y no desde que hizo el pago.

ANÁLISIS:

Considerando los criterios señalados en esta pregunta se puede establecer que existe una posición mayoritaria de los encuestados en el sentido de que si se afectan los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria, al establecer que el pago de intereses en favor del sujeto pasivo de haga desde la presentación de la solicitud o reclamo, y no desde el momento en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso.

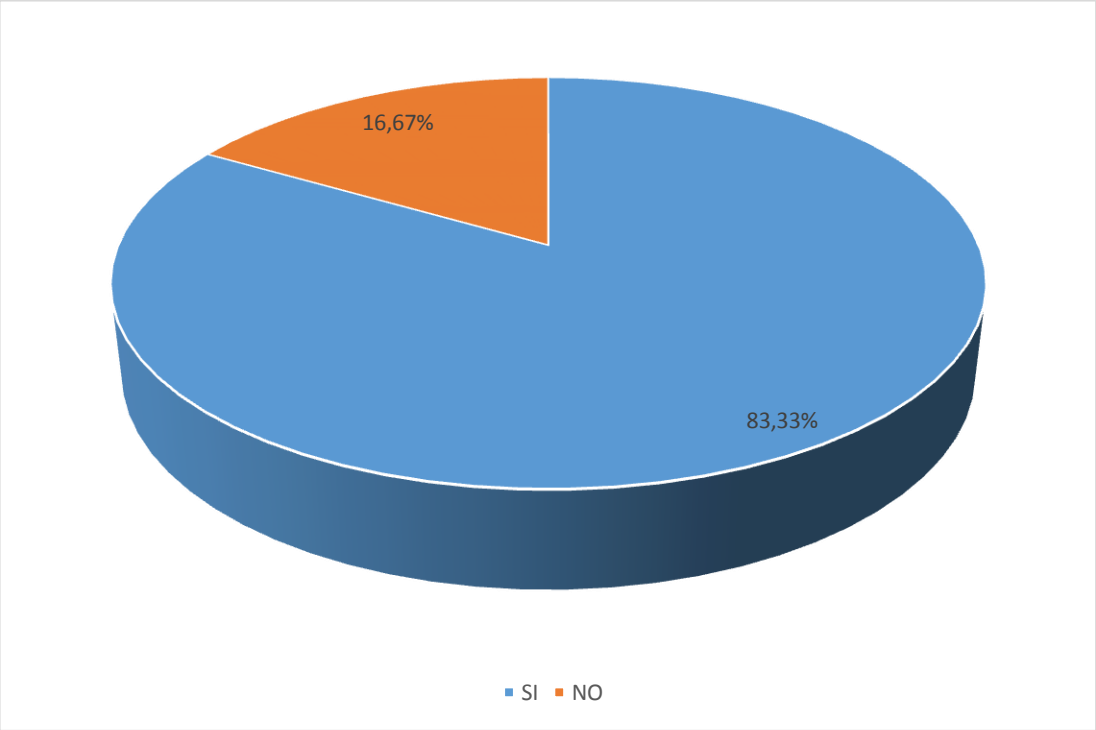
Pregunta N° 4: ¿Cree usted que el cálculo de interés a cargo del sujeto activo por concepto de pago indebido o pago en exceso, desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que realizó el pago, genera un perjuicio económico que vulnera los derechos fundamentales del contribuyente?

CUADRO N° 4

INDICADOR	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	25	83.33
NO	5	16.67
TOTAL:	30	100.00

FUENTE: Aplicación de encuesta a abogados en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la provincia de Zamora Chinchipe
ELABORACIÓN: Anna Karina Mazza Gómez

GRÁFICO N° 4



INTERPRETACIÓN:

El 83.33%, que representa a veinticinco profesionales participantes de la encuesta, dan un criterio afirmativo sobre lo preguntado, es decir creen que el cálculo de interés a cargo del sujeto activo, por concepto de pago indebido o pago en exceso desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que realizó el pago, genera un perjuicio económico que vulnera los derechos fundamentales del contribuyente.

El 16.67%, que corresponde a cinco personas, dan una respuesta negativa, es decir no están de acuerdo en que el cálculo de intereses a cargo del sujeto activo por concepto de pago indebido o de pago en exceso, desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que realizó el pago, genera un perjuicio económico y atenta contra los derechos fundamentales del contribuyente.

ANÁLISIS:

La posición expresada por la mayoría de los profesionales encuestados, permite establecer que el cálculo de intereses a cargo del sujeto activo, por pago indebido o pago en exceso, considerando la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud y reclamo y no aquella en que realizó el pago, ocasiona un perjuicio patrimonial y afecta los derechos fundamentales reconocidos al contribuyente.

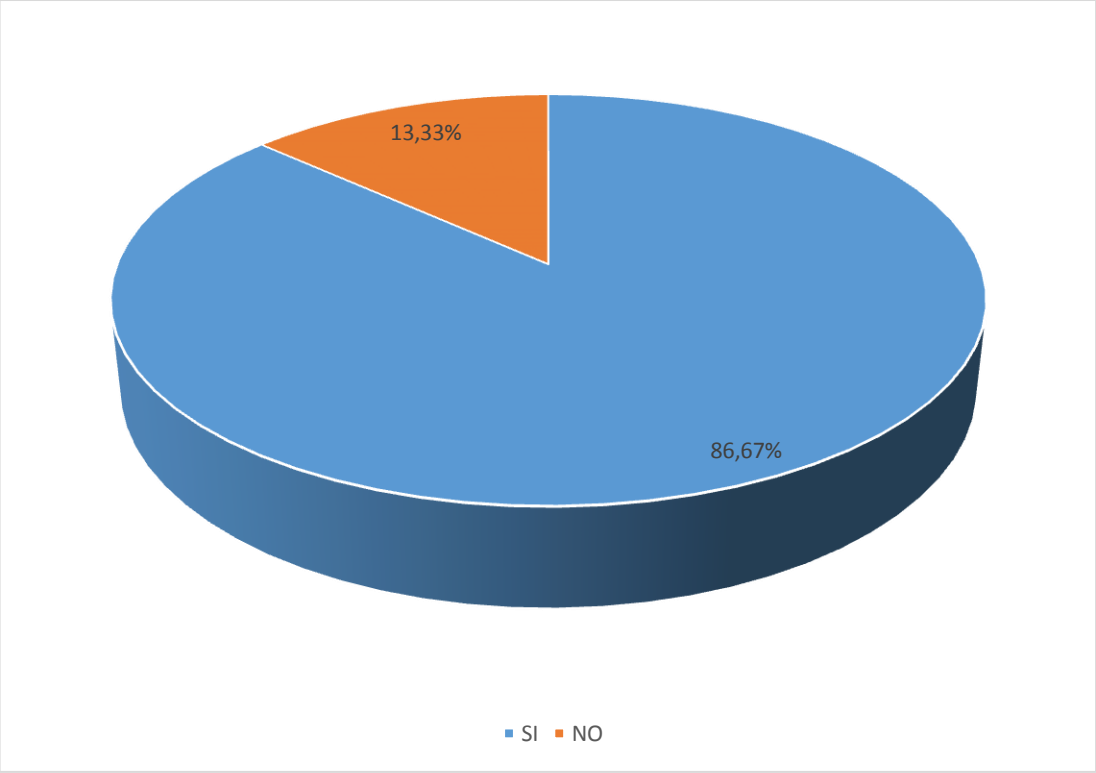
Pregunta N° 5: ¿Sería oportuno reformar el Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?

CUADRO N° 4

INDICADOR	FRECUENCIA	PORCENTAJE
SI	26	86.67
NO	4	13.33
TOTAL:	30	100.00

FUENTE: Aplicación de encuesta a abogados en libre ejercicio en el Distrito Judicial de la provincia de Zamora Chinchipe
ELABORACIÓN: Anna Karina Mazza Gómez

GRÁFICO N° 5



INTERPRETACIÓN:

El 86.67%, que corresponde a veintiséis personas encuestadas, contestan positivamente la pregunta, es decir están de acuerdo en que se reforme el Código Tributario, en lo relacionado con los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que estos se generen en favor del sujeto pasivo desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso, y no desde que el contribuyente o responsable presentó la correspondiente solicitud o reclamo para la devolución por parte de la administración tributaria.

El 13.33%, que representa a cuatro de los profesionales participantes de la encuesta, dan una respuesta negativa, o sea no están de acuerdo con que se haga una reforma al Código Tributario, con la finalidad de regular los intereses a cargo del sujeto activo, y determinar que estos sean cancelados desde el momento en que se hizo el pago indebido o pago en exceso por parte del contribuyente, y no desde que presentó la solicitud o reclamo.

ANÁLISIS:

Tomando en cuenta la información que se presenta en esta pregunta, se establece que la mayoría de los profesionales encuestados, están de acuerdo que es necesario plantear una reforma al Código Tributario ecuatoriano en lo que tiene que ver con el pago de intereses a cargo del

sujeto activo, de manera que la normativa pertinente garantice en forma eficaz los derechos constitucionales y legales del sujeto pasivo.

6.2. RESULTADOS DE LA ENTREVISTA

Además de la encuesta cuyos resultados se presentaron y analizaron anteriormente, se utilizó la técnica de la entrevista que conforme a lo planificado se formuló a cinco personas que tienen un conocimiento más específico acerca de la materia tributaria, los criterios que se obtuvieron se presentan a continuación:

PRIMERA ENTREVISTA A SERVIDOR DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

1. ***¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?***

Si, frecuentemente se presentan reclamos por parte de los contribuyentes, y esta situación obedece en lo principal a que incurren en errores al momento de realizar las declaraciones, pero la administración acatando la norma legal procede a realizar la devolución en la forma en que está previsto en la Ley.

2. ***¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el***

momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?

Claro es adecuado, porque eso es lo que dispone el Código Tributario, en donde se señala de manera muy clara que la administración tributaria deberá hacer la devolución del pago indebido o pago en exceso, más los intereses correspondientes, desde el momento en que el contribuyente presenta su reclamo, hacerlo de otra forma sería ilegal.

3. ***¿Considera usted que al hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?***

No se afecta ningún principio, pues la administración tributaria en todas sus accione se rige expresamente por las normas legales y es en aplicación de lo dispuesto en el Código Tributario, que el cálculo de intereses debe hacerse desde la fecha en que se presenta la solicitud y no desde aquella en la cual se efectuó el pago indebido.

4. ***¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?***

Con todo el respeto debo señalar que no comparto la necesidad de que se plantee una reforma al Código Tributario, por el hecho de que hasta la

presente fecha no se ha tenido problemas en la devolución de lo que los contribuyentes reclaman como pago indebido o pago en exceso, por eso no veo la necesidad de que se incorporen normas que no tendrían una aplicación efectiva y no serían útiles a la administración tributaria.

SEGUNDA ENTREVISTA A ABOGADO EN LIBRE EJERCICIO

1. ***¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?***

Efectivamente, son muchos los casos en que existe error en la determinación tributaria por parte de la administración, y también en que son los propios contribuyentes los cuales incurren en errores que les conducen a efectuar un pago indebido o un pago en exceso.

2. ***¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?***

Usted puntualiza un tema que me llama mucho la atención, pues no me parece adecuado que el pago del interés por concepto de pago indebido o pago en exceso, que el sujeto activo debe reconocer al sujeto pasivo, se haga desde que se presenta la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que se hizo el pago, debo mencionar que otras legislaciones contemplan la fecha de pago como el momento inicial desde el que se computarán los intereses y esto es lo correcto.

3. ***¿Considera usted que al hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?***

Yo considero que sí porque si revisamos el Código Tributario, observamos que para el caso de obligaciones insatisfechas por parte del contribuyente se toma como fecha de inicio para el cálculo de interés aquella en que se incumplió con el pago, mientras que cuando es la administración la que debe reconocer interés se toma como fecha inicial para el cálculo del interés correspondiente aquella en la que el contribuyente presenta el reclamo, dejando de percibir los intereses correspondientes al lapso anterior.

4. ***¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?***

Yo pienso que es adecuado que se haga la reforma, ya que es necesario que se respeten los derechos del contribuyente, y sobre todo que se garantice adecuadamente su patrimonio, para que este no sea afectado a consecuencia de que los intereses por pago indebido o pago en exceso se cancelen sólo desde la fecha en que presentó la solicitud o reclamo.

TERCERA ENTREVISTA A DIRECTOR DE LA JEFATURA DE RENTAS MUNICIPALES DEL GOBIERNO AUTÓNOMO DESCENTRALIZADO MUNICIPAL DEL CANTÓN YANTZATZA

1. ***¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?***

Siempre se producen estos casos, porque involuntariamente la administración o los propios contribuyentes incurren en un pago indebido o pago en exceso, esto como digo escapa de la voluntad de quienes participamos en la recaudación de los tributos, pero sin embargo una vez hecho el reclamo se devuelve oportunamente.

2. ***¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?***

Eso es lo que señala el Código Tributario, pero en lo personal no me parece justo y creo que el pago del interés debería hacerse desde la fecha en que el contribuyente canceló o hizo un pago indebido o pago en exceso, esto sería lo adecuado para no causarle perjuicios económicos.

3. ***¿Considera usted que hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?***

Si, porque si se da el caso inverso, el contribuyente está obligado a reconocer a la administración los intereses desde el momento en que se incumplió la obligación y no desde que es notificado, en este sentido creo yo que no existe equidad ni igualdad.

4. ***¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?***

Yo creo que la reforma sí sería procedente, pues es necesario que se reconozca que el contribuyente tiene derecho a que la administración tributaria le pague los intereses correspondientes, desde el momento en que se efectuó el pago indebido o el pago en exceso.

CUATRA ENTREVISTA A DEFENSOR DEL PUEBLO

1. ***¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?***

A juzgar por los casos que nos ha correspondido patrocinar, el pago indebido y el pago en exceso son situaciones que suceden de manera muy frecuente en la administración tributaria de nuestra provincia y también del Ecuador en general.

2. ***¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?***

Si usted revisa otras legislaciones va a observar que esta situación se regula de manera diferente, es decir el interés se reconoce al sujeto pasivo desde el momento en que efectuó el pago indebido o el pago en exceso, por lo que no me parece adecuado que el Código Tributario señale que los intereses deben ser calculados desde el momento en que el contribuyente presenta la solicitud o reclamo.

3. ***¿Considera usted que hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?***

Si porque se está generando un criterio de desigualdad al establecer diferencias que no tienen un asidero jurídico, las cuales perjudican al contribuyente, y afectan la imagen trasparente de la administración tributaria, que debe actuar sobre todo con justicia.

4. ***¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?***

Yo creo que no habría inconveniente en plantear la reforma, pues como reitero esta situación está ya regulada en otros países, y además sería un medio de garantizar la eficiencia en la administración tributaria, para que se actúe de forma diligente y oportuna en todos los casos en que se detecte que alguno de los contribuyentes incurrió en un pago indebido o en un pago en exceso.

QUINTA ENTREVISTA A FISCAL DE ZAMORA CON SEDE EN EL CANTÓN YANTZATZA

1. ***¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?***

Las instituciones jurídicas del pago indebido y el pago en exceso, son de frecuente aplicación en la administración tributaria ecuatoriana, pues por diferentes factores son comunes los casos en donde los contribuyentes acuden presentando este tipo de reclamos para que se les devuelva lo que han pagado injustamente.

2. ***¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?***

Aceptar como adecuado lo que usted plantea en la pregunta, sería como considerar normal que la administración tributaria perciba intereses sólo

desde que notifica al contribuyente con el incumplimiento de una obligación, por lo tanto yo creo que los intereses deberían calcularse desde el momento en que se hizo el pago indebido o el pago en exceso.

3. ***¿Considera usted que hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?***

La igualdad ante la ley queda evidentemente puesta en juego al momento de establecer una discriminación negativa que afecta los intereses del contribuyente, lo cual también pone en riesgo la equidad que es un principio que pretende que las actuaciones de la administración tributaria, otorguen a los contribuyentes la suficiente seguridad jurídica respecto a la vigencia y garantía de sus derechos.

4. ***¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?***

Yo creo que la reforma sería pertinente pues con eso lograríamos evitar que la actuación de la administración tributaria al no reconocer intereses desde la fecha en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso sea considerada por los contribuyentes como arbitraria e injusta.

COMENTARIO A LAS ENTREVISTAS:

Todas las personas que participaron en la entrevista están de acuerdo en que en la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes las solicitudes y los reclamos por pago indebido o pago en exceso, que plantean los contribuyentes con la finalidad de que se haga la devolución correspondiente por parte de la administración tributaria.

Cuatro personas consideran inadecuado que cuando se produce el pago indebido o pago en exceso, el reconocimiento de intereses a favor del sujeto pasivo se haga desde el momento en que se presenta la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que se hizo el pago, un solo entrevistado señala que las disposiciones de la Ley en este sentido, son adecuadas.

Cuatro personas entrevistadas son del criterio que al realizarse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de la presentación de la solicitud o reclamo y no desde que se hizo el pago se está afectando los principios constitucionales de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria. Sólo una persona entrevistada no considera que exista vulneración a estos principios.

Una sola persona entrevistada no está de acuerdo con que sea necesario plantear una reforma al Código Tributario, en lo relacionado al

pago de intereses a cargo del sujeto activo, con la finalidad de establecer que estos se generarán desde el momento en que el contribuyente realizó el pago indebido o el pago en exceso; pero, la mayoría de las personas entrevistadas comparten la pertinencia de que se haga una reforma al Código Tributario, en el sentido planteado en la pregunta.

7. DISCUSIÓN

7.1. VERIFICACIÓN DE OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL:

- Realizar un estudio jurídico, social y doctrinario, sobre la necesidad de aplicar un cálculo de los intereses desde la fecha en que existe el cobro injusto y no desde el momento en que se presenta la queja ante la autoridad administrativa.

Este objetivo queda verificado porque en la investigación se ha presentado un amplio sustento conceptual, doctrinario y jurídico, así como resultados objetivos obtenidos a través de la investigación de campo, en donde se confirma que existe la necesidad de que se aplique el cálculo de intereses desde la fecha en que se hizo el pago injusto y no desde el momento en que se presenta la solicitud o reclamo ante la autoridad administrativa competente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS:

- Proponer una reforma al Título II de la Obligación Tributaria, Capítulo III denominada De los Intereses, del Código Tributario, donde se

incluya en el artículo 22 de los intereses a cargo del sujeto activo, donde manifiesta que generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se generó ya sea el pago en exceso o del reclamo por pago indebido.

Este objetivo queda verificado de forma positiva por los resultados obtenidos en la última pregunta de la encuesta y la entrevista en donde los profesionales participantes en su gran mayoría aceptan que existe la necesidad de que se plantee una reforma al Código Tributario, en lo relacionado con el cálculo de los intereses a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria, para que el cómputo de este valor se haga desde el momento en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso, y no desde que se presentó la solicitud o reclamo pertinente para la devolución.

- Realizar estudios comparados con las diferentes leyes tributarias de países vecinos a fin de comprender y analizar la razón del cobro de intereses de manera diferenciada ya sea para la autoridad o para el ente pasivo.

Este objetivo específico se verifica de forma positiva por el análisis efectuado en la parte final de la revisión de literatura, en donde se presentó el estudio de la legislación comparada, analizando las disposiciones pertinentes de la normativa tributaria vigente en Costa Rica y Perú,

estableciendo diferencias claras respecto de la forma de cálculo de los intereses a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria, que determinan la pertinencia de que en nuestra legislación se considere como fecha inicial para el cálculo de los intereses el momento en que el contribuyente efectuó el pago.

- Demostrar que con dicha forma de cálculo se está violentando un principio constitucional de igualdad ante la ley.

Este objetivo específico queda verificado positivamente por los resultados obtenidos en la tercera pregunta de la encuesta y en la tercera pregunta de la entrevista, en donde encuestados y entrevistados aceptan mayoritariamente que a forma de cálculo de intereses a favor del sujeto pasivo, violenta el principio de igualdad ante la ley y de igual manera afecta el principio de equidad en materia tributaria.

7.2. CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

La hipótesis que se planteó en este trabajo de investigación, establece lo siguiente:

El cálculo del interés a cargo del sujeto activo por un cobro en exceso o indebido, desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud o

reclamo; y no desde la fecha en que se originó; genera un perjuicio económico y vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente.

La hipótesis se confirma en primer lugar por el análisis a las normas pertinentes del Código Tributario, realizado en el marco jurídico de la investigación, en donde se establece que las mismas disponen que el cálculo de interés a cargo del sujeto activo por un cobro en exceso o indebido, se hará desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud o reclamo y no desde aquel momento en que se hizo el pago.

Los resultados obtenidos en la cuarta pregunta de la encuesta y en la tercera pregunta de la encuesta permiten establecer que la normativa jurídica respecto al cálculo de intereses a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria, provoca perjuicios económicos y patrimoniales para el contribuyente ya afecta sus derechos fundamentales.

Los presupuestos planteados en las líneas anteriores permiten manifestar que se ha contrastado positivamente la hipótesis propuesta por lo que acogiendo la opinión de los profesionales del derecho encuestados y de las personas entrevistadas, en la parte final del trabajo se realiza el correspondiente planteamiento de una propuesta jurídica de reforma al Código Tributario, para mejorar la regulación concerniente del pago de intereses a cargo del sujeto activo es decir de la administración tributaria en favor del sujeto pasivo, esto es del contribuyente o responsable.

7.3. FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA DE LA PROPUESTA DE REFORMA

Entre los argumentos que justifican el planteamiento de una reforma al Código Tributario ecuatoriano, es conveniente puntualizar los siguientes:

La Constitución de la República del Ecuador establece como principios del régimen tributario ecuatoriano la igualdad y la equidad tributaria, los cuales son también incorporados dentro del Código Tributario, sin embargo estos principios se vulneran y contradicen de manera evidente cuando se regula lo relacionado con el pago de intereses a cargo del sujeto activo, al establecer que el cálculo se hará desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde el momento en que se efectuó el pago indebido o pago en exceso.

El análisis desarrollado en la parte teórica de la investigación permite establecer que el pago indebido o el pago en exceso, son dos situaciones que implicarían una afectación económica en contra del contribuyente, la cual es mayor para el caso de que los intereses que debe percibir por esta causa, se cuenten o calculen únicamente desde la fecha en que se presentó la solicitud o reclamo, esto afectaría de forma drástica los intereses patrimoniales de los sujetos pasivos.

En la parte final de la revisión de literatura se ha hecho un análisis puntual de la normativa de países como Costa Rica y Perú, en donde se establece claramente que existe otro criterio jurídico para el cobro de los intereses, ya que estas legislaciones señalan como fecha inicial para el cálculo aquella en la que se efectuó el pago indebido o el pago en exceso por parte del contribuyente.

La información presentada en la investigación de campo permite confirmar el criterio de las personas encuestadas y entrevistadas, el cual mayoritariamente se orienta a establecer que la forma en que se regula el pago de intereses a cargo del sujeto activo de la obligación tributaria, es inadecuada y afectaría los intereses patrimoniales y los derechos fundamentales del sujeto pasivo, además de ello es mayoritaria también la opinión en el sentido de que se debe realizar una reforma al Código Tributario para garantizar de manera más eficaz los derechos del contribuyente.

8. CONCLUSIONES

Luego de haber finalizado con el desarrollo del trabajo, las conclusiones del mismo son las siguientes:

- En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria, por errores atribuibles a los contribuyentes o responsables o a la propia administración tributaria.

- No es adecuado en cuando se produce un caso de pago indebido o pago en exceso, el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo, es decir al contribuyente o responsable, se haga desde el momento en que se presenta la solicitud a la administración tributaria y no desde que se efectuó dicho pago.

- Las disposiciones del Código Tributario, según las cuales el cálculo de intereses a favor del sujeto pasivo se hará desde el momento de presentación de la solicitud o reclamo y no desde que se hizo el pago, afectan el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria.

- Al calcular los intereses por concepto de pago indebido o pago en exceso a cargo del sujeto activo, desde la fecha en que el sujeto

pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que realizó el pago, se genera un perjuicio económico que vulnera los derechos fundamentales del contribuyente.

- Para garantizar adecuadamente los derechos del sujeto pasivo de la obligación tributaria o contribuyente, es necesario plantear una reforma al Código Tributario, orientada a determinar que los intereses por pago indebido o pago en exceso se generen desde la fecha en que el sujeto activo realizó dicho pago.

9. RECOMENDACIONES

Como recomendaciones que resultan de la información recopilada y del análisis realizado en este trabajo, se presentan las siguientes:

- A la Asamblea Nacional de la República del Ecuador, para que emprenda en la realización de una reforma integral al régimen tributario ecuatoriano, esto considerando las nuevas características que tiene la imposición y la recaudación de tributos en nuestro país, en este sentido se sugiere que se tome en cuenta la propuesta presentada en este trabajo de investigación.

- A los sujetos pasivos de la obligación tributaria, con la finalidad de que accedan a mecanismos de información sobre sus derechos y busquen la asesoría profesional necesaria para el cumplimiento de sus deberes tributarios, de manera que eviten incurrir en situaciones de pago indebido o pago en exceso y con esto procuren no generar inconvenientes para la administración tributaria.

- A la Administración Tributaria ecuatoriana para que a través de las tecnologías de la información y la comunicación implemente mecanismos que le permitan detectar de forma rápida y oportuna los pagos indebidos o pago en exceso, de manera que se haga la

devolución por estos conceptos en el menor tiempo posible evitando perjuicios al Estado por el hecho de pago de intereses a los sujetos pasivos.

- Al Servicio de Rentas Internas, para que realice programas permanentes de capacitación al personal que labora en la institución y a la ciudadanía en general sobre situaciones tan comunes como el pago indebido y el pago en exceso, de manera que de parte y parte se cuente con los fundamentos necesarios para actuar frente a estos casos.

- Al Estado ecuatoriano con la finalidad de que exija a los órganos de la administración tributaria el cumplimiento adecuado de los principios constitucionales del régimen tributario, de manera que la ciudadanía pueda estar informada de lo relacionado con la imposición, recaudación e inversión de los ingresos tributarios, contribuyendo de esta forma al desarrollo de una cultura tributaria que contribuya al beneficio del Estado y de la sociedad en general.

9.1. PROPUESTA DE REFORMA JURÍDICA

LA ASAMBLEA NACIONAL
DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR

CONSIDERANDO

Que, la Constitución de la República del Ecuador, establece que el régimen tributario ecuatoriano se regirá por los principios de equidad y eficiencia;

Que, el Código Tributario ecuatoriano consagra como un principio el de igualdad y equidad en materia tributaria;

Que, el Código Tributario, contiene disposiciones respecto a los intereses a cargo del sujeto activo, que perjudican los derechos fundamentales y los intereses patrimoniales de los contribuyentes; y,

Que, es necesario que la administración tributaria ejerza de manera justa sus facultades sin menoscabar los derechos y garantías del sujeto pasivo de la obligación tributaria;

En uso de las atribuciones que le confiere el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República del Ecuador, resuelve expedir la siguiente:

REFORMA AL CÓDIGO TRIBUTARIO

Artículo único.- Sustitúyase el artículo 22, por el siguiente:

“Art. 22.- Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago en exceso o pago indebido de tributos, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se efectuó el pago”.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA: Todas las normas que en su contenido se opongan a la presente, quedan derogadas:

DISPOSICIÓN FINAL: Esta Ley, entrará en vigencia a partir de su publicación en el Registro Oficial.

f). Presidenta **f). Secretaria**

10. BIBLIOGRAFÍA

- ALFARO TORRES, Rocío y otros, Derecho Mercantil I, El Derecho Tributario en el Salvador, Universidad de El Salvador, San Salvador-El Salvador, 2009.

- ALTAMIRANO, Fabián, Los Principios Tributarios recogidos en la nueva Constitución Política, Revista Novedades Jurídicas Número 31, Ediciones Legales, Quito-Ecuador, Enero 2009.

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, Editorial Temis, México D.F., 2000.

- ASTE MEJÍAS, Christian, Curso Sobre Derecho y Código Tributario, Editorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007.

- BUSTOS, Javier, Agua y Aceite, La "simplicidad administrativa" en los tributos, disponible en: http://www.derechoecuador.com/index.php?option=com_content&view=article&id=4829:agua-y-aceitela-simplicidad-administrativa-en-los-tributos&catid=58:derecho-tributario

- CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, Tomo IV, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires-Argentina, 2001.

- CARRETERO, Adolfo, Derecho Financiero, Edición Actualizada, Editorial Santillana, Madrid España, 2000.

- CEVALLOS VACA, María del Carmen, Orientación del Sistema Tributario en el Ecuador a Partir de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2011.

- CÓDIGO TRIBUTARIO, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013.

- CONSTITUCIÓN DE LA REPÚBLICA DEL ECUADOR, Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito-Ecuador, 2013.

- CHAMORRO, José Antonio, La financiación de obras públicas locales mediante contribuciones especiales: una oportunidad para el resurgimiento de un viejo tributo, Departamento de Derecho Administrativo y Financiero de la Universidad de Salamanca, Salamanca-España, 2010.

- DE LUIS, Michael Jorratt, Metodología para medir el impacto fiscal de los gastos tributarios subnacionales en Colombia, Banco Interamericano de Desarrollo, Bogotá Colombia, 2010.

- DICCIONARIO JURÍDICO ESPASA SIGLO XXI, Editorial Espasa Calpe S.A., Madrid-España, 2001.

- ERAZO GALARZA, Daniela Estefanía, Evolución Histórica de las Principales Regulaciones Constitucionales y Legales del Régimen

Tributario en el Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2012.

- FERREIRO LAPATZA, José Juan, Tasas y Precios, Los Precios Públicos, Universidad de Barcelona, Barcelona España, 2010.

- GARCÍA NOVOA, Santiago, La Problemática del Concepto Constitucional de Tributo, Universidad Santiago de Compostela, Galicia-España, 2004.

- GONZÁLEZ Eusebio y LEJEUNE Ernesto, Derecho Tributario I, Tercera Edición, Editorial Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca-España, 2003.

- GUILIANI FONROUGE, Carlos, Derecho Financiero, Tomo I, Décimo Séptima Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires-Argentina, 2002.

- http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm

- JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Editorial Madessa, Quinta Edición, México D.F., 2004.

- JHAYYA GARCÉS, Ivanna Shari, Exención del Pago del Impuesto a la Renta por Medio de Incentivos Fiscales para Nuevas Inversiones Productivas que Realicen las Sociedades, Universidad de las Américas, Quito-Ecuador, 2013, pág. 17.

- LARA CAMPOS, Rosa Margarita y Otros, Guía Para Solicitar Devolución de Tributos ante las Direcciones Generales de Aduanas y de Impuestos Internos, Universidad de El Salvador, El Salvador 2013.

- MALDONADO STARK, José, RODRÍGUEZ PEREYRA, Raúl, Los Principios Materiales de la Justicia Tributaria, 2013.

- MALETTI, Magdalena, ALBORNOZ, Juan José, Captación de Plusvalías en el Planeamiento Urbano, Buenos Aires-Argentina, 2010.

- MEZA ENCINA, Bárbara, IBACETA MEDINA, David, El Principio Constitucional de Legalidad en Materia Tributaria, Elitorial Lexis Nexis, Santiago-Chile, 2007.

- MONTUFAR HERNÁNDEZ, Consuelo Yusiry, LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 1, 2, 3, 5, 7 Y 8 DEL DECRETO 73-2008 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD, Universidad San Carlos de Guatemala, Guatemala, 2011.

- OSSORIO, Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 1ª Edición Electrónica, Editado por Datascam S.A., Ciudad de Guatemala-Guatemala, 2007.

- PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Colegio de Abogados del Azuay, Cuenca-Ecuador, 2003.

- REYES, Germán, “Alternativas para Controlar la Evasión Tributaria en el Ecuador, Instituto de Altos Estudios Nacionales, Quito-Ecuador, 2005.

- ROMBOLA, Nestor Darío, REBOIRAS, Lucio Martín, Diccionario Ruy Díaz de Ciencias Jurídicas y Sociales, Editorial DISELI, Buenos Aires-Argentina, 2005.

- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Sistema de Derecho Financiero, Volumen I, Edición Actualizada, Editorial Universidad Complutense de Madrid, Madrid-España, 2001.

- SÁNCHEZ, Juan Manuel, Principios Constitucionales de las Contribuciones, Universidad Autónoma de México, México D.F., 2010.

- STERNBERG, Alfredo Ricardo, “Derecho y procedimiento tributario” Segunda Edición, Editorial Errepar, Buenos Aires-Argentina, 2010.

- VALLEJO ARISTIZÁBAL, Sandro, Régimen Tributario y de Aduanas, Universidad Técnica Particular de Loja, Loja-Ecuador, 2007.

- VELASCO PAZMIÑO, Diego, Los Actos Administrativos Tributarios como Fundamentos Suficientes de Indicios de Responsabilidad Penal, Universidad Andina Simón Bolívar, Quito-Ecuador, 2012.
- www.sri.gob.ec/DocumentosAlfrescoPortlet/...7ed2.../gen--018986.pdf
- YUPANGUI, Yolanda, Modelos de Reclamos y Demandas en lo Tributario, Serie La Tributación al Alcance de Todos, Volumen 1, Ediciones Fausto Reinoso, Quito-Ecuador, 2010.
- www.tse.go.cr/pdf/normativa/codigonormasyprocedimientos.pdf

11. ANEXOS

11.1. ANEXO N° 1: Proyecto de Investigación Aprobado

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA
CARRERA DE DERECHO

TÍTULO:

"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE"

PROYECTO DE TESIS PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE ABOGADA

AUTORA:

Anna Karina Mazza Gómez

Loja – Ecuador
2013

1. TEMA.

“EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE”

2. PROBLEMÁTICA

La Obligación Tributaria como lo indica su definición en el Código Tributario en el Art. 15 es un vínculo jurídico personal, puesto que es una relación, un nexo que existe entre la institución acreedora que es “El Estado” y el contribuyente, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, al verificarse el hecho generador previsto en la Ley, la explicación es muy sencilla puesto que es el contribuyente quien asume una obligación de cancelar los tributos, estos engloban lo que son impuestos, tasas, entre otras; cuando se cumpla con lo establecido en la Ley que sería la explicación de hecho generador ya que el contribuyente recién cuando realice una actividad que este gravada ahí nace su vínculo, su obligación tributaria; puesto que la materia tributaria se basa en los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad e irretroactividad de la ley.

En dicha relación u obligación tributaria el contribuyente es acreedor de intereses únicamente en dos situaciones claramente establecidas en el código tributario en el Art. 22, que es en caso de figurarse las instituciones de pago en exceso o pago indebido.

Para mayor entendimiento y a fin de explicar mi problemática, expongo el pago en exceso de la siguiente forma, es cuando el pago de una obligación ya sea por error de la entidad acreedora u otra circunstancia, se lo ha realizado por un valor mayor al real; mientras que el pago indebido, es la cancelación de un valor por un tributo no establecido legalmente, porque sin ley no hay tributo.

Entendiendo estas dos instituciones, es momento de enfocarme en el tema de investigación, el cual deriva de estos dos problemas, ya que conforme lo dice el Art. 22 los intereses por estas dos instituciones serán calculadas desde el momento en que se presentó ya sea la solicitud o el reclamo por la devolución del pago en exceso o pago indebido; y no desde que se dio la cancelación de estos valores, es así que si el contribuyente realiza una cancelación por un impuesto que no existe en el año 2007, y se da cuenta del error ahora en el año 2010, y presenta su solicitud en este año, los valores serán devueltos y serán calculados los intereses desde el día en que presentó el reclamo, dejando tres años su dinero sin producción alguna, mientras que para la entidad acreedora, los intereses correrán desde el

momento en que la obligación debía ser satisfecha, sin necesidad de resolución alguna, es entonces que el dinero del Estado no puede permanecer sin producir pero el de los contribuyentes sí; además los intereses serán calculados tomando en cuenta la fracción de día como mes.

Ante tal problemática que lesionan derechos fundamentales de los ciudadanos se requiere una investigación socio-jurídica que permita arribar a posibles soluciones teórico-jurídicas en defensa del bien jurídico afectado, cual es la igualdad entre los sujetos de la relación tributaria.

3. JUSTIFICACIÓN.

La investigación jurídica de la problemática se inscribe, dentro del Área del Derecho Tributario, principalmente en el perjuicio económico a la sociedad; por tanto, se justifica académicamente, en cuanto cumple la exigencia del Reglamento de Régimen Académico de la Universidad Nacional de Loja, que regula la pertinencia del estudio investigativo jurídico en aspectos inherentes a las materias de Derecho Positivo, Sustantivo y Adjetivo para optar por el grado de Licenciado en Jurisprudencia.

Socio-jurídicamente la investigación es necesaria para lograr que las personas gocen de seguridad jurídica y política y que no se violenten sus derechos civiles como los contempla la Constitución de la República del

Ecuador, estudiando y mejorando el régimen de intereses a cargo del sujeto activo.

Este mismo cuerpo legal en el Art. 424 establece la supremacía de las normas constitucionales señalando que prevalecen sobre cualquier otra norma. Por esa razón nuestro deber es hacer respetar estos derechos que son inalienables e irrenunciables y que el Estado nos garantiza, repudiando aquellos que los violentan.

El problema jurídico y social, materia del proyecto de investigación es significativo, en lo que tiene que ver con la obligatoriedad del Estado para con sus ciudadanos, velar por su bienestar, por un desarrollo humanitario y justo, sin violentar sus derechos especialmente los derechos civiles, que los contempla el Art. 23 de la Constitución Política del Ecuador tales como: el derecho a la libertad y a la seguridad jurídica.

Se deduce por tanto que la problemática tiene importancia y trascendencia social y jurídica para ser investigada, en procura de medios alternativos de carácter jurídico-social y tributario que la prevengan y controlen en sus manifestaciones.

Con la aplicación de métodos, procedimientos y técnicas será factible realizar la investigación socio-jurídica de la problemática propuesta, en tanto existen las fuentes de investigación bibliográficas, documental y de campo

que aporten a su análisis y discusión; pues, se cuenta con el apoyo logístico necesario y con la orientación metodológica indispensable para un estudio causal explicativo y crítico, sobre el prejuicio económico al contribuyente, en el cálculo del interés, a cargo del estado y sus efectos socio-jurídicos y tributarios.

4. OBJETIVOS:

General

- Realizar un estudio jurídico, social y doctrinario, sobre la necesidad de aplicar un cálculo de los intereses desde la fecha en que existe el cobro injusto y no desde el momento en que se presenta la queja ante la autoridad administrativa.

Específicos

1. Proponer una reforma al Título II De la Obligación Tributaria, Capítulo III denominada De los Intereses, del Código Tributario, donde se incluya en el artículo 22 de los intereses a cargo del sujeto activo, donde manifiesta que generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se generó ya sea el pago en exceso o del reclamo por pago indebido.

2. Realizar estudios comparado con las diferentes leyes tributarias de países vecinos a fin de comprender y analizar la razón del cobro de intereses de manera diferenciada ya sea para la autoridad o para el ente pasivo.

3. Demostrar que con dicha forma de cálculo se está violentando un principio constitucional de igualdad ante la ley.

5. HIPÓTESIS

El cálculo del interés a cargo del sujeto activo por un cobro en exceso o indebido, desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud o reclamo; y no desde la fecha en que se originó; genera un perjuicio económico y vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente.

6. MARCO TEÓRICO

En la Legislación Ecuatoriana, el Código Tributario es el que se encarga de las relaciones tributarias como lo manifiesta el Art. 1" Ámbito de aplicación.- Los preceptos de este Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos, entre los sujetos activos y los contribuyentes o responsables de aquellos. Se aplicarán a todos los tributos: nacionales, provinciales, municipales o locales o de otros entes acreedores de los mismos, así como

a las situaciones que se deriven o se relacionen con ellos.Para estos efectos, entiéndase por tributos los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales o de mejora." , es así que podemos manifestar que al momento que exista una relación tributaria esta se encontrará sujeta a dicho código, también nos nombra que el sujeto activo es el estado o el acreedor de los tributos en el nivel o sección que sea y en sujeto pasivo somos todos los ciudadanos o sea los contribuyentes. En dicho código existen las disposiciones fundamentales donde nos conceptualiza términos que serán utilizados posteriormente, luego en el mismo código da las normas para que la relación sea llevada de la mejor manera y tenga los márgenes suficientes para que así sea y es justamente en el Art. 22 donde se menciona "Intereses a cargo del sujeto activo.- Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el mismo interés señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido." Es así que, si el contribuyente se da cuenta que existió un error en el cobro de algún tributo y ha transcurrido un tiempo considerable no podrá exceder a los intereses que este valor de dinero generó todo el tiempo en que no estuvo en su poder, siendo esto una violación a sus derechos, puesto que dicho cobro es equivocación o error de la institución acreedora, es así que el interés con mayor razón tendría que generarse desde el momento que la institución tuvo acceso a dicho valor.

Para el entendimiento claro del problema es necesario conceptualizar lo que es un pago indebido y un pago en exceso los cuales están definidos en el Art. 122 y 123 del Código Tributario respectivamente, “Pago indebido.- Se considerará pago indebido, el que se realice por un tributo no establecido legalmente o del que haya exención por mandato legal; el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal” . Esto es claro ya que se realizaría un cobro de un impuesto nunca generado por el contribuyente y debo volver a indicar que sería un error directo de la institución acreedora, por el cual en forma de castigo a dicho error debería generarse desde el error y mas no desde el momento de deducir una queja o reclamo por eso.

Y el pago en exceso según el 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.” Nuevamente se

verifica que dicha acción se generaría por un error al momento del cálculo del tributo generado, pero en este caso el tributo en realidad si existe pero el error en el Cálculo del monto generado.

Además en la Constitución de la República del Ecuador, se mantiene que todos las personas serán tratadas por igual, como lo manifiesta en el Art. 11, numeral 2 que dice "Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades. El Estado adoptará medidas de acción afirmativa que promuevan la igualdad real en favor de los titulares de derechos que se encuentren en situación de desigualdad" Es así que se encuentra una gran contradicción en el Código Tributario, puesto que para el ente pasivo los intereses solamente se generarán a partir de un reclamo mientras que para el ente activo desde la fecha en que finalizaba el plazo para la cancelación del tributo generado.

7. METODOLOGÍA

7.1 Métodos

En el proceso de investigación socio-jurídico se aplicará el método científico, entendido como camino a seguir para encontrar la verdad acerca de una problemática determinada. Es válida la concreción del método científico hipotético-deductivo para señalar el camino a seguir en la investigación socio-jurídica propuesta; pues, partiendo de las hipótesis y con la ayuda de

ciertas condiciones procedimentales, se procederá al análisis de las manifestaciones objetivas de la realidad de la problemática de la investigación, para luego verificar si se cumplen las conjeturas que subyacen en el contexto de la hipótesis, mediante la argumentación, la reflexión y la demostración.

El método científico, aplicado a las ciencias jurídicas, implica que determinemos el tipo de investigación jurídica que queremos realizar; en el presente caso me propongo realizar una investigación socio-jurídica, que se concreta en una investigación del Derecho tanto con sus caracteres sociológicos como dentro del sistema jurídico; esto es, relativo al efecto social que cumple la norma o a la carencia de ésta en determinadas relaciones sociales o interindividuales.

El Método Deductivo, nos permitirá conocer la realidad del problema a investigar partiendo de lo general a lo particular.

El Método Inductivo, nos servirá fundamentalmente para tomar un caso en sí, y a través de él llegar al problema en general.

También me basaré en el Método Materialista Histórico el cual nos permitirá conocer el pasado del problema sobre su origen y evolución, así realizar una diferencia con la realidad en la que actualmente nos desenvolvemos.

Método Descriptivo, nos compromete a realizar una descripción objetiva de la realidad actual en la que se desarrolla el problema y así demostrar las dificultades existentes en nuestra sociedad.

El Método Analítico, nos servirá para estudiar el problema enfocando el punto de vista social, jurídico, político, económico y analizar sus efectos.

7.2. Procedimientos y Técnicas

Serán los procedimientos de observación, análisis y síntesis los que requiere la investigación jurídica propuesta, auxiliados de técnicas de acopio teórico como el fichaje bibliográfico o documental; y, de técnicas de acopio empírico, como la encuesta y la entrevista. El estudio de casos judiciales reforzará la búsqueda de la verdad objetiva sobre la problemática.

La investigación de campo se concretará a consultas de opinión a personas conocedoras de la problemática, previo muestreo poblacional de por lo menos treinta personas para las encuestas y diez personas para las entrevistas; en ambas técnicas se plantearán cuestionarios derivados de la hipótesis general y de las subhipótesis, cuya operativización partirá de la determinación de variables e indicadores.

Los resultados de la investigación empírica se presentaran en tablas, barras o centrogramas y en forma discursiva con deducciones derivadas del

análisis de los criterios y datos concretos, que servirán para la verificación de objetivos y contrastación de hipótesis y para arribar a conclusiones y recomendaciones.

8. CRONOGRAMA

Tiempo en meses / Actividades	Julio				Agosto				Septiembre				Octubre				Noviembre				Diciembre			
	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4	1	2	3	4
Problematización	X																							
Presentación del proyecto		X																						
Aprobación del Proyecto				X																				
Recolección de la información bibliográfica					X	X	X																	
Investigación de Campo									X	X														
Análisis de la Información												X												
Elaboración del Informe Final														X	X	X								
Sesión Reservada																		X						
Defensa Pública y Graduación																					X			

9. PRESUPUESTO Y FINANCIAMIENTO

9.1. Recursos Humanos:

- Director de Tesis: Por designarse
- Entrevistados: 5 profesionales conocedores de la problemática.
- Encuestados: 30 personas seleccionadas por muestreo
- Proponente del Proyecto: Anna Mazza

9.2. Recursos Materiales

	Valor USD.
- Material de oficina…..……..….	$ 100.00
- Bibliografía especializada(Libros)…….….	$ 150.00
- Elaboración del Proyecto…….……	$ 100.00
- Reproducción de los ejemplares del borrador...	$ 100.00
- Elaboración y reproducción de la tesis de grado	$ 300.00
- Internet……	$ 100.00
- Transporte…….….	$ 100.00
- Imprevistos…….….	$ 100.00
Total	$ 1.050.00

9.3. Financiamiento:

El presupuesto de los gastos que ocasionará la presente investigación, asciende a MIL CINCUENTA DÓLARES AMERICANOS, los que serán cancelados con recursos propios de la autora.

10. BIBLIOGRAFÍA.

- CODIGO TRIBUTARIO, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito.

- CABANELLAS, Guillermo. “Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual”, Editorial Heliasta, Decimoquinta Edición, Buenos Aires-Argentina, 2001

- CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DEL ECUADOR, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito- Ecuador, 2008.

- CASAS José Oswaldo, “Derechos y garantías constitucionales del Contribuyente”, Ediciones Ad Hoc, Buenos Aires.

- DE LUCA, Javier, “La Igualdad ante la Ley”, publicado en “El derecho y la justicia”, Edición de Ernesto Garzón Valdez y Francisco Laporta. Enciclopedia Iberoamericana de Filosofía, Editorial Trottca, Consejo Superior de Investigación Científica, Segunda Edición, Madrid 2000.

- “JURISPRUDENCIA ESPECIALIZADA TRIBUTARIA”, Corporación de estudios y Publicaciones, Tomo II, Quito, 2007.

- MONTERO TRAIBEL, J.P., “Derecho tributario Moderno”, Fundación de Cultura Universitaria, Volumen primero, Montevideo, 1977.

- PATIÑO Rodrigo, “Sistema Tributario Ecuatoriano”, Tomo I, Colegio de Abogados del Azuay y Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, Cuenca-Ecuador, 2003.
- FORO: Revista del Área de Derecho, No. 3, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, Corporación Editora Nacional, Quito, 2004.
- FORO: Revista del Área de Derecho, No. 4, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Quito, UASB-Q y Corporación Editora Nacional, Quito, 2005.

11.2. ANEXO N° 2: Formato de Encuesta

UNIVERSIDAD NACIONAL DE LOJA
MODALIDAD DE ESTUDIOS A DISTANCIA
CARRERA DE DERECHO

ENCUESTA A ABOGADOS EN LIBRE EJERCICIO

Señor Abogado:

Me encuentro desarrollando mi trabajo de tesis con el título: **"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE",** por eso le pido comedidamente que se sirva responder estas preguntas con la finalidad de conocer sus criterios sobre el problema investigado, reitero que la información proporcionada será utilizada de manera exclusiva en mi trabajo por lo que espero su gentil colaboración.

1. ¿Conoce usted si en la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?
   SI ( ) NO ( )
   ¿Por qué?
   ……
   ……
   ……
   ……
2. ¿Según su criterio es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?
   SI ( ) NO ( )
   ¿Por qué?
   ……
   ……
   ……
   ……

3. ¿Considera usted que al disponer el Código Tributario que el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo se hará desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria?

   SI ( ) NO ( )

   ¿Por qué?

   ……
   ……
   ……
   ……

4. ¿Cree usted que el cálculo de interés a cargo del sujeto activo por concepto de pago indebido o pago en exceso, desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó la solicitud o reclamo y no desde la fecha en que realizó el pago, genera un perjuicio económico que vulnera los derechos fundamentales del contribuyente?

   SI ( ) NO ( )

   ¿Por qué?

   ……
   ……
   ……
   ……

5. ¿Sería oportuno reformar el Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?

   SI ( ) NO ( )

   ¿Por qué?

   ……
   ……
   ……
   ……

GRACIAS

ANEXO N° 3: Formato de Entrevista

Señor Entrevistado:

Me encuentro desarrollando mi trabajo de tesis con el título: **"EL CÁLCULO DEL INTERÉS A CARGO DEL SUJETO ACTIVO POR UN COBRO EN EXCESO O INDEBIDO, DESDE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ LA RESPECTIVA SOLICITUD O RECLAMO; Y NO DESDE LA FECHA EN QUE SE ORIGINÓ; GENERA UN PERJUICIO ECONÓMICO Y VULNERACIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DEL CONTRIBUYENTE",** por eso le pido comedidamente que se sirva responder estas preguntas con la finalidad de conocer sus criterios sobre el problema investigado, reitero que la información proporcionada será utilizada de manera exclusiva en mi trabajo por lo que espero su gentil colaboración.

1. ¿En la administración tributaria ecuatoriana son frecuentes los casos de pago indebido o pago en exceso en el que incurren los sujetos pasivos de la obligación tributaria?
   ……
   ……
   ……
   ……

2. ¿Es adecuado que en caso de pago indebido o pago en exceso el reconocimiento de intereses al sujeto pasivo se haga desde el momento en que presenta la solicitud y no desde la fecha en que hizo el pago?
   ……
   ……
   ……
   ……

3. ¿Considera usted que al hacerse el cálculo de intereses en favor del sujeto pasivo desde el momento de presentación de la solicitud y no desde que hizo el pago se está afectando el principio constitucional de igualdad ante la ley y de equidad en materia tributaria y los derechos fundamentales del contribuyente?
   ……
   ……
   ……
   ……

4. ¿Estaría de acuerdo en que se plantee una reforma al Código Tributario, respecto de los intereses a cargo del sujeto activo, determinando que éstos se generen desde el momento en que se realizó el pago indebido o pago en exceso?

   ……
   ……
   ……
   ……

GRACIAS

ÍNDICE

PORTADA..... i

CERTIFICACIÓN ii

AUTORÍA iii

CARTA DE AUTORIZACIÓN iv

DEDICATORIA v

AGRADECIMIENTO vi

1. TÍTULO 1

2. RESUMEN 2

2.1. Abstract..... 4

3. INTRODUCCIÓN 6

4. REVISIÓN DE LITERATURA..... 9

5. MATERIALES Y MÉTODOS 79

6. RESULTADOS..... 83

7. DISCUSIÓN 105

8. CONCLUSIONES 111

9. RECOMENDACIONES 113

9.1. Propuesta de reforma 115

10. BIBLIOGRAFÍA 117

11. ANEXOS 123

ÍNDICE..... 143