

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR**

**FACULTAD DE JURISPRUEDENCIA**

**DISERTACIÓN PREVIA A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE ABOGADA**

**“APLICACIÓN DE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA  
TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO”**

**MARÍA FERNANDA MERCHÁN MONCAYO**

**DIRECTOR: DR. CARLOS PONTÓN CEVALLOS**

**QUITO, NOVIEMBRE DE 2015**

Quito, 19 de octubre de 2015

Dr. Santiago Guarderas

DECANO DE LA FACULTAD DE JURISPRUDENCIA – PUCE

Presente.-

De mis consideraciones:

En atención a su Oficio No. 272-SJG-15, mediante el cual me designa para que informe sobre la Disertación titulada "APLICACIÓN DE LA CONVERSION DE LA ACCION CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO", desarrollada por la Srta. MARIA FERNANDA MERCHAN MONCAYO, dentro del proceso de titulación como Abogada, me permito informar lo siguiente:

En este trabajo se ha escogido a mi entender un tema completamente específico y simple, y además de no muy utilizado, y se lo ha completado incluyendo el trato superficial de algunos temas no necesariamente conexos.

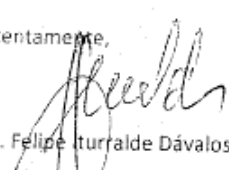
La disertación incluye una parte inicial de contextualización para ubicar el tema, y sobre ello analiza el asunto planteado. Jurídicamente no queda claro las razones por las que puede producirse la situación que da origen a esta figura. Por otra parte no se han analizado figuras de naturaleza administrativa como el pago parcial que podrían tener similares efectos.

Se ha ubicado un caso práctico para facilitar la graficación y comprensión del tema.

La bibliografía que consta es suficiente.

Calificación 7/10 (siete sobre diez).

Atentamente,

  
Dr. Felipe Iturralde Dávalos

PROFESOR INSTITUCIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Quito, 16 de septiembre de 2015

Doctor  
Manuel Jiménez Moreano  
Secretario Abogado de la  
Facultad de Jurisprudencia de la PUCE

De mi consideración:

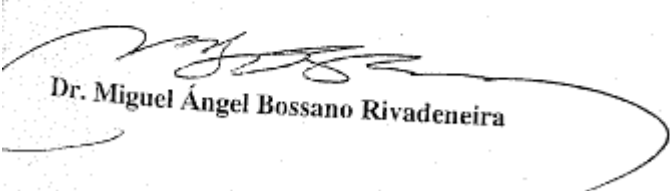
En relación a su solicitud para que en calidad de Profesor Informante emita el informe correspondiente en relación a la Disertación previa a la obtención del título de Abogado, presentada por la señorita María Fernanda Merchán Moncayo titulada "APLICACIÓN DE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO", al respecto me permito indicar lo siguiente:

La Tesina que me ha sido entregada reúne los requisitos mínimos académicos exigidos por una institución de educación superior para este tipo de investigaciones.

El presente trabajo de fin de carrera contiene un breve estudio relacionado con la conversión de la acción contenciosa tributaria que a decir de la propia estudiante se trata de una institución "bastante". Las conclusiones y recomendaciones producto del trabajo académico son escasas y no han generado innovación..

Por lo expuesto consigno la nota de **OCHO SOBRE DIEZ (8/10)** a la Tesina presentada por la señorita **María Fernanda Merchán Moncayo** cuyo título se menciona en el primer párrafo de esta comunicación, por lo que solicito a Usted, ordenar el trámite reglamentario pertinente.

Atentamente,



Dr. Miguel Ángel Bossano Rivadeneira

## ABSTRACT

El objetivo de esta tesis, consiste en esclarecer los parámetros sobre los cuales se basaría la Aplicación de la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido y definir si existe un verdadero beneficio en nuestro sistema jurídico sobre la existencia de esta institución.

Esta figura se ha encontrado vigente desde la creación del Código Tributario en el año 1975, de la cual se observa que no ha tenido una evolución normativa o complementaria que afiance la utilidad del mismo. Es una herramienta para el contribuyente, la cual tiene como objetivo el solucionar de manera efectiva una obligación pendiente que se considera erróneamente determinada por la Administración Tributaria y que al mismo tiempo es una violación a los derechos subjetivos del sujeto pasivo del tributo.

Al realizar la conversión se invierten los papeles de acreedor (Sujeto Pasivo) y deudor (Estado), generándose una nueva relación jurídica independiente de la Acción Contenciosa Tributaria, determinando nuevas obligaciones y derechos, aplicándose los mismos criterios que se habrían usado en una simple acción directa de pago indebido, pero con ciertos beneficios específicos de este instrumento.

Si bien es cierto, se puede considerar que su aplicación carece de un procedimiento claro, y esto se da en consecuencia de su falta de desarrollo normativo y doctrinario, ya que no hay registros de estudios realizados sobre la conversión de la acción tributaria en pago indebido tanto nacional como internacional. En todo el ordenamiento jurídico existen únicamente 2 artículos en el Código Tributario que hacen mención al tema, el artículo 221 y el 307 del cuerpo legal previamente mencionado.

Por lo que se establece de forma clara la esencia de la institución, esclareciendo y evaluando tanto los pros y contras de su aplicación generando un aporte real en el estudio de este tema y así poder contribuir en la difusión de esta herramienta legal para que se tenga como una opción viable fomentado su aplicación.

## **DEDICATORIA**

Dedico esta obra a mis padres y hermanos quienes han sido el pilar fundamental en mi vida, quienes me han impulsado siempre a sobresalir y dar lo mejor tanto en mi vida personal como profesional.

Si he llegado a culminar mis estudios, ha sido gracias a su apoyo y cuidado, por los cuales estaré eternamente agradecida y espero, de igual forma, llegar cumplir con sus expectativas llenándoles de orgullo y satisfacción.

## ÍNDICE

1. CAPÍTULO I: NATURALEZA Y OBJETIVOS DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA, PAGO INDEBIDO Y LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN TRIBUTARIA.....	6
1.1. INTRODUCCIÓN.....	6
1.2. Análisis de la Relación Jurídica Tributaria aplicada a la conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	18
1.3. Autoridad competente para conocer la conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago indebido.....	21
1.4. Naturaleza y Procedimiento de la Acción Contenciosa Tributaria .....	23
1.4.1. Naturaleza.....	23
1.4.2 Procedimiento de la Acción Contenciosa Tributaria.....	25
1.4.3. Publicación del Código General de Procesos.....	27
1.5. Naturaleza y procedimiento del Pago Indebido.....	29
1.5.1. Naturaleza.....	29
1.5.2. Procedimiento del Pago Indebido.....	31
1.6. Naturaleza y procedimiento de la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	33
1.6.1. Naturaleza.....	33
1.6.2. Procedimiento de la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	35
2. CAPÍTULO II: NORMATIVA APLICABLE.....	37
2.1. Análisis del contexto histórico de la norma Art. 221 numeral 5) del Código Tributario.....	37
2.2. Análisis constitucional que permite la aplicación del art. 221 numeral 5) del Código Tributario.....	39

2.3. Beneficios y problemas en la aplicación del procedimiento de la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	47
2.3.1. Beneficios.....	48
2.3.2. Problemas.....	54
2.4. Exigibilidad e imputabilidad del pago.....	58
3. CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA.....	64
3.1. Análisis de un proceso judicial de conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	64
3.2. Análisis de la doctrina aplicable en nuestro ordenamiento jurídico sobre la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	74
3.2.1. Incidencia del Derecho Financiero en el Derecho Tributario.....	74
3.2.2. Doctrina sobre los Recursos Procesales en relación a la Conversión de la Acción Contencioso Tributaria en Pago Indebido.....	77
3.2.3. Doctrina del Pago Indebido.....	79
4. CAPÍTULO IV: PROPUESTA.....	83
4.1. Establecer un término claro para presentar la solicitud.....	83
4.2. Establecer el mejor procedimiento para la aplicación de la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.....	85
4.3. Conversión parcial.....	91
5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES .....	93
6. REFERENCIAS .....	96
6.1. Bibliografía General .....	96
6.2. Bibliografía Legal.....	97
6.3. Bibliografía Web.....	97

# **1. CAPÍTULO I: NATURALEZA Y OBJETIVOS DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA, PAGO INDEBIDO Y LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN TRIBUTARIA**

## **1.1. INTRODUCCIÓN**

El Derecho Tributario es aquella rama del Derecho que se ocupa exclusivamente del estudio y análisis correspondiente al “Tributo”; como una herramienta del Estado para poder adquirir recursos y enviarlos al fondo del gasto público, con la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas.

Gustavo Durango Vela (2010), define a la Potestad Tributaria como el Estado que en cualquier forma o manifestación, es quien tiene la supremacía frente a sus contribuyentes, generando un status de sujeción por parte de quienes están bajo su mandato.

El despliegue de la potestad tributaria significa emanación de las normas jurídicas con base en las cuales se instituye las contribuciones coactivas, llamadas tributos (p. 104)

No es necesario que los sujetos pasivos del hecho generador de la tasa, impuesto o contribución especial, estén de acuerdo con la obligación de pagar ya que una vez que se creó legalmente un tributo de manera unilateral, éste debe ser cancelado aún en contra de su voluntad, permitiendo el uso de medios sancionatorios.

En la Constitución de la República del Ecuador<sup>1</sup>(2008), vigente, se hace un reconocimiento del poder tributario manifestándolo en los siguientes artículos:

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

---

<sup>1</sup> Esta versión será la utilizada en todas las citas.

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados. (...)

Art. 132.- La Asamblea Nacional aprobará como leyes las normas generales de interés común. (...) Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados (...)

Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.

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

Según se desprende de la normativa citada, se evidencia que el único mecanismo para crear y regular un tributo es mediante ley, excluyendo cualquier otro tipo de fuente de creación de derecho como la costumbre, normativa internacional o reglamentos. Esta formalidad limita la facultad del Estado para crear arbitrariamente la obligación de pagar contribuciones que no sean necesarias para solventar las necesidades de la sociedad o que a su vez no tengan un fin acorde a la naturaleza de una contribución. Al estar en la cabeza de una relación jurídica, bajo ningún concepto se puede perder de vista el objeto del hecho impositivo, es por eso que además de las normativas y principios, se crean políticas públicas sobre las actividades financieras del Estado para establecer los lineamientos sobre la recaudación de impuestos y fomento productivo.

Al decir poder tributario, entendemos que es la facultad otorgada constitucionalmente al Estado, concediéndole la competencia para exigir tributos, aplicando su poder soberano impositivo para dirigirse a sí mismo y a sus subordinados. Es decir, el Estado frente al contribuyente tiene superioridad jerárquica gracias al poder tributario, generándose diversos tipos de relaciones jurídicas, es decir que puede exigir contribuciones dentro de su capacidades así se oponga su contraparte, es por eso que para solidificar este propósito se entrega a la entidad pública la facultad administrativa, legislativa y jurisdiccional.

Existen otros lineamientos doctrinarios los cuales difieren de la idea de que el poder tributario es una manifestación soberana proveniente del Estado como institución, sino que van más allá de esa definición sosteniendo que el poder proviene directamente del pueblo siendo ésta la verdadera fuente de la soberanía, por lo que en realidad no existiría una jerarquización entre el Estado y el contribuyente.

Si bien es cierto que el Estado nace de un pacto realizado entre las personas de una nación con el objetivo de convivir en beneficio mutuo, se requiere que el Estado tenga autosuficiencia para subsistir y que tenga el control general de todos sus elementos fundadores. El factor de la soberanía es indispensable para mantener el orden en una sociedad, por lo que coincidimos con el primer criterio para el ámbito tributario, en el cual el Estado jerárquicamente es superior al contribuyente en la imposición de tributos, caso contrario no se podrían crear de manera unilateral.

Es menester establecer limitantes del poder tributario para frenar el abuso Estatal al momento de establecer las políticas tributarias, para lograrlo se han utilizado los principios fundamentales de derecho reconocidos en nuestra Constitución. Doctrinariamente los principios se han dividido en formales y materiales, encargándose los primeros de los procedimientos de la creación de los tributos, mientras que los límites materiales, consideramos, que se encuentran más enfocados al control de la Gestión Tributaria.

### Límites formales enfocados al Poder Tributario

a) El **Principio de Reserva de Ley** consiste en otorgar competencias específicas al Estado para la creación, modificación y eliminación de una norma, es decir que no cualquiera puede crear un tributo, solamente aquel con la competencia otorgada por ley; es aquel que podrá intervenir en la relación existente entre la ley y fijación de un tributo. Una manera clara de expresar el objetivo de este principio es mediante el aforismo “NULLUM TRIBUTUM SINE LEGEM” el cual significa que no existe tributo sin ley siempre y cuando sea emitido bajo la competencia de la autoridad correcta. Básicamente consiste en la legitimación que se le puede dar al ejercicio de la potestad tributaria a través del Legislador.

El Art. 4 del Código Tributario vigente, da una definición legal a este principio, el cual establece que las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, sujeto activo y pasivo, cuantía, exenciones, deducciones, reclamos, recursos y demás presupuestos legales que se deban expedir con referencia a la materia tributaria. Siendo así, se entiende que los elementos anteriormente detallados, son los requisitos mínimos para la creación de una ley tributaria, y que solo pueden ser expedidas por la autoridad competente capaz de imponer derechos y obligaciones en este campo.

En el numeral 3 del Art.132 de la Constitución se establece claramente los casos en los que se necesita una ley, haciendo referencia directamente al principio de reserva de ley, como se demuestra a continuación:

Art. 132.- (...) Se requerirá de ley en los siguientes casos:

3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin menoscabo de las atribuciones que la Constitución confiere a los gobiernos autónomos descentralizados.

En relación a la autoridad competente, para poder emitir leyes tributarias los requisitos se plasman en los siguientes artículos constitucionales:

Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.

Art. 135.- Sólo la Presidenta o Presidente de la República podrá presentar proyectos de ley que creen, modifiquen o supriman impuestos, aumenten el gasto público o modifiquen la división político administrativa del país.

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

Como se explicó anteriormente, solo las autoridades mencionadas tienen la legitimidad para poder aprobar normas válidas para la creación, modificación o extinción de un tributo. Cualquier otra entidad, aunque sea de la misma administración pública, no podrá participar en la creación de normas tributarias.

b) Por otro lado tenemos al **Principio de Irretroactividad**, el cual se encuentra previsto en el Art. 300 de la Constitución. Básicamente este principio limita la vigencia y validez de una ley, es decir que se aplica desde su publicación hacia el futuro, sin afectar hechos jurídicos sucedidos con antelación a su emisión. El Código Tributario define a la irretroactividad pero, a su vez, plantea una excepción, según se expone a continuación:

Art. 311.- Irretroactividad de la ley.- Las normas tributarias punitivas, sólo regirán para el futuro.

Sin embargo, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones o establezcan sanciones benignas o términos de prescripción más breves, y se

aplicarán aun cuando hubiere sentencia condenatoria no ejecutada ni cumplida en su totalidad, conforme a las reglas del derecho penal común.

Esta excepción está dirigida especialmente para obtener un impacto positivo tanto para el contribuyente como para el Estado. Al reducir las medidas coactivas al contribuyente, se tiene una afectación benigna en la pendiente obligación derivada de la relación jurídica con el Estado. De igual forma al reducir los términos de prescripción tendría influencia en la eficiencia recaudatoria de la Administración Tributaria, al resolver los conflictos tributarios en menor tiempo.

c) También tenemos al **Principio de Progresividad**, el cual tiene como objetivo que el tributo tenga concordancia directa con el nivel de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, se le otorga un carácter más cuantitativo que calificativo para determinar la medida exacta de afectación que debe tener la carga tributaria y así tener una mejor distribución de la riqueza.

d) El **Principio de Equidad**, tiene como función principal controlar que la carga tributaria sea distribuida de manera justa y acorde a las posibilidades de cada contribuyente. Es decir, el tributo debe ser determinado proporcionalmente según el beneficio obtenido por la persona, es decir según la riqueza que este tenga en su patrimonio. Sin duda tiene una relación homogénea entre la no discriminación y la ponderación equitativa de las obligaciones tributarias.

Usualmente para que un tributo sea equitativo, se toma en cuenta ciertos factores como los indicadores de riqueza, gastos, patrimonio, entre otros, dependiendo de lo que se desee gravar, ponderando los beneficios y las cargas al momento de la recaudación.

Existen doctrinas en las cuales se establecen que el principio de equidad es la generalidad del principio de igualdad; en nuestro ordenamiento jurídico se enfoca más al segundo, en el ámbito procesal, como la igualdad que se da a las partes ante los ojos de la Función Judicial, así sea una controversia en contra de instituciones públicas.

e) Por otro lado, tenemos dos principios que se deben definir en conjunto para entender los efectos que tienen en el derecho tributario: el **Principio de Generalidad** y el **Principio**

**de Igualdad** que constan en el Art. 300 de la Constitución vigente y el Art. 5 del Código Tributario, esencialmente consisten en que las leyes tributarias no tengan un carácter discriminatorio y se apliquen a toda la población en general sin que existan directrices para un cierto círculo en específico. La normativa expedida por el Estado no puede tener, bajo ningún concepto, algún tipo de direccionamiento o características especiales para un grupo que se les diferencie del resto de la población para otorgar efectos beneficiosos o perjudiciales. No puede haber excepciones que no sean debidamente motivadas para el interés público.

f) Una de las bases generales del derecho, que tiene gran influencia en el Derecho Tributario, es el **Principio de la Seguridad Jurídica**, el cual consiste en dar certeza al pueblo en general, sobre la correcta aplicación de la ley, determinando aún más el marco de acción del Estado.

Doctrinariamente se señala que la seguridad jurídica se sintetiza en la certidumbre del derecho y la eliminación de la arbitrariedad. Esto implica que todos los órganos del Estado actúen conforme a un orden jerárquico de normas preestablecidas, mismas que no pueden ser arbitrariamente interpretadas ni alteradas por parte de las Administraciones Tributarias.

Por su parte, el profesor César García Novoa (2000), señala que:

La seguridad jurídica consiste en el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación. Si la norma es formalmente plena o si existe una estricta delimitación de los elementos normativos, se evitará la introducción de criterios subjetivos a la hora de aplicar el Derecho a un supuesto particular

En nuestra Constitución se enfoca a la Seguridad Jurídica, más como un derecho que como un principio propiamente dicho, como se transcribe textualmente a continuación:

Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.

Interpretando el sentido literal de la norma citada, consiste en dar confianza a las personas sobre el Derecho el cual se encuentra incluido en el ordenamiento jurídico, y además deberá respetar el orden jerárquico de la normativa para su aplicación. Todo con el objetivo de evitar la arbitrariedad en el análisis, interpretación de la ley y valoración de los hechos para descartar criterios propios del juzgador.

Tanto el poder tributario como los principios son elementos que subsisten gracias a su coexistencia como dos caras de la misma moneda. Si analizamos detenidamente estos principios formales, nos podemos dar cuenta de su importancia y que exclusivamente sirven para la creación, interpretación y aplicación de una ley emitida por autoridad competente, publicada y vigente a la fecha. Como se sabe existen varias fuentes del derecho, pero para la “Ley” son de obligatoria aplicación ya que no existiría una norma válida o justa sin emplearlos. Para entender mejor, decimos que la norma tributaria bajo ninguna circunstancia puede subsistir sin que se hayan contemplado estos principios, claro está que no son los únicos que consideramos de primer orden para el derecho en general, pero si para el ramo tributario, ya que existen otros principios que sin contemplarlos puede existir la normativa de este ramo del derecho.

#### Límite material enfocado a la Gestión Tributaria

a) Como parte del candado jurídico para el control del poder tributario, se encuentra el **Principio de Legalidad** siendo una de las bases de nuestro sistema jurídico con el cual se crea un marco de acción para todas las personas, ya sean naturales o jurídicas, privadas o estatales, nacionales o extranjeras dando los lineamientos para su desenvolvimiento. Siendo así, este principio se centra en que solo se puede realizar lo que se encuentra contemplado en la ley ni más ni menos, teniendo gran influencia sobre el Derecho Tributario, según lo dispone el Art. 226 de nuestra Carta Magna:

Art. 226.- (...) personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley (...)

Evidentemente es uno de los principios básicos de la tributación, en la cual solo a través de una norma jurídica expresa, que establezca la hipótesis exacta, se tendrá como consecuencia la generación del tributo. Objetivamente limita a que el tributo sea regulado únicamente por el ramo del derecho público teniendo un efecto erga omnes ante los contribuyentes. En definitiva este principio limita a la Gestión Tributaria para que solo se pueda ejercer sus facultades en la medida que le permite la ley.

b) Como limitación material tenemos a la **Capacidad Contributiva**, siendo un principio trascendental en la tributación. Este principio prevé la obligación de los ciudadanos de pagar los tributos como lo establece el Art. 83 de la Constitución actual, imponiendo la responsabilidad del ciudadano ecuatoriano en pagar los tributos establecidos por ley, estos deben estar acorde a la carga impositiva que pueden manejar según su realidad económica. Es decir que la persona con mayores ingresos netos, tendrá mayor carga tributaria en relación al contribuyente que tenga menos posibilidades financieras.

El doctor Gustavo Durango Vela, (2010, p. 33), define a la capacidad económica, también conocida como capacidad contributiva, como una herramienta mediante la cual el Estado determina cuánto puede gravar al contribuyente:

Posibilidad cierta de los miembros de la comunidad de poder pagar en forma proporcional de sus recursos propios en favor del Estado

El Estado tiene la prohibición de imponer arbitrariamente tributos que no pueden ser satisfechos en la realidad nacional, no tiene sentido que se impongan obligaciones que no pueden ser ejecutadas y que únicamente perjudicarían al contribuyente. En realidad sería un gasto de tiempo y dinero sin ningún rédito positivo para el Estado, afectando directamente al patrimonio del contribuyente dificultándole la adquisición de ingresos ciertos para

fomentar su desarrollo personal y profesional, teniendo en consecuencia un retroceso socioeconómico.

c) Finalmente, tenemos a la **Tutela Jurisdiccional** como otro límite material al poder tributario. Consiste en verificar la correcta aplicación de la normativa en concordancia con la ley suprema en caso de controversias. Su función es la de garantizar un proceso correcto de creación, interpretación y aplicación normativa, por lo que en caso que no se cumplieren estos requisitos, faculta a la persona o entidad afectada para recurrir a la Función Judicial y que en virtud de su competencia juzgue de manera imparcial los hechos, sancionando o eximiendo a la parte que corresponda, sin importar que pertenezca al sector público o privado.

Una vez que ya se analizaron los principios de derecho como límites del poder tributario, existen otros principios de la Constitución enfocados únicamente para el Derecho Tributario previstos en el Art. 300, normativa que se analizará con más detalle en capítulo II de esta Tesis.

Es imperativo ratificar que estos principios son la base para los criterios aplicados en el ordenamiento jurídico del sistema tributario ecuatoriano, además podemos decir que con la Constitución del 2008, se ampliaron los principios rectores con la finalidad de evolucionar la normativa de acuerdo a la realidad nacional y según las diversas corrientes doctrinarias.

En consecuencia de todo lo analizado, es básico que exista la necesidad de crear las herramientas para efectivizar el Poder Tributario en nuestra realidad, por lo que la normativa ha entregado ciertas competencias a entidades públicas como el Servicio de Rentas Internas, Servicio Nacional de la Aduana del Ecuador, Gobiernos Autónomos Descentralizados, entre otros, con la finalidad de que ejerzan los actos necesarios para tener un verdadero control sobre las contribuciones impuestas a toda persona natural o jurídica sobre sus actividades económicas en el territorio ecuatoriano, que da lugar a la Gestión Tributaria.

La Gestión Tributaria consiste en otorgar competencia a la “Administración Tributaria” para que realice su trabajo de manera efectiva y eficiente de acuerdo a la ley, por lo que se le otorga las siguientes facultades:

**Facultad Reglamentaria:** En el Art. 7 y 8 del Código Tributario, se dispone que solamente al Presidente de la República le corresponda crear reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. Mientras que la Administración Tributaria (SRI, SENAE, GAD) en concordancia con la jerarquización normativa prevista en nuestra Carta Política, solamente pueden dictar circulares o disposiciones generales para la aplicación de las leyes tributarias de acuerdo a las directrices de su institución.

**Facultad Determinadora:** Consiste en la identificación y determinación de una obligación tributaria. Se realiza mediante un conjunto de pasos o de actos permitidos por ley a los cuales se acoge la Administración Tributaria en su calidad de sujeto activo, con el objetivo de establecer, para cada caso en particular, si el sujeto pasivo ha cumplido con la condición del hecho generador del impuesto, generándose una obligación de cancelar la deuda pendiente. De igual forma se prevé esta facultad en el Art. 68 del Código Tributario.

**Facultad Resolutiva:** Como se sabe, todo acto realizado por el Estado debe estar debidamente motivado para evitar el abuso del Poder Estatal en general, no solo en el ámbito Tributario. Por lo tanto las autoridades administrativas se encuentran obligadas a expedir una resolución motivada, dentro de los plazos permitidos por ley de acuerdo a su competencia, en la cual se establezcan los derechos y obligaciones del sujeto pasivo. Se define a esta facultad en el Art. 29 del Código Tributario.

**Facultad Sancionadora:** El Art. 70 del Código Tributario, permite a la Administración Tributaria que imponga sanciones al sujeto pasivo con fines coercitivos, para que pague la obligación pendiente de la manera más eficiente, permitiendo que se cobren intereses y recargos de manera adicional a la cuantía del tributo originario.

**Facultad Recaudadora:** Se estableció desde un inicio que el fin general de la tributación es la recaudación de impuestos, tasas y contribuciones especiales para enviarlas al gasto público, pero solo ciertas entidades públicas tienen la capacidad de recaudarlos, por

lo que debe establecer sistemas procedimentales en concordancia con lo que disponga la norma para cada caso. El marco de acción de esta facultad se establece en el Art. 71 del citado Código Tributario.

Refiriéndonos estrictamente a la Gestión Tributaria, el Código Tributario lo define de la siguiente forma:

Art. 9.- Gestión tributaria.- La gestión tributaria corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias.

Es decir que en realidad es el mecanismo empleado por el Estado para el cumplimiento del poder tributario, es la herramienta procedimental para crear los medios necesarios para de la recaudación contributiva.

El Estado tiene la facultad de determinar al sujeto pasivo mediante diversos métodos legalmente establecidos en Art. 88 del Código Tributario (2005), utilizando a la gestión tributaria como medio, es decir que es el resultado de un acto emanado de autoridad competente en base al actuar del contribuyente, mismo que es susceptible de análisis para establecer la existencia de un hecho generador, base imponible y la cuantía de la obligación.

Las formas de determinación son las siguientes:

1. Por declaración del sujeto pasivo;
2. Por actuación de la administración; o,
3. De modo mixto.

Una parte de la gestión tributaria es la recolección de los tributos, misma que puede ser considerada como un acto de coacción estatal ya que una vez cumplidos los requisitos del hecho imponible en calidad de sujeto pasivo, imperativamente se debe cancelar el valor

total adeudado a la entidad por el periodo correspondiente, dando pie para que la Gestión Tributaria inicie los procesos que considere necesarios para su efectivización.

## 1.2. ANÁLISIS DE LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA APLICADA A LA CONVERSIÓN DE ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

La relación jurídica en el ramo tributario inicia cuando el contribuyente cumple con el hecho generador que se ha creado por ley, en esta relación no existe la voluntad de las partes en comprometerse mutuamente en dar, hacer o no hacer, todo se basa en el poder tributario del Estado y las facultades que se le han otorgado. Es decir que se encuentran vinculados por una obligación correlativa tributaria dispuestas por mandato legal, estableciendo claramente quien es el sujeto activo, sujeto pasivo y obligación. Por lo que se entiende que es un nexo entre las partes a la obligación tributaria, sin este elemento la relación es inexistente.

Las principales limitaciones que tiene esta relación jurídica consisten en el territorio y la temporalidad en la que se creó, es decir que el primer presupuesto depende mucho del domicilio del sujeto pasivo o el lugar en donde se lleva a cabo sus actividades económicas, y el segundo presupuesto se enfoca en el momento que es exigible la obligación con su normativa aplicable a la época. Dependiendo de estos factores, el contribuyente puede ser gravado de diferentes maneras por algunas instituciones públicas y diversos tipos de tributos derivados de un mismo acto.

El Art. 19 del Código Tributario vigente dispone que una obligación tributaria es exigible en la fecha determinada por ley, y en el caso de no se encuentre prevista se tomará en cuenta desde el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración del contribuyente o desde el día siguiente de la notificación de la determinación realizada por la Administración Tributaria.

Al cancelar la deuda se extingue la relación jurídica principal entre el Estado y el contribuyente, sin embargo al aplicar la conversión de acción existe una variable interesante invirtiendo las calidades en la relación jurídica, por lo que se debe identificar lo que sucede con la vinculación de las partes, es decir si la conversión nace como un elemento originario o se deriva con carácter accesorio.

Como antecedente a la conversión tenemos al recurso de impugnación “Acción Contenciosa Tributaria”, el cual es un vínculo creado al hacer uso del derecho al reclamo en la vía judicial, este es un proceso que versa sobre una obligación tributaria pendiente de pago, y que además se constituye como un requisito previo a la solicitud de conversión de acción en pago indebido. Es decir que en un inicio el contribuyente cumplió con los requisitos de un hecho generador susceptible de determinación, siendo la única relación jurídica existente entre Estado y contribuyente en esta fase, y cuyo objeto es aducir la inexistencia de la obligación tributaria.

Siguiendo la línea cronológica de estos hechos, observamos que ha nacido una relación jurídica tributaria por mandato legal desde que se concretó la exigibilidad de la obligación, así no se haya pronunciado la Administración Tributaria. Esta vinculación continuará de manera inmutable, es decir que no existen alteraciones en la relación jurídica permaneciendo el Estado como acreedor y el contribuyente como deudor, continuando de esta forma hasta que se realice el pago de lo adeudado. Tal es la magnitud de la imposición del pago que para iniciar el proceso de Acción Contenciosa Tributaria, que existe el deber de garantizar la obligación principal a través de un afianzamiento otorgado por el contribuyente equivalente al 10% del valor adeudado, caso contrario no se iniciaría el proceso judicial.

Haciendo un paréntesis sobre el tema del afianzamiento, se considera que es inconstitucional y va en contra de los derechos fundamentales de las personas, ya que el acceso a la justicia debe ser gratuito y estar al alcance de todas las personas sin distinción o discriminación por parte del Estado haciendo efectiva la tutela judicial.

Continuando con el tema de la relación jurídica en la conversión, al momento de realizar el pago total de la deuda como requisito, se entiende la conclusión de la obligación

principal y por ende la finalización de la relación jurídica que se había mantenido inalterada deja de existir. Sin importar que se haya extinguido la obligación, la ley prevé un tiempo para poder realizar el reclamo de pago indebido por concepto del mismo tributo.

El pago realizado mientras el litigio se encontraba en proceso de resolución genera la extinción inmediata de la obligación, es decir que ya no tiene vida jurídica y en términos simples se entiende que no podría renacer con los mismos presupuestos iniciales, por lo que una nueva obligación completamente independiente de la primera se ha creado por iniciativa de quien fue sujeto pasivo en su momento.

En conclusión, cumpliendo con los requisitos legales para solicitar la conversión de la acción contenciosa tributaria en pago indebido, nace una nueva relación jurídica totalmente autosuficiente para existir, aunque hasta cierto punto similar a su antecesor por tratarse de un mismo tributo que fue materia de litigio en ambos casos, pero visto desde perspectivas contrapuestas ya que en un caso se encuentra pendiente de pago mientras que en el otro ha sido cancelado por parte del contribuyente, invirtiendo las características de las partes involucradas.

Para explicar esta contraposición se entiende que en la Acción Contenciosa Tributaria hay una deuda por pagar del contribuyente, mientras que en la Conversión a Pago Indebido se ha cancelado la deuda dejando de existir, es decir que ya no hay hecho generador pendiente.

El Estado tiene la calidad de acreedor en un inicio, pero se transforma en deudor con la conversión.

En la Acción Contenciosa Tributaria el contribuyente inicia la acción para evitar un pago, mientras que en la conversión el contribuyente busca que se le restituya el efectivo entregado.

En la Acción Contenciosa Tributaria los intereses se encuentran a cargo del contribuyente, mientras que en la conversión los intereses son pagados por el Estado.

Se ve claramente que el contribuyente inicia un proceso de conversión a pago indebido, con los mismos elementos enfocados de manera opuesta. La similitud entre estas dos herramientas es la de dejar sin efecto el acto administrativo de una u otra forma.

La razón por la que se descarta que sea una relación accesoria, es por como bien dice su nombre es un elemento adicional al nexo principal, sin subsistir de manera independiente. Los efectos de que el hecho accesorio exista o no, son de mínimo impacto sobre la resolución del objeto principal de la controversia, si bien es cierto, dependiendo del caso, se le pueden atribuir características especiales a la principal, pero no tienen el mismo nivel jerárquico ni de importancia. Quedamos de acuerdo que a pesar de las similitudes que puedan tener las relaciones jurídicas al inicio de la Acción Contenciosa Tributaria y al momento de la conversión, ambas tienen características inherentes a su propia naturaleza, siendo la una un pre-requisito para que se genere la segunda relación jurídica. Al desvanecerse el nexo jurídico de la Acción Contenciosa Tributaria inmediatamente después del pago, se determina que no pueden coexistir en un mismo proceso con el vínculo creado de la conversión, la naturaleza de cada una es la contrario de la otra, por lo que se descarta que sea accesoria.

### 1.3. AUTORIDAD COMPETENTE PARA CONOCER LA CONVERSIÓN DE ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

Se define a la competencia como la facultad investida a ciertos órganos estatales especializados, para juzgar y ejecutar lo juzgado dependiendo de la materia controversia del litigio. Por lo tanto es importante establecer la autoridad competente para conocer la conversión de acción.

Nuestro ordenamiento jurídico dispone por mandato legal que el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario es el órgano competente responsable de resolver recursos como la Acción Contenciosa Tributaria y de Pago Indebido, por lo que se estimaría que de

igual forma es el responsable de conocer los casos de Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.

El Código Tributario ecuatoriano (2005) introduce taxativamente las causales para poder realizar la impugnación de un acto administrativo tributario, otorgando competencia exclusiva al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (antes conocido como Tribunal Distrital de lo Fiscal) para resolverlas, según se dispone a continuación:

**Art. 220.-** Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación (...)

Esta disposición se encuentra en concordancia con el Art. 229 del mismo cuerpo legal el cual ratifica que para la impugnación de actos administrativos de única o última instancia, se presentarán ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal dentro de los siguientes 20 días contados desde su notificación, y además en la misma norma menciona su competencia para resolver controversias sobre reclamos de pago indebido.

En relación al pago indebido, este se encuentra reconocido en nuestro ordenamiento jurídico en el Art. 221 del código citado, como una acción de naturaleza directa interpuesta al Tribunal Distrital de lo Fiscal, al no necesitar que se agote la vía administrativa mediante la resolución de un proceso administrativo.

Refiriéndonos expresamente a la conversión de acción, en el último inciso del numeral 5) del mismo Art. 221 del Código Tributario, se desprende que tramitándose la causa de impugnación de acto administrativo ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal se cancele la deuda, inmediatamente se tratará como pago indebido ante la misma entidad, teniendo congruencia con las demás disposiciones legales previamente expuestas.

Por lo tanto, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Fiscal) es un órgano autónomo de la Administración Pública y el único encargado de analizar las determinaciones y sanciones impuestas a los contribuyentes a nivel judicial, sin que exista una segunda instancia pero pudiendo aplicarse el recurso de casación como salvedad,

garantizando así la imparcialidad del proceso al juzgar las partes en igualdad de condiciones.

#### 1.4. NATURALEZA Y PROCEDIMIENTO DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA

##### **1.4.1. Naturaleza**

La Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (1968), señala el ámbito en el cual se pueden interponer recursos de carácter contencioso, aclarando que sirven para desvirtuar los actos realizados por el Estado y que han lesionado los derechos de los ciudadanos.

Art. 1.- El recurso contencioso - administrativo puede interponerse por las personas naturales o jurídicas contra los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública o de las personas jurídicas semipúblicas, que causen estado, y vulneren un derecho o interés directo del demandante.

El campo en el cual se desenvuelve el Derecho Tributario, es parte del Derecho Público por ende es dirigido por la Administración Pública y a su vez se encuentra estrechamente ligado con el Derecho Administrativo, haciéndonos recordar que el ordenamiento jurídico ecuatoriano está compuesto por varias ramas de Derecho, pero que al mismo tiempo constituyen un solo cuerpo al momento de ejercer control y justicia a todos por igual.

Según dispone el Art. 10 del Código Tributario, se establece que el contribuyente podrá impugnar los actos administrativos por vía administrativa o por vía judicial, según se transcribe a continuación:

Art. 10.- Actividad reglada e impugnabile.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.

Es decir que se otorga la facultad para realizar los reclamos que se crean pertinentes en contra de la Administración Tributaria, necesitando solo una pretensión y estar dentro de las causales que se prevé en el Código Tributario, dependiendo del caso.

La Acción Contenciosa Tributaria, es el medio para ejercer el derecho de reclamo a través de la tutela jurídica garantizada por el Estado, en este caso con la ayuda del Tribunal Distrital de lo Fiscal, para desvirtuar la legitimidad de la resolución administrativa, suspendiendo su ejecutoriedad y determinando si en realidad hay una obligación pendiente.

Cuando se ha determinado a un contribuyente, este acto debe estar correctamente motivado, es menester señalar que la materia tributaria se encuentra principalmente fundamentada en la ley, siendo esta su fuente de creación y por lo tanto debe cumplir con todos los requisitos que esta disponga para tener validez, caso contrario incurriría en vicios jurídicos que anularían la determinación administrativa, al carecer de una certeza sancionatoria.

El sujeto pasivo de la obligación, debe citar la siguiente normativa del Código Tributario para ejercer sus derechos mediante la aplicación de este recurso:

Art. 115.- (...) podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva (...)

Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos (...)

Siendo así, se puede resumir que la naturaleza de la Acción Contenciosa Tributaria es de origen legal, tomando forma de herramienta a favor del sujeto pasivo en contra de un acto administrativo susceptible de ser firme y ejecutoriado, con el cual se vulnera derechos de la persona que ha sido intervenida y determinada.

En el Manual de Derecho Tributario (Troya, J y Simone, C. 2014) se establece que en los primeros dos numerales del Art. 220 del Código Tributario, no es necesario acabar la vía administrativa, ya que con el solo hecho de haberse emitido un acto administrativo en firme es suficiente para iniciar la vía judicial.

El resultado final que busca el contribuyente es la declaración de nulidad del acto administrativo, para que no surta efectos y no sea ejecutoriado. Esta instancia es la encargada de controlar que las decisiones administrativas sean debidamente motivadas y se encuentren en el marco del ordenamiento jurídico, aplicando los criterios tributarios que correspondan a la época.

Una vez que se finaliza el reclamo administrativo con la resolución final de la administración tributaria en la que se determinan obligaciones, también cabe la posibilidad de solicitar el recurso de revisión ante la máxima autoridad administrativa según lo disponen los Art. 140, 143 y 144 del Código Tributario, pero no es un requisito indispensable para iniciar la Acción Contencioso Tributaria.

Según se manifiesta en el Manual de Derecho Tributario (Troya, J. y Simone, C. 2014), lo que principalmente busca el contribuyente es que mediante esta acción, se ataque directamente la presunción de legitimidad que tiene el acto administrativo al haber sido expedido por el Estado.

#### **1.4.2. Procedimiento de la Acción Contenciosa Tributaria**

Para plantear esta acción, no es obligatorio que se termine la vía administrativa ante la entidad determinadora como se explicó antes, pero lo recomendable es que se agoten los

recursos administrativos, ya que se puede solucionar sin necesidad de acudir a la vía judicial ahorrándose tiempo y recursos, además que en el caso de que el contribuyente no tenga los medios probatorios necesarios para desvirtuar la decisión de la entidad tributaria, evitará la acumulación de intereses que incrementarían la deuda original.

La decisión de iniciar la vía administrativa antes que la vía judicial está en manos del sujeto pasivo, ya que se deben valorar diversos factores como los medios de prueba, la capacidad financiera, la urgencia de solucionar el litigio etc., que pueden tener relevancia al momento de iniciar un proceso.

Bajo ningún concepto se puede iniciar un proceso de oficio en ninguna de las dos vías en virtud del principio dispositivo, por lo que es obligatorio presentar una demanda dentro de los 20 días hábiles siguientes a la notificación del acto administrativo, que establezca una obligación tributaria. Lo que sí está permitido es que una vez iniciado el proceso por parte del reclamante, el funcionario encargado del proceso se encuentra facultado únicamente a “impulsar de oficio” mas “no iniciar de oficio”, apegándose a los principios tributarios y del debido proceso.

Una vez establecida la decisión de plantear una Acción Contenciosa Tributaria, se inicia con una demanda en virtud de lo establecido en el artículo 220 del Código Tributario, citando los requisitos de Ley y demás información que se considere pertinente incluir, permitiéndose de manera facultativa en esta fase procesal la entrega de los medios probatorios respectivos. Adicionalmente se debe entregar obligatoriamente al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Fiscal) un afianzamiento equivalente al 10% de su cuantía de la glosa, en caso de ser en numerario se deberá depositar en la cuenta de la Administración Tributaria pudiendo generar intereses, pero si afianzó por otros mecanismos como prendas o hipotecas, estas no generarán intereses.

Una vez cumplidos todos los requisitos, la demanda será calificada y notificada a la contraparte para que realice una contestación y así poder continuar con la siguiente fase de la apertura al término de prueba de 10 días por disposición legal. En caso de considerar necesario, las partes pueden solicitar fecha y hora para la realización de una audiencia de

estrados en la cual se hace una recopilación y argumentación oral ante todas las partes procesales con fines probatorios.

La entidad realizará una evaluación de las pruebas entregadas aplicando de manera obligatoria los principios procesales, las reglas de la sana crítica y valoración de la prueba. A pesar de que una de las partes es una institución pública, se encuentra bajo las mismas condiciones y trato igualitario como cualquier otra parte interesada. No por ser entidad estatal tiene privilegios especiales, aplicando la autonomía del poder judicial.

Finalmente, la entidad emitirá una sentencia debidamente motivada tras haber realizado una valoración minuciosa de la prueba, fundamentada tanto de hecho como de derecho, dejando tres opciones: ratificar el acto administrativo, dejarlo sin validez o aceptar parcialmente la demanda.

En caso de tener una sentencia en contra del contribuyente, este tendrá que pagar intereses a favor del Estado desde que fue exigible la obligación, y es por eso que también se debe tomar en cuenta la duración del proceso ya que pueden pasar años hasta que se resuelva.

### **1.4.3 Publicación del Código General de Procesos**

Con fecha 22 de mayo del 2015, se emite el Código Orgánico General de Procesos en el cual se unifican las normas procesales civiles, tributarias, administrativas, entre otros. De acuerdo al Libro I concerniente a “Normas Generales”, se exponen directrices generales del derecho procesal para la validez y legalidad de un acto, tanto de las partes como del juzgador incluyendo principios procesales, versando sobre temas de competencia, valoración de la prueba, normas rectoras para los jueces y demás instituciones para llevar un proceso sin vicios que puedan afectar una sentencia.

Entrando en temas estrictamente tributarios, este código dispone la derogatoria de los Art. 291, 292, 293, 294 y 296 del Código Tributario, los cuales versan sobre el

procedimiento del pago por consignación y de igual forma se deroga el Art. 299 del mismo cuerpo legal, suprimiendo la norma que permitía las actuaciones de oficio por parte del juez en un proceso de Apelación.

Adicionalmente esta codificación prevé en su Libro IV, Título I, Capítulo II una sección dedicada únicamente a los procedimientos Contenciosos Tributarios. A continuación se hace un análisis al respecto.

Una de las innovaciones de esta normativa es que prevé en su Art. 318 la posibilidad de ejercer acciones de impugnación, acciones directas y acciones especiales. Estas últimas corresponden las acciones en contra de excepciones a la coactiva, declaración de prescripción de los créditos tributarios, tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios, impugnaciones en contra de las providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, sobre la nulidad en los procesos de remate, conflictos de competencia entre autoridades de distintas administraciones tributarias, recurso de queja, pago por consignación de créditos tributarios, nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, nulidad del remate o subasta cuando el rematista es una de las personas prohibidas de intervenir en el remate, acciones que se propongan contra las registradoras y los registradores de la propiedad y mercantiles de su jurisdicción.

Es importante mencionar que estas acciones detalladas taxativamente no se encuentran previstas de esa forma expresamente en el Código Tributario.

Por su parte las acciones de impugnación detalladas en el Art. 320 del Código Orgánico General de Procesos tienen congruencia con las establecidas en el Art. 220 del Código Tributario, la diferencia radica en la ampliación de las acciones de impugnación en contra de las excepciones a la coactiva y sobre las que se propongan contra las resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte peticiones de compensación o de facilidades de pago.

Sobre las acciones directas, se incluye una institución diferente a las previstas en el Código Tributario, contemplando una acción directa en contra de lo debidamente pagado, estableciendo que es cuando se ha realizado el pago después de ejecutoriada una resolución administrativa, que niegue el reclamo de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.

Es importante puntualizar que respecto de la conversión de la acción, en el Art. 321 del Código Orgánico General de Procesos, concuerda con la normativa del Código Tributario la cual regula la conversión estableciendo de igual forma que la acción de impugnación de una resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido cuando, siempre y cuando estando en trámite se pague la obligación.

## 1.5. NATURALEZA Y PROCEDIMIENTO DEL PAGO INDEBIDO

### 1.5.1. Naturaleza

El Pago Indebido en el plano judicial es una “Acción Directa” de los artículos 221, 305 y 307 del Código Tributario, siempre y cuando se haya cancelado efectivamente valores al sujeto activo del tributo en cuestión.

En el Art. 122 del Código Tributario se define al Pago Indebido como aquel pago que se realice y no esté legalmente establecido, que se encuentra exonerado legalmente, no configure una obligación tributaria sobre el hecho generador del tributo y por último aquel exigido ilegalmente o fuera de la medida de lo legal.

Se reclama por la totalidad de la cuantía del tributo cancelado o realizado parcialmente como por ejemplo cuando el contribuyente realizó pagos de contribuciones, pero algunas se encontraban exentas o no causaron algún tipo de impuesto, por ejemplo cuando se cobra el 12% del IVA a un producto que en realidad se le debe atribuir con el 0%

del IVA. También es factible solicitar el pago indebido de varios periodos fiscales en un solo proceso, siempre y cuando se encuentre debidamente justificado y no hayan transcurrido tres años desde que se realizó el pago.

La devolución del pago indebido no se puede realizar de oficio, a pesar que la Administración Tributaria evidencie que se ha perjudicado a un contribuyente, esta no puede tomar acciones de manera oficiosa en virtud del principio dispositivo. Solamente se podrá ejecutar una acción a petición de parte por el interesado.

El principio dispositivo consiste en la limitación que se le da al juez para que no inicie ningún proceso de manera oficiosa; necesariamente la parte agraviada debe recurrir a la función judicial y solicitar que se aplique la tutela jurídica para efectivizar el ejercicio de sus derechos, definiendo el objeto de litigio y el demandado.

Por lo tanto, el pago indebido como acción directa judicial solamente podrá ser planteado ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Fiscal) una vez que se verifique el pago y conste en una resolución de la administración tributaria según lo dispuesto en el Art. 115 del Código Tributario, sin tener la necesidad de realizar un reclamo administrativo, sin embargo se recomienda que de igual manera agoten los recursos administrativos.

Finalmente se debe señalar que en el proceso de pago indebido, se cambian las calidades entre deudor-acreedor del contribuyente y el Estado, ya que en este caso la administración tributaria sería la deudora y en caso de tener una sentencia desfavorable deberá pagar intereses a favor del contribuyente desde la fecha que se presentó la demanda de pago indebido, según lo establece el Art. 22 del Código Tributario:

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.

En el caso de que se hubiera iniciado un proceso de pago indebido por la vía administrativa previo a la judicial, los intereses correrían desde la fecha que se presentó ese reclamo. Por otro lado si se recurrió directamente ante la vía judicial, los intereses correrían con la fecha de presentación de la demanda de pago indebido en el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

La devolución se puede realizar de dos formas, en caso de que sea favorable para el contribuyente:

- Nota de Crédito Desmaterializada para montos mayores a USD. 1000 dólares de los Estados Unidos de América.
- Acreditación en cuenta para montos entre USD. 200 y USD.1000 dólares de los Estados Unidos de América. (El accionante deber ser el titular de la cuenta).

### **1.5.2.Procedimiento del Pago Indebido**

Para iniciar el reclamo de pago indebido, se debió notificar mediante un acto administrativo al contribuyente de una determinación de obligaciones pendientes de pago y haberlas cancelado.

El sujeto pasivo paga el hecho imponible del tributo en su afán por saldar las cuentas pendientes con el Estado, para no tener contingentes tributarios futuros y evitar que corran intereses por mora, multas y recargos, pero que en el transcurso del tiempo identifica que el pago era erróneo y vulneraba sus derechos.

El proceso inicia con una demanda en virtud de lo establecido en el artículo 220 numeral 7 del Código Tributario, citando los requisitos de Ley, fundamentos de hecho y de derecho, motivando de manera coherente sobre cómo el contribuyente se encuentra afectado en sus derechos.

Posteriormente su causa será calificada por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, que será el ente encargado de resolverla. Respetando el derecho a la defensa, se le notificará a la contraparte para que realice su contestación y fundamente sus argumentos.

Como se puede notar, para continuar con el proceso judicial no se requiere de ningún afianzamiento, ya que sería absurdo solicitar al contribuyente que garantice un monto que ya fue pagado al Estado en base a una obligación extinguida.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario dará inicio mediante providencia la apertura del término a prueba, para que utilicen los medios probatorios autorizados por ley para sustentar sus argumentos y respaldar sus pretensiones. En este proceso es facultativo de las partes, solicitar día y fecha para una Audiencia de estrados como en la Acción Contenciosa Tributaria.

Siguiendo los lineamientos del debido proceso, la Sala responsable deberá valorar las pruebas según las reglas de la sana crítica y principios procesales; es importante señalar que esta valoración es de naturaleza subjetiva por lo que no siempre tendrá un resultado justo para las partes, ya que el análisis es realizado por un ser humano imperfecto que puede cometer errores en su razonamiento y juicio. El proceso terminará con la sentencia emitida por la autoridad judicial, la cual deberá estar motivada en los hechos y derecho de cada una de las etapas procesales.

Igualmente se permite que cualquiera de las partes que se crean perjudicadas, puedan solicitar el recurso de casación dentro de los 5 días siguientes a la emisión de la sentencia

## 1.6. NATURALEZA Y PROCEDIMIENTO DE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

### 1.6.1. Naturaleza

La aplicación de la conversión resultaría ser un híbrido entre la Acción Contenciosa Tributaria y el Pago Indebido, ya que en un solo proceso se sustituirían las características de la primera institución por las de la segunda, teniendo ciertos beneficios en su aplicación.

A continuación se elaboró un cuadro comparativo:

<b>ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA</b>	<b>PAGO INDEBIDO</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es una Acción de Impugnación, que se puede presentar únicamente por vía judicial ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.</li> <li>• El contribuyente es deudor y el Estado es el acreedor.</li> <li>• Se acumulan intereses a favor del Estado, desde la fecha de exigibilidad de la obligación.</li> <li>• No procede el abandono en contra de las entidades acreedoras de tributos.</li> <li>• Tiene que plantearse expresamente en contra de un acto administrativo dentro de los 20 días hábiles siguientes a su notificación.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Esta institución existe tanto en la vía administrativa como judicial.</li> <li>• En la vía judicial es una acción directa, es decir no se debe acabar la vía administrativa para presentar la demanda.</li> <li>• No se puede presentar el recurso en ambas vías al mismo tiempo. Si se optó por recurrir directamente a la vía judicial, no se podrá regresar a la vía administrativa.</li> <li>• El Estado es deudor, mientras que el contribuyente es el acreedor.</li> <li>• Los intereses corren a favor del contribuyente desde que se presentó el reclamo.</li> <li>• Se debió haber cancelado</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Se requiere presentar una garantía equivalente al 10% de la cuantía de la obligación para iniciar el proceso.</li> </ul>	<p>efectivamente un monto a la administración tributaria.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prescribe en el plazo de 3 años.</li> </ul>
---	--

Una vez identificadas las características principales de cada una de estas instituciones, se puede entender de una manera más sencilla los elementos del proceso de conversión de acción.

Esta conversión en realidad es una opción facultativa que otorga la ley, todo depende de la estrategia y de los intereses que tenga el contribuyente para la cancelación de la obligación, el factor de la liquidez económica es decisivo para su aplicación ya que al momento de cancelar la deuda debe ser únicamente en efectivo, pudiendo perder fluidez financiera que puede necesitar a futuro para la continuidad de su negocio.

En el caso de una sentencia desfavorable para el contribuyente, al haber aplicado la conversión habrá evitado efectivamente la acumulación de intereses y recargos, que a nuestra manera de ver tiene un efecto netamente positivo.

El Código Tributario dispone que la “Conversión de Acción Tributaria en Pago Indebido”, se aplicará siempre que se haya cancelado el valor de la obligación, después haber iniciado la impugnación judicial, no puede existir margen de error al momento de calcular la deuda del contribuyente, puesto que así sea por un centavo faltante no se procederá con la conversión de la acción tributaria, pero una vez solicitada la conversión y pagada la deuda, no existe causal legal para negar la continuidad del proceso como pago indebido.

Al realizar la conversión se invierten los papeles de acreedor y deudor, generándose una nueva relación jurídica independiente de la Acción Contenciosa Administrativa, determinando nuevas obligaciones y derechos, aplicándose los mismos criterios que se habrían usado en una simple acción directa de pago indebido, pero con ciertos beneficios adicionales que se analizarán con detalle en el próximo capítulo.

### **1.6.2. Procedimiento de la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido**

Según lo establece el último inciso del numeral 5) del Art. 221 del Código Tributario, en concordancia con el Art. 307 del mismo cuerpo legal, se especifica que la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria procede únicamente por la vía judicial, una vez que se canceló la totalidad de la deuda acumulada por el contribuyente después que haya presentado una impugnación del acto administrativo ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Fiscal).

Se inicia presentando el recurso de Acción Contenciosa Tributaria dentro de los siguientes 20 días hábiles desde que se notificó al contribuyente con la resolución de la administración tributaria, además conjuntamente se entrega con el afianzamiento equivalente al 10% de la glosa. Después de haber sido sorteada la demanda se califica la demanda y se acepta por la autoridad competente.

Mientras se encuentra en proceso de resolución de la acción de impugnación, se debe calcular con exactitud el monto adeudado incluyendo recargas e intereses hasta la fecha que se planea convertir la acción y pagarla ante la autoridad recaudadora de la obligación determinada, misma que emitirá un certificado de haberse extinguido en su totalidad la obligación tributaria.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario deberá emitir una providencia en la cual califica y acepta la conversión de acción, corriendo traslado a la contraparte. En ese instante es cuando se produce un intercambio de papeles, en donde el sujeto activo del proceso es el contribuyente y el sujeto pasivo de la obligación es el Estado.

Una vez realizada la conversión de la Acción Tributaria en Pago Indebido, se deberá devolver el afianzamiento y se abrirá el término a prueba por un lapso de hasta 10 días hábiles, para que las partes defiendan sus posiciones a través de los medios probatorios pertinentes. En caso de ser necesario, se puede solicitar una audiencia de estrados, en la

cual las dos partes pueden presentar sus alegatos y que sean valoradas por la autoridad judicial e incluirse en la motivación de la sentencia.

El juez valorará las pruebas presentadas por las partes aplicando los mismos criterios de las otras instituciones analizadas, y se emitirá la sentencia dejando tres opciones, se niega o se concede el reclamo de pago indebido total o parcialmente. En caso de ser favorable para el contribuyente, el Estado deberá devolver el dinero entregado por el sujeto pasivo, de la obligación tributaria más los intereses que se generaron desde que se realizó la conversión de la acción hasta que se emitió la sentencia.

## 2. CAPÍTULO II: NORMATIVA APLICABLE

### 2.1. ANÁLISIS DEL CONTEXTO HISTÓRICO DE LA NORMA ART. 221 NUMERAL 5) DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Con fecha 23 de diciembre de 1975, se publica en el Registro Oficial, Suplemento No. 985, el primer Código Tributario ecuatoriano, en el cual se prevé en el Art. 235 las Acciones Directas ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (Fiscal) y cuyo último inciso del numeral 5a.) permite la conversión de acción tributaria en pago indebido. A continuación se realiza una copia textual del numeral:

5a. De las de pago indebido, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una Resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria.

La acción de impugnación de Resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación. (1975)

El último inciso es el habilitante que da el origen histórico a la conversión de la acción, especificando que al estar ejecutándose una impugnación en la vía judicial, se procederá con la conversión el momento que se realice el pago de la totalidad de la deuda. Como hemos observado, desde su creación hasta la actualidad, han perdurado los mismos criterios sin tener variaciones relevantes.

Este artículo continuó con los mismos lineamientos hasta el año 2001, tiempo en el cual se realiza una reforma en el Código Tributario mediante el Registro Oficial No. 325 de 14 de mayo del 2001, modificando específicamente los artículos 234, 235, 324 y 327; incluyendo la posibilidad de iniciar una acción directa en contra del “pago en exceso”.

Finalmente, en el Registro Oficial No. 38 de 14 de junio del 2005 se modifica el Código Tributario, trasladando la normativa habilitante para hacer la conversión de la

acción tributaria en pago indebido al Art. 221, el cual está en vigencia hasta la presente fecha en concordancia con el Art. 307 del mismo cuerpo legal. Claro está que no son las únicas ni últimas reforma tributarias, pero si las concernientes al tema en análisis.

A continuación se realiza un detalle cronológico de las reformas que ha tenido el Código Tributario:

	<b>PERIODO</b>	<b>OBSERVACIONES</b>
<b><u>CÓDIGO</u></b> <b><u>TRIBUTARIO</u></b>	Primera etapa: Desde su emisión con fecha 23 de diciembre de 1975, mediante Decreto Supremo No. 1016, tuvo 15 reformas en su normativa siendo la última con fecha 14 de mayo de 2001.	Se considera esta como la primera etapa, ya que la normativa referente a la conversión de acción contenciosa tributaria en pago indebido se encuentra establecida en el Art. 235 de este cuerpo legal.
	Segunda etapa: Con fecha 2 de diciembre del 2003, hasta las últimas reformas que se realizaron el 29 de diciembre del 2014, el Código Tributario tuvo 12 reformas en su texto jurídico.	Se considera como la segunda etapa ya que a partir de esta fecha se traslada la conversión de acción al Art. 221 de esta normativa, estando vigente hasta la fecha.

En conclusión se puede decir que la posibilidad de aplicar la conversión de Acción Contenciosa Tributaria en pago Indebido existió desde la creación del Código Tributario, incluyéndose solo una reforma en su texto, consistiendo en que además de tratar el pago indebido se menciona el pago en exceso, sin tener alguna relevancia en el impacto de la conversión ya que se enfoca únicamente en el pago indebido.

## 2.2. ANÁLISIS CONSTITUCIONAL QUE PERMITE LA APLICACIÓN DEL ART. 221 NUMERAL 5) DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

La Constitución es la ley suprema de una nación a la cual se somete toda la sociedad de un Estado, puesto que ha sido creada en virtud de la soberanía que emana del pueblo para regular la convivencia social.

Actualmente nuestra Constitución tiene un fuerte sentido garantista, es decir que compromete al Estado y sus integrantes a que respeten los derechos consagrados de las personas, otorgando facultades a órganos institucionales para que velen por su correcta aplicación mediante normas que estén en armonía con la sociedad.

En consecuencia y como una de las instituciones del derecho universal tenemos el “Acceso a la Justicia”, es decir que se prevén varios principios jurídicos de primer orden que protegen la integridad de la persona y su pleno desarrollo ante la sociedad cuando esta se ha visto afectada por el accionar de un tercero así sea institución pública o privada. Esto es por la vulnerabilidad que tienen las personas individualmente y la necesidad social de protección.

Una persona puede dirigir sus quejas solamente con la pretensión de haberse violentado sus derechos, esta institución se encuentra consagrada en la Constitución, según se detalla a continuación:

Art. 66.-Se reconoce y garantizará a las personas:

23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.

Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en

indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.

La Función Judicial es el órgano estatal encargado de ejercer el poder judicial para administrar justicia, con la finalidad de regular la sociedad y como ente controlador del Estado, por ello puede dejar sin efecto actos administrativos o de cualquier otra índole siempre que se encuentren dentro de su competencia.

Para efectivizar el acceso a la justicia, se deben implementar medios idóneos a través de recursos efectivos al alcance de toda persona para resolver sus controversias, en condiciones de plena igualdad de acuerdo a la doctrina y principios de derechos generales.

A continuación se realiza una recopilación de los principios aplicables para el ejercicio del acceso a la justicia tributaria, además de los estudiados en el primer capítulo:

**Principio Dispositivo:** El principio dispositivo se encuentra contemplado en el artículo 168, numeral 6 de la Constitución de la República del Ecuador, donde se fija los límites de acción de los jueces y tribunales dando la iniciativa exclusiva a los sujetos interesados para que inicien un proceso a petición de parte prohibiendo expresamente la actuación de oficio de la Función Judicial, ya que solamente la parte recurrente impone la materia de la controversia.

Adicionalmente las partes procesales son las encargadas de exponer los hechos acontecidos y de presentar los medios de prueba necesarios para la solución del litigio. En ciertos casos previstos por la ley, permite al juez o tribunal pedir pruebas de oficio que son vitales para entender los hechos y motivar correctamente la sentencia. Por último podemos decir que el juez no puede iniciar el proceso, ampliar o complementar el objeto del litigio, pero sí impulsarlo una vez que empezó.

**Principio de Igualdad:** consiste en garantizar a todas las personas titulares de derechos, la certeza de ser juzgados sin ningún favoritismo, a pesar que una de las partes sea un órgano estatal, según lo establece nuestra Constitución:

Art. 11.- (...) 2. Todas las personas son iguales y gozaran 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.

Adicionalmente, se puede decir que este principio abarca criterios sobre la aplicación de la ley o precedentes jurídicos en general, es decir cuando se traten procesos judiciales similares se debe aplicar las mismas valoraciones utilizadas para resolver el caso, esto se da porque se encuentra vinculado directamente con los principios de seguridad jurídica y el de imparcialidad. El objeto consiste, valga la redundancia, en el trato igualitario ante la ley.

El tratadista Osvaldo Gozaini (1996, p.101) señala que ambas partes deben tener iguales derechos y posibilidades, generando un equilibrio entre los recurrentes con las mismas oportunidades para demostrar sus convicciones: “La idea está en quitar espacio a la inferioridad jurídica, sin conceder a unos lo que a otros se niega, en igualdad de circunstancias.

Finalmente podemos decir que implica una obligación del Estado el proporcionar un trato semejante para quienes se encuentran bajo circunstancias parecidas, con el objetivo de evitar la desigualdad entre las partes y en la sociedad en general, procurando el bienestar de los derechos subjetivos de las personas como la dignidad y el pleno desarrollo en un ambiente propicio, eliminando la inferioridad jurídica.

Otra institución reconocida que va de la mano con el Acceso a la Justicia es la del **“Debido Proceso”**, previsto en el Título II, capítulo octavo de nuestra Constitución consagrándose como “Derechos de Protección”, garantizando que no se negará la tutela judicial efectiva arbitrariamente, así sea evidente que no se tenga la razón en derecho, permitiendo el acceso al sistema judicial, para que dentro de sus potestades apliquen justicia mediante una sentencia motivada y de cumplimiento obligatorio.

Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)

El debido proceso consiste en la protección que se da a las partes cuando se ha iniciado una causa, para que el caso se resuelva de la mejor manera sin que existan dilaciones absurdas u obstáculos legales que no permitan el desenvolvimiento normal del proceso, perjudicando así a una de las partes dejándola en indefensión. Además se procura que todo lo actuado en las fases procesales se tomen en cuenta y sean valoradas según las reglas de la sana crítica.

He ahí uno de los fundamentos principales del acceso a la tutela judicial efectiva, el respeto a todos los principios y presupuestos legales aplicables a un proceso, garantizando la imparcialidad, la eficiencia y eficacia al momento de resolver una causa otorgando una justicia efectiva y fomentando la fe de las personas en el sistema judicial ecuatoriano.

Toda persona tiene el derecho a ser indemnizada y por ello es obligación de la Función Judicial el proveer de manera imparcial los medios adecuados para que esto ocurra, ya que el debido proceso se desenvuelve en un universo garantista.

Enfocándose en el Derecho Tributario, una vez entendida la obligatoriedad del pago de los tributos, se debe señalar que no se puede violentar los derechos de los contribuyentes a través del uso abusivo del poder tributario, es por esto que todas las personas tienen el derecho de hacer efectivo su derecho al reclamo cuando sientan que han sido agredidos en algún punto del proceso de determinación tributaria.

Por otro lado, se debe mencionar que a pesar de haberse otorgado competencia a los jueces y tribunales en materia tributaria para procesar casos en los que se considere que hubo una vulneración de derechos personales a los contribuyentes, estos se encuentran privados de tratar directamente o resolver sobre el tributo en sí mismo, es decir que no pueden declarar sobre el hecho generador del tributo en caso de ser ilegal, desproporcionado o que es perjudicial para la sociedad como efecto que producen los principios de reserva de ley y de legalidad.

Visto desde esta perspectiva, se encuentra otra vez limitado el marco para el actuar judicialmente, básicamente solo pueden declarar sobre la legitimidad del acto administrativo.

Sin embargo, no se considera que este hecho sea negativo en su totalidad ya que la naturaleza humana y sobre todo la cultura ecuatoriana, no se encuentran encaminadas al cumplimiento de obligaciones tributarias, es más, la idiosincrasia que se tiene es de evadir impuestos. Lamentablemente esta ideología popular se desarrolló a lo largo de la historia ecuatoriana en consecuencia de los errores y corrupción que se han dado al momento de manejar los fondos del gasto público.

La única solución es la de inculcar una cultura de pago tributario racional, proporcionado y legal, ya que la recaudación de recursos permiten un mejor servicio público y mejor calidad de vida de los miembros de la sociedad.

Entrando en materia estrictamente tributaria el Art. 300 de la Constitución y siguientes artículos, tienen disposiciones expresas sobre los principios reguladores para esta rama del derecho:

**Principio de Generalidad:** Se encuentra estrechamente relacionado con el principio de abstracción, que consiste en que la ley no debe ser direccionada a un cierto sector de la sociedad, sino a todos en general de manera imparcial y objetiva, en virtud de las necesidades que se vayan desarrollando en el transcurso del tiempo, estas deben ser creadas sin que tengan un carácter discriminatorio.

Tributariamente podríamos decir que es una distribución de la carga contributiva para todos los sujetos pasivos en general, sin que se perjudique a un grupo en específico por las características propias de dicha agrupación.

**Principio de Progresividad:** El profesor Sainz de Bujanda (1963, p.190) establece a este principio como una condición que tiene el contribuyente en relación a su patrimonio, según se observa a continuación:

Supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y en calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.

Por lo que entendemos al principio de progresividad como aquel que se aplica en función de la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto, es decir que mientras mayor sea su ingreso económico, mayor será el impuesto que debe pagar a la entidad recaudadora. En el mismo Art. 300 se dispone que el sistema tributario debe priorizar a los impuestos directos.

Los impuestos directos son aquellos que generan directamente una afectación al patrimonio neto del contribuyente, mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se dan en virtud del consumo del contribuyente como por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo hecho generador consiste en la transferencia de dominio de bienes muebles o prestación de servicios.

**Principio de Eficiencia:** Se puede enfocar desde el ámbito procedimental o desde la eficiencia que tiene un tributo propiamente dicho.

En el ámbito procedimental se refiere a como se encuentra diseñada e incorporada la norma en el sistema público y los mecanismos para poder ejecutarla de la mejor manera, sin que existan repercusiones y así garantizar el cumplimiento de los objetivos pertinentes dependiendo del tributo. En resumen trata de cómo dirigir y condicionar el buen funcionamiento de la administración pública para la correcta aplicación de la norma.

Por otro lado, siendo más precisos en cuanto a la eficiencia tributaria, se puede decir que trata más sobre el propósito de su creación y recaudación, es decir si el hecho de exigir un tributo que fue creado mediante ley, otorga mayores beneficios al imponer una carga fiscal y recaudarla efectivamente, que los conflictos y costos generados para su cancelación por parte del sujeto pasivo del mismo.

**Principio de Simplicidad Administrativa:** El propósito de este principio es el de regular a la Administración Pública, para que no ponga trabas complejas en los pasos de recaudación de tributos; se trata de facilitar las herramientas a favor del sujeto pasivo e

implementación de la normativa que clarifique y simplifique los procesos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias para efectivizar los derechos de los mismos. En resumen consiste en simplificar los excesos procedimentales que no tienen repercusiones de forma o de fondo en el ámbito tributario.

**Principio de Irretroactividad:** Limita a que las leyes derogadas no se puedan aplicar a casos futuros; o que a su vez la ley afecte directamente sobre hechos sucedidos en el pasado. Es decir que la ley solamente se puede aplicar desde el momento de su creación hacia el futuro, si la aplicación y eficiencia de una norma se aplicó fuera de oportunidad, es inadecuada para el caso en concreto.

Por este principio la Ley tributaria no tiene carácter retroactivo, porque su objeto es proteger a los ciudadanos, que no se les pueda sancionar a posteriori por una nueva norma que no se encontraba vigente al momento de los hechos. La naturaleza de este principio fomenta la confianza en la ley vigente al momento de actuar.

Por lo que la inobservancia de este principio al permitir la retroactividad de la ley, causaría un conflicto respecto a la confianza y seguridad que se tiene de las normas jurídicas, afectando gravemente la seguridad jurídica que se encuentra consagrada en la Constitución para la protección de sus ciudadanos.

El tratadista A. Valencia Zea (1989, p.184), dice:

El efecto retroactivo está prohibido por razones de orden público. Las personas tienen confianza en la ley vigente, y conforme a ella celebran sus transacciones y cumplen sus deberes jurídicos. Dar efecto retroactivo a una ley equivale a destruir la confianza y seguridad que se tiene en las normas jurídicas. Además especialmente cuando se trata de la reglamentación de toda una institución jurídica, existe verdadera imposibilidad para regular el efecto retroactivo

En resumen, el orden público exige, en materia tributaria, la existencia del principio de irretroactividad, porque la noción de orden genera armonía de las partes entre sí y de estas con el todo, para que así se dé una adecuación jurídica entre los hechos y la ley.

**Principio de Equidad:** Debe recordarse que desde el año 2008 la nueva Constitución Política del Ecuador prevé para el régimen tributario interno el principio de equidad mediante el cual los contribuyentes deben tributar en relación a su capacidad contributiva. Consiste en realizar una ponderación de los ingresos del contribuyente con la parte que será gravada, es decir que debe existir una coherencia al momento de imponer una obligación fiscal, sería arbitrario e injusto gravar en exceso al contribuyente solo para incrementar los fondos del gasto público.

En derecho tributario, la equidad significa imponer cargas y otorgar beneficios sin distingos (salvo que las distinciones estuvieran justificadas por diferencias objetivas), de manera que todos los contribuyentes paguen o se beneficien siempre y cuando tengan las mismas condiciones objetivas para el efecto, siendo inconstitucional cualquier regulación discriminatoria que no tenga un elemento objetivo diferenciador.

**Principio de Transparencia:** La Administración Pública se encuentra en la obligación de actuar y publicar la información inherente a su competencia con excepción de los casos dispuestos en la ley, siendo susceptible de control por parte de la sociedad y demostrar que lo actuado es moralmente aceptable y se encuentra enmarcado en el ordenamiento jurídico.

Sirve como un mecanismo de control de las entidades públicas por parte de los interesados, y está estrechamente relacionado con el principio de publicidad ya que una vez que se ha dado a conocer lo actuado, los fundamentos utilizados pueden ser aplicados en casos similares.

**Principio de Suficiencia Recaudatoria:** Este es un nuevo principio que se incorporó en la Constitución del 2008, el cual consiste en que el Estado debe sustentar el gasto público a través de cargas fiscales aplicadas a los contribuyentes y así satisfacer las necesidades de la sociedad.

La suficiencia recaudatoria que tiene la Administración Tributaria, se encuentra limitada de igual manera por el principio de progresividad y de capacidad contributiva. Se entiende que se debe realizar un procedimiento racional sobre la imposición de las cargas

tributarias de acuerdo a las necesidades del Estado en relación a la realidad socio-económica. Es decir, no se puede gravar pecuniariamente sin tener las bases correctas, solo por recaudar.

Debemos mencionar que gracias a la unidad y homogeneidad del ordenamiento jurídico, se da a la normativa un carácter de aplicación global para los casos que se adapten a ella, es por eso que a pesar de que no se encuentran enumerados en el Art. 300 todos los principios de derecho que tienen influencia en el ámbito tributario, no se los excluye empleándolos en igualdad de condiciones sin ningún orden de prelación ya que tienen un carácter universal, si no se los adoptaría no existiría una ley válida.

### 2.3. BENEFICIOS Y PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

En el ámbito tributario se permite realizar la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, cumpliendo ciertos presupuestos de ley generando ciertos beneficios a favor del contribuyente.

Para emplear el Art. 221 numeral 5) último inciso del Código Tributario, en concordancia con el Art. 307 del mismo cuerpo legal se deben cumplir con los siguientes requisitos:

- Haber planteado el recurso de Acción Contenciosa Tributaria, es decir que en virtud de su legitimación subjetiva se puede iniciar un proceso judicial.
- Haber cancelado la totalidad exacta del monto adeudado hasta la fecha de cancelación, y obtener la certificación de la entidad sobre la extinción de la obligación.

- Una vez realizado el pago, solicitar la conversión de la acción en pago indebido.
- Solicitar se devuelva el afianzamiento entregado para iniciar el proceso de la Acción Contenciosa Administrativa.

### **2.3.1. Beneficios**

Siendo esos los requisitos mínimos se deduce que los beneficios en aplicar la conversión son los siguientes:

#### **a. Se intercambian los papeles de deudor y acreedor de una obligación:**

En toda obligación tributaria existen dos partes directamente relacionadas las cuales son el sujeto pasivo y el sujeto activo.

El **sujeto pasivo** es la persona a la cual recae el deber de satisfacer una obligación, generada mediante un vínculo tributario, tomando la calidad de deudor y responsable del pago. Como requisito principal para tener esta calidad, es encontrarse en el marco de un hecho generador tributario y no encontrarse dentro de las exenciones legales previstas.

El **sujeto activo** de una relación jurídica tributaria, por disposición legal siempre será el Estado en su calidad de acreedor siendo el titular del derecho. Por lo tanto, tiene la facultad de exigir el cumplimiento del derecho junto con la cancelación de la obligación tributaria a su contraparte, permitiéndole hacer uso de las medidas sancionatorias y coactivas que considere necesarias.

Teniendo claras las cualidades de las partes relacionadas jurídicamente, al aplicar la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, se genera una nueva relación jurídica independiente, en la cual se intercambian los roles de las partes, siendo el

contribuyente el acreedor y el Estado el deudor. Este cambio es fundamental para que se puedan aplicar el resto de los beneficios de la conversión.

Como bien se explicó, al convertirse el Estado en deudor del contribuyente, se plasma la transformación efectiva de la acción. Es decir que se genera una nueva naturaleza para la valoración de los hechos y de las pruebas desde una perspectiva diferente derivadas de un mismo vínculo inicial (tributo).

El contribuyente como accionante de la conversión tiene dos fases probatorias, la primera consiste en demostrar la cancelación de la deuda tributaria extinguiendo la obligación pendiente. El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario actualmente solicita un certificado de la Administración Tributaria en la cual se declare que la deuda ha sido saldada.

La segunda fase es después de la aceptación de la conversión, la cual consiste únicamente en demostrar el pago indebido a través de los medios probatorios como respaldos contables que prueben su pretensión, desvirtuando la validez del acto administrativo.

En la nueva relación jurídica no existe obligación pendiente, por lo tanto no existen sanciones aplicables al contribuyente al dejar de ser un sujeto pasivo de un hecho generador.

Los intereses corren a favor del contribuyente: el cobro de intereses se puede tomar como una sanción a la parte que ha incumplido con la ley tributaria, sea este el contribuyente al tener diferencias en sus declaraciones, o a su vez la entidad pública que no ha realizado de manera eficiente su trabajo y ha perjudicado al contribuyente.

Cuando se ha concretado la conversión, en adelante se trata la causa como pago indebido por lo que a la final se busca recompensar al contribuyente por el erróneo accionar de la entidad pública al obligarlo a pagar algo que no debía.

Por lo tanto el Estado tendrá la obligación de pagar intereses a su contraparte, pues aunque sea solo por el tiempo que duró el proceso, existió una afectación económica a la

persona desfinanciando su patrimonio, en base a un acto que fue desestimado judicialmente generando su ilegitimidad.

Nuestro Código Tributario, dispone como se deben ejecutar los intereses con cargo al Estado:

Art. 21.- Intereses a cargo del sujeto pasivo.- (...) 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 (...)

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.

El Estado, a pesar de su jerarquía superior ante el contribuyente esto no le sirve como eximente para disminuir el porcentaje de intereses que debe pagar al contribuyente, es decir que el mismo peso de la sanción se aplica para ambas partes, efectivizando los principios universales de igualdad e imparcialidad en un proceso judicial.

Por último, se recupera el afianzamiento entregado para iniciar el proceso, según dispone el artículo innumerado después del Art. 233 del Código Tributario, estipulando que para suspender la ejecución del acto administrativo y para dar inicio a la impugnación judicial ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario se entregue un afianzamiento que garantice las obligaciones pendientes, tal como se dispone a continuación:

Art. ... .- Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria (...) deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía;

La ley permite que el afianzamiento se dé por diversos medios como garantía bancaria, prendas e hipotecas etc., que al final van a tener un valor representativo en efectivo para el contribuyente, tanto sobre el objeto caucionado como los medios para crearlos y mantenerlos, es decir que además de la garantía se debe incurrir en costos extras dependiendo de su naturaleza y cuantía para mantenerlos vigentes hasta la fecha de la resolución del proceso.

Al realizar la conversión de la acción, ya no existe obligación que se deba garantizar al haberse pagado la presunta deuda, por lo que resulta innecesario que se mantenga vigente el afianzamiento además que la razón de su creación se extinguió.

**b. Como medida de hecho para evitar controversias futuras sobre la emisión de comprobantes de venta, retenciones y documentos complementarios:**

El ordenamiento jurídico ecuatoriano prevé un régimen sancionatorio muy estricto para el contribuyente, permitiendo que la Administración Tributaria pueda iniciar procesos de coactiva cuando existen obligaciones pendientes, que han sido ratificadas mediante un acto administrativo en firme según el Art. 157 del Código Tributario, regulándolo de la siguiente forma:

Art. 157.- Acción coactiva.- (...) la administración tributaria de excepción, según el artículo 66, gozarán de la acción coactiva, que se fundamentará en título de crédito emitido legalmente, conforme a los artículos 149 y 150 o en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

Las consecuencias de tener una obligación pendiente de pago, además de tener una sanción pecuniaria, perjudica directamente en el giro del negocio del contribuyente limitando las actividades que puede realizar, puesto que se restringe la emisión de comprobantes de venta, retenciones y otros documentos autorizados llegándose hasta clausurar el establecimiento del contribuyente, según se dispone el Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios (2010):

Art. 6.- Período de vigencia de la autorización para imprimir y emitir comprobantes de venta, documentos complementarios y comprobantes de retención.-

3. (...) El Servicio de Rentas Internas, cuando el sujeto pasivo no hubiere presentado y pagado cuando corresponda, durante el último semestre alguna declaración, autorizará la impresión de los documentos con un plazo de vigencia improrrogable de tres meses, tiempo dentro del cual el contribuyente deberá cumplir con todas sus obligaciones pendientes. En ningún caso esta autorización podrá otorgarse de forma consecutiva (...)

Art. 7.- De la suspensión de los comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.- La Administración Tributaria podrá suspender la vigencia de la autorización para emitir comprobantes de venta, retención y documentos complementarios previa notificación al contribuyente, cuando este no haya (...) realizado el pago de las obligaciones declaradas (...)

La Administración Tributaria actualmente utiliza una herramienta digital, denominada desde el 2012 como Estado Tributario, anteriormente era conocido como “Lista Blanca”, que en realidad es una base de datos en donde se encuentra la situación del contribuyente y el detalle de las obligaciones pendientes de cancelar, se recalca que no se puede modificar esta base mientras el acto administrativo no se encuentre firme, caso contrario el contribuyente tendrá prohibiciones para emitir comprobantes de venta y retenciones.

Al iniciar un proceso de impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario y como uno de los efectos de haber presentado la caución del 10% de la obligación tributaria, se suspende la ejecución del acto administrativo, debido a esta interrupción la determinación realizada no es susceptible de ser firme ni ejecutoriada, por lo que no habrían cambios en el Estado Tributario.

Sin embargo se ha identificado que existen ocasiones en los que la Administración Tributaria ignora esta suspensión y modifica el “Estado Tributario” del contribuyente a la situación de moroso con obligaciones pendientes perjudicando sus registros de facturación, estados contables, ingresos etc., como a continuación se mencionan:

- Proceso de Acción Contencioso Tributario No. 09501-2009-0028, presentado ante Tribunal Distrital de lo Fiscal con fecha 23 de abril del 2009, en contra de la Resolución No. 109012009RREC003632 establecida por concepto de Impuesto al Valor Agregado del ejercicio económico 2005.
- Proceso de Acción Contenciosa Tributario No. 09504-2012-0131, presentado ante Tribunal Distrital de lo Fiscal con fecha 26 noviembre de 2012, en contra de la Resolución No. 109012012RREC025437 establecida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.
- Proceso de Acción Contenciosa Tributario No. 7398-4884-07, presentado ante Tribunal Distrital de lo Fiscal con fecha 7 de septiembre de 2007, en contra de la Resolución No. 109012007RREC013365 establecida por concepto de Impuesto a la Renta del ejercicio 2002.

En todos estos casos se tuvo que solicitar a la Administración Tributaria que se abstenga de colocar al contribuyente en la situación de obligaciones pendientes en su sistema de Estado Tributario, ya que aún no se emitía una sentencia sobre la impugnación realizada y por lo tanto el acto administrativo no se encontraba en firme ni ejecutoriado.

Como acto firme entendemos que es aquel que no ha sido impugnado en el tiempo otorgado por la ley, y como acto ejecutoriado es aquel que versa sobre resoluciones administrativas de reclamos tributarios que no han sido impugnados o exista otro recurso ulterior dentro de la misma vía administrativa.

Los efectos de la suspensión de la emisión de comprobantes de venta y retenciones son:

- El contribuyente no podrá cobrar por las transacciones realizadas.

- Al no emitir retenciones por las transacciones efectuadas, la Administración Tributaria se encuentra facultada para sancionar económicamente al contribuyente por incumplir con disposiciones legales.
- No se podrá sustentar las declaraciones tributarias correctamente, puesto que los documentos emitidos en este periodo son inválidos.
- No se puede sustentar costos, gastos, ni crédito tributario con los comprobantes de venta, retención y complementarios mientras dure la suspensión de la autorización.

Es por esto que se considera a la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, como una medida de hecho para evitar posibles contingentes a futuro en el giro del negocio del contribuyente. Como se evidenció con antelación, la Administración Tributaria equivocadamente puede aplicar la suspensión de la emisión de los comprobantes de venta, retenciones y documentos complementarios perjudicando al contribuyente de manera injusta, perdiendo tiempo y dinero hasta que se rectifique ese accionar.

### **2.3.2. Problemas**

Los problemas que se pueden derivar de la aplicación de esta conversión, son los siguientes:

#### **a. Cancelación efectiva de la totalidad del monto y la negativa de la conversión de la acción**

A pesar de no ser un problema estrictamente jurídico, se puede considerar como un inconveniente el realizar el cálculo exacto del monto adeudado incluyendo los intereses más el recargo correspondiente, ya que posteriormente la entidad recaudadora deberá emitir un certificado de satisfacción del pago de la deuda y ser avalado en el Tribunal Distrital de

lo Contencioso Tributario, caso contrario si se encuentra incompleto el pago de la obligación tributaria, no se podrá solicitar la conversión de la acción.

El Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, solamente puede dar la negativa de la conversión cuando no se haya satisfecho el pago en su totalidad. La ley no prevé un procedimiento específico o especial para iniciar el proceso de la conversión de acción, únicamente el cumplimiento de los requisitos previamente analizados, por lo que no existen causales o requerimientos que generen una negativa definitiva para la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.

Visto desde una manera objetiva el hecho de realizar el pago, es el fundamento de la institución del pago indebido, es decir que de manera errada se hizo una transferencia a favor de la Administración Tributaria en virtud de criterios desacertados en uso de su potestad tributaria, mismos que deben ser corregidos al perjudicar al contribuyente en su patrimonio y ser devueltos con los intereses correspondientes.

Por lo que se aconseja que en lugar de que el contribuyente haga el cálculo de la deuda, éste solicite una liquidación a la fecha de la obligación a la misma Administración tributaria obviándose posibles contingentes.

#### **b. Aceptación y extinción de la obligación tributaria**

Como obligación Tributaria entendemos que es aquel vínculo o nexo de la relación jurídica entre el contribuyente y el Estado que se basa en la ley, la cual grava el patrimonio del sujeto pasivo del tributo siempre y cuando cumpla el presupuesto legal para configurar el hecho generador.

No existe la voluntad de las partes en esta relación jurídica, solamente existe la disposición impositiva de satisfacer la necesidades de la potestad tributaria.

El pago de la obligación tributaria en general es la adquisición continua de ingresos públicos, es decir el “tributo”, teniendo como finalidad cumplir con las políticas fiscales del Estado. Dependiendo de la clase de tributo se puede o no tener una contraprestación de servicios como es el caso de las “tasas” que son creadas por los Gobiernos Autónomos

Seccionales. En el ámbito tributario las obligaciones solo pueden ser satisfechas mediante dinero en efectivo por disposición legal.

Los tributos nacen por ley de manera unilateral, por lo que no interviene la voluntad para crearlos ni para extinguirlos, existe la prohibición expresa en la cual el Estado bajo ningún concepto puede condonar la deuda voluntariamente a excepción de las exoneraciones que de igual forma constan en la norma. Es por ello que la determinación se basa sobre la responsabilidad directa que tiene el contribuyente respecto al pago del tributo siempre que incurra en el hecho generador del mismo, por lo tanto se establece que es una obligación de carácter patrimonial.

Si bien es cierto, existen diversas formas legales de extinguir una obligación, en el Código Tributario, taxativamente se dispone las causales de extinción de las deudas tributarias:

Art. 37.- Modos de extinción.- La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por uno de los siguientes modos:

1. Solución o pago;
2. Compensación;
3. Confusión;
4. Remisión; y,
5. Prescripción de la acción de cobro.

El efecto de pagar un tributo, es permanente una vez transferido el dinero. Claro está que no siempre todos los pagos serán justos o correctos y es por ello que se prevén mecanismos para reclamar su reembolso cuando amerite la situación, encajando en este presupuesto la Conversión de Acción en Pago Indebido.

Una vez que se ha satisfecho la obligación principal, la doctrina civil nos dice que inmediatamente esta se extinguiría y no habría materia de litigio, ya que al realizarlo sería una aceptación o reconocimiento tácito de la responsabilidad que se tendría, por lo que no habría objeto del litigio.

Así sea complementario el derecho civil, se debe exponer que el ramo tributario tiene sus propias características y el criterio que se expuso antes no es aplicable, por las limitaciones legales, doctrinarias y de principios fundamentales que tiene el poder tributario para que no sea abusivo frente al contribuyente, aun así se ha identificado que erróneamente la Administración Tributaria ha alegado que el pago de lo adeudado extingue la obligación y se ejecuta el acto administrativo, siendo esta una demostración de aceptación tácita de la responsabilidad que tenía el contribuyente sobre obligación de pagar el tributo, pero se debe recordar que si no existe un allanamiento expreso por parte del sujeto pasivo o un desistimiento de continuar el proceso, no existe tal aceptación de la obligación. Además no se debe olvidar que el Código Tributario establece la posibilidad de realizar el reclamo de pago indebido ante la misma administración y mediante la vía judicial, otorgando un amplio plazo hasta que prescriba la posibilidad de plantear el reclamo.

La Administración Tributaria, aduce la inexistencia de materia de litigio ya que se extinguió la obligación principal, lo cual es un criterio erróneo ya que va en contra de lo dispuesto en los Art. 221 y Art. 307 del Código Tributario sobre la aplicación del pago indebido y de la Constitución, puesto que deja al contribuyente en indefensión al obligarle a aceptar una deuda que considera fuera de la medida de lo legal.

En resumen, así la Administración Tributaria alegue lo contrario, no se puede pretender la extinción de la obligación cuando se ha planteado la Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, lo que en realidad existe es una nueva relación jurídica sobre un mismo tributo, desde el punto de vista del contribuyente como acreedor por un acto que se pretende sea inválido.

#### 2.4. EXIGIBILIDAD E IMPUTABILIDAD DEL PAGO

La exigibilidad es la capacidad legal que se tiene para reclamar el pago de lo adeudado, ya sea a favor del Estado o del contribuyente. Establece el momento en el que el deudor debió haber pagado la obligación y es el momento en el cual se imputa la acumulación de los intereses por mora y el recargo correspondiente.

Gustavo Durango Vela (2010, 189), menciona que una vez nacida la obligación tributaria consecuentemente se requiere averiguar desde cuándo esta debió haber sido cumplida por el deudor y desde cuándo el acreedor tiene el derecho a cobrarla.

Adicionalmente en la obra mencionada nos hace una diferenciación de la exigibilidad de las obligaciones, las cuales se explican a continuación:

- **Establecidas por Ley:** son de carácter normativo, en la cual la misma ley establece las fechas en la cuales se deben satisfacer los pagos de los tributos, como por ejemplo el pago del Impuesto a la Salida de Divisas, el cual se efectiviza el mismo instante en el que se realizó la transferencia de dinero al extranjero.
- **Establecidas por Acto Administrativo:** consisten en las obligaciones determinadas por el sujeto activo, mismas que se hace exigible desde el día siguiente de su notificación.

La ley faculta a la Administración Tributaria a realizar todos los actos que considere necesarios para la plena satisfacción de la deuda, permitiendo el uso del poder coercitivo estatal.

A continuación se realiza un análisis de la exigibilidad del pago de las tres instituciones:

<p><b>ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA</b></p>	<p>En virtud de que este recurso se plantea solo en la vía judicial, la exigibilidad e imputabilidad del pago se aplica desde el acto administrativo, que es resuelto mediante sentencia del Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario el cual puede ratificar total o parcialmente las glosas impuestas.</p>
<p><b>PAGO INDEBIDO</b></p>	<p>En el Pago Indebido, la exigibilidad e imputabilidad se aplica desde que se presentó el reclamo o demanda. Es decir si se inició por la vía administrativa y se continuó con la vía judicial, se entenderá exigible desde que se inició el reclamo en la vía administrativa.</p> <p>Si optó por ir directamente a la vía judicial se tomará en cuenta desde que se presentó la demanda ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.</p>
<p><b>CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO</b></p>	<p>Se debe entender que para poder solicitar la conversión de la acción, previamente se debió haber iniciado la vía judicial mediante el recurso de la Acción Contenciosa Tributaria, y en su desarrollo haber cancelado la deuda en su totalidad mientras aún estaba pendiente el litigio.</p> <p>Posteriormente se debe presentar la solicitud de la conversión de acción contenciosa tributaria en Pago Indebido, demostrando que el contribuyente pagó completamente sus obligaciones ante la entidad competente y dejando constancia de su inconformidad</p>

	<p>del monto pagado.</p> <p>El Código Tributario no establece un plazo para presentar la conversión de acción, pero si se estipula el plazo de 3 años para presentar el reclamo de pago indebido. Por lo que subsidiariamente en base a ese espacio de tiempo se debe presentar la solicitud de conversión, antes que se resuelva o se archive el proceso judicial. Siendo así, la imputabilidad del pago será para el Estado como deudor, más los intereses que corren desde que se solicitó la conversión de la acción.</p>
--	---

De acuerdo a la última normativa tributaria que tienen injerencia en el tema de la exigibilidad e imputabilidad de una obligación tributaria, se procede a realizar una análisis la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos, debidamente publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 493 de fecha cinco de mayo del 2015, la cual tiene por objeto la condonación de intereses, multas y recargos sobre impuestos nacionales administrados por el Servicio de Rentas Internas, tributos locales administrados por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, y créditos del Banco Nacional de Fomento.

Los contribuyentes que deseen acogerse a este régimen, se encuentran obligados a comunicar a la Administración Tributaria competente, su decisión de aplicar el régimen de remisión según corresponda. Adicionalmente, es importante mencionar que esta ley no es aplicable en el caso de retenciones que se hayan practicado a terceros, ni para las obligaciones tributarias cuyo vencimiento sea a partir del primero de abril de 2015.

Es importante mencionar que el Art. 2 del Capítulo Primero de esta ley, versa sobre las obligaciones tributarias pendientes que fueron determinadas exclusivamente por el Servicio de Rentas Internas, disponiendo se proceda de la siguiente forma:

a) Se condonan los intereses de mora, multas y recargos causados por impuestos y obligaciones tributarias contenidas en títulos de crédito, actas de determinación, resoluciones administrativas, liquidaciones, siempre que se efectúe la cancelación de la totalidad del impuesto pendiente de pago, conforme a las siguientes reglas:

1. La condonación por intereses de mora, multas y recargos será del cien por ciento (100%), siempre que el pago se realice hasta los sesenta (60) días hábiles siguientes a la publicación de esta Ley en el Registro Oficial.

2. La remisión de intereses de mora, multas y recargos será del cincuenta por ciento (50%), cuando el pago total del impuesto se realice de manera posterior a los 60 días hábiles hasta un máximo de 90 días hábiles, contados a partir de la publicación de esta Ley en el Registro Oficial.

b) Los mismos porcentajes se aplicarán para las obligaciones tributarias, materiales o formales, que se encuentren vencidas hasta la fecha de publicación de la presente norma, cumplidas por el sujeto pasivo a través de declaraciones originales o sustitutivas, siempre que en este último caso implique un incremento en el monto a favor del Servicio de Rentas Internas. En caso de encontrarse en un proceso de determinación, se podrá presentar declaraciones sustitutivas con el respectivo pago, el cual será considerado como abono.

Adicionalmente se aplicarán dichos porcentajes cuando no se hubiere declarado o presentado a tiempo las declaraciones, y a su vez no hayan causado impuesto o cuya liquidación no genere un impuesto a pagar, en las que no se haya registrado o pagado multas.

c) También podrán beneficiarse los contribuyentes que hayan planteado reclamos y recursos administrativos ordinarios o extraordinarios pendientes de resolución, en concordancia con la letra a) de este artículo.

d) En el caso de que el contribuyente tenga convenios de facilidades de pago vigentes y que se encuentren al día en las cuotas correspondientes, la totalidad de los pagos realizados se imputará al capital y de quedar saldo de impuesto a pagar podrán acogerse a la presente remisión, cancelando el cien por ciento del impuesto adeudado, y los valores no remitidos cuando corresponda. En estos casos no constituirá pago indebido cuando los montos pagados previamente hubieren superado el valor del impuesto.

e) Las obligaciones tributarias que estén contenidas en actos administrativos impugnados judicialmente, pendientes de resolución o sentencia, podrán acogerse a la presente ley, siempre que desistan de sus acciones o recursos, sin que dé lugar al pago de costas ni honorarios y paguen la totalidad del impuesto causado. El afianzamiento que se haya presentado se imputará automáticamente al impuesto adeudado.

En los casos en que el Servicio de Rentas Internas hubiese presentado el recurso de casación, se podrá acoger a lo dispuesto en esta ley cuando se presente la certificación del pago emitida por la Administración Tributaria.

f) No se podrá alegar pago indebido, iniciar acciones o recursos en procesos administrativos, judiciales o arbitrajes nacionales o extranjeros, una vez que se hayan cancelado las obligaciones acogiéndose a la Ley Orgánica de Remisión de Intereses, Multas y Recargos.

g) En los casos que haya transcurrido el plazo de prescripción de la acción de cobro establecido en el artículo 55 del Código Tributario, las obligaciones quedarán extinguidas de oficio.

En relación a la remisión de intereses, multas y recargos sobre tributos locales administrados por los Gobiernos Autónomos Descentralizados, se desprende que podrán

condonar intereses, multas y recargos de obligaciones tributarias derivadas únicamente de su competencia.

Finalmente se dispone que la remisión de intereses, multas, costos de juicio y recargos sobre créditos que hayan sido otorgados por el Banco Nacional de Fomento, sea aplique solo hasta por el capital de QUINCE MIL (USD. \$ 15.000) Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica, dentro del plazo de 180 días contados a partir de la publicación de esta ley en el Registro Oficial, y en el caso de que el deudor realice una restructuración de la deuda deberá contratar un seguro que cubra el riesgo de pago. Estos beneficios se aplicarán a las deudas de cartera vencida y castigada registrada en el Banco Nacional de Fomento con corte al 31 de marzo del 2015.

En conclusión sobre la aplicación de esta ley, se debe recalcar que no es viable proceder con la conversión de la acción usando esta normativa, ya que claramente se dispone que en el caso de llevar a una instancia judicial se deberá presentar el desistimiento de la misma. Con esta condición se incumple con un requisito de la conversión, el cual dispone que el proceso tendrá que estar activo al momento de solicitar el pago indebido.

### 3. CAPÍTULO III: JURISPRUDENCIA

#### 3.1. ANÁLISIS DE UN PROCESO JUDICIAL DE CONVERSIÓN DE ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

En el Ecuador, en efecto, existen procesos en los se ha podido aplicar exitosamente la conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, aunque en realidad no es una herramienta muy utilizada ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario (anteriormente conocido como Tribunal Distrital de lo Fiscal).

El caso que se analiza a continuación tuvo lugar en la ciudad de Quito en el año 2012, ante la Cuarta Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal con número de proceso No. 17504-2012-0132, el cual se inició como una Acción Contenciosa Tributaria en contra de una Resolución emitida por el Servicio de Rentas Internas (SRI), por concepto del Impuesto a la Renta del año 2009, imponiendo una glosa por el valor de USD. \$ 386.600.68 dólares americanos (incluido recargo).

Como antecedente, la compañía realizó los reclamos respectivos ante la Administración Tributaria agotando la vía administrativa, la cual negó en su totalidad la petición del contribuyente.

Se analizará por etapas según el procedimiento aplicado y que se detalla a continuación:

En mayo del 2011 se notificó al contribuyente con una Orden de Determinación, con el objeto de verificar las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto a la Renta del ejercicio fiscal 2009.

La Orden de determinación es una herramienta de la Administración Tributaria para detectar diferencias en las declaraciones entregadas por el contribuyente, esta solicitud encaja en la naturaleza de determinación “Directa”, ya que el mismo contribuyente es el que entrega la información que será analizada por el Servicio de Rentas Internas. Esta

institución en uso de su facultad determinadora, para confirmar su veracidad, cruzó los datos referidos por el sujeto pasivo con la información de otras entidades con las que realizó transacciones.

Con fecha 4 de abril de 2012 se levantó el Acta Borrador de Determinación, en la cual constaban las glosas sobre conceptos susceptibles de impuestos.

El Acta de Borrador es una herramienta de Determinación preliminar, aplicada por el Servicio de Rentas Internas en la cual se realiza un análisis sobre las diferencias encontradas en la declaración del contribuyente al cruzar información con otros contribuyentes. Consecuentemente en el mismo documento se fijaron las obligaciones tributarias que no fueron satisfechas correctamente, y se incluían las sanciones pecuniarias adicionales.

Parte de este procedimiento administrativo, se inicia con la notificación al contribuyente sobre la lectura presencial del Acta de Borrador, con la finalidad de que ejerza su derecho a la defensa en esta fase y dando la posibilidad de descartar las bases de este instrumento con los respaldos correspondientes, constando en un acta todo lo actuado por las partes. El contribuyente también tiene como opción adicional, solicitar que toda respuesta pertinente se incluya en las “Observaciones al Acta de Borrador”, el cual se presentará por escrito dentro del plazo previsto.

Con fecha 17 de mayo del 2012, el Director Regional Norte del Servicio de Rentas Internas, emitió el Acta de Determinación ratificando todas las glosas que se presentaron.

Después de que se realizaron los estudios pertinentes, la Administración Tributaria ratificó su determinación mediante la notificación del Acta de Determinación, configurándose un acto administrativo susceptible de ser firme y ejecutoriado en el caso de que no se hubiere presentado ningún recurso por la contraparte, dando lugar al inicio de proceso de coactiva como una medida para recaudar los tributos cuando el sujeto pasivo no cumpliera con su obligación en el plazo otorgado.

En junio del 2012, el contribuyente realiza un Reclamo Administrativo impugnando las glosas del Acta de Determinación.

Según las normas del Código Tributario, el contribuyente procede primero por la vía administrativa amparándose en lo que señala el Art. 115 del Código Tributario. En esta fase podemos evidenciar que a diferencia de las observaciones realizadas en el Acta de Borrador, se inicia un proceso netamente formal ante la institución, el cual debe ser estudiado y motivado a fondo para generar la certeza suficiente sobre sus fundamentos, convenciendo a la entidad responsable que ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones.

Con fecha 13 de junio y 26 de julio del 2012, el contribuyente realizó pagos al Servicio de Rentas Internas por el valor de USD. \$ 38.264,85 y USD. \$ 4.091,24 dólares americanos, ya que no se impugnaron todas las glosas establecidas en el Acta de Determinación más los intereses respectivos.

En el reclamo realizado, se aceptaron ciertas glosas determinadas por el SRI, por lo que se procedió con el pago parcial de las mismas más los intereses generados a la fecha por ese monto en específico.

Según establece el Art 47 del Código Tributario, se hace una clara distinción de cómo deben imputarse los pagos parciales en un orden específico y es por eso que el contribuyente pagó los intereses parciales respectivos y el tributo observado.

Con fecha 2 de agosto del mismo año la Administración Tributaria abrió la causa a prueba, presentándose el 13 de septiembre de ese año el escrito de prueba por parte del contribuyente, así como toda la documentación probatoria ingresada como anexo al trámite. En este punto del proceso como medida adicional se señaló fecha y hora para tener una diligencia de verificación contable en las instalaciones del contribuyente.

Los medios de prueba presentados en esta fase, son los mismos que se presentaron en la vía judicial, por lo que se procederá con el análisis de la presentación de medios probatorios posteriormente.

Con fecha 29 de noviembre de 2012, se resuelve el Reclamo Administrativo mediante resolución No. 117012012RREC044448, por medio de la cual se atiende al reclamo administrativo de impugnación del Acta de Determinación, negando en su totalidad el reclamo interpuesto y confirmando las obligaciones contenidas en el acta.

Una vez que la Administración Tributaria alegó que no existían los fundamentos suficientes para justificar las declaraciones realizadas por el contribuyente al no tener el soporte documental necesario sobre sus transacciones, se negó en su totalidad el reclamo iniciado desde su notificación el término de 20 días hábiles para la presentación de la demanda ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Debemos mencionar que la apreciación de la Administración Tributaria sobre los medios probatorios en ese momento pudo haberse viciado al no tener una verdadera imparcialidad por ser juez y parte, configurándose un abuso por parte del poder tributario.

Con fecha 27 de diciembre del 2012, el contribuyente presentó una Acción Contenciosa Tributaria ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en contra de la Resolución mencionada.

El sujeto pasivo al sentirse afectado en sus derechos subjetivos, - se debe aclarar que no se está gravando al objeto propiamente dicho, sino a la persona titular del mismo-, decidió presentar una demanda ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal al amparo de lo que señalan los Arts. 220 y siguientes del Código Tributario (1993, Art. 1. 2001) en concordancia con el Art. 38 de la Ley de Modernización del Estado:

Art. 38.- (...) No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa (...).

Es por esta última disposición legal que se puede acudir directamente al Tribunal Distrital de la Fiscal, aunque el Código Tributario determine lo contrario al disponer que se acabe con la vía administrativa, obviándose un paso que tomaría tiempo y recursos hasta su solución y así satisfaciendo el principio de celeridad procesal.

Con fecha 7 de marzo del 2013 se califica la contestación a la demanda abriendo el término a prueba por el plazo de 10 días. En esta instancia la parte actora presenta el escrito de prueba con fecha 21 de marzo del mismo año.

En este caso se solicitó en la misma demanda que se abra el término a prueba, con la finalidad de fundamentar sus argumentos en base a la información legalmente reconocida para sustentar las declaraciones del impuesto a la renta del año 2009.

Una de las obligaciones del Estado es la de garantizar un debido proceso, en el que se cumplan todos los preceptos procesales para llegar a la verdad de lo acontecido. Siendo así, las partes tienen el derecho inherente a su persona para demostrar sus alegaciones mediante los diversos medios de prueba permitidos por ley.

Aparte que por disposición legal del Art. 258 del Código Tributario, es una obligación probar los hechos que se han impugnado expresamente en la demanda, es decir que los actos no impugnados se entienden aceptados tácitamente.

Por otro lado, en el Art. 259 del mismo cuerpo legal, se extiende la carga de la prueba a la entidad pública determinadora, ya que impone el deber de demostrar la veracidad de los hechos invocados en virtud de su potestad tributaria, pero solo se puede tratar sobre los hechos que han sido impugnados por el sujeto pasivo, en caso de que se utilice materia de otra controversia, proceso o tributo estos no serán tomados en cuenta al momento de la resolución del litigio.

Existe una amplia clasificación tanto legal como doctrinaria de los medios de prueba, pero se debe aclarar que en el ordenamiento jurídico ecuatoriano los medios probatorios en materia tributaria tienen una regulación expresa en la cual se excluye la confesión de funcionarios o servidores públicos, según el Art. 260 del Código Tributario.

A nuestro criterio, esta prohibición es para evitar la arbitrariedad del proceso y abuso del poder estatal, ya que el funcionario de la institución determinadora, declararía que la obligación establecida por su persona es correcta en base a sus criterios subjetivos de análisis y, además sería un absurdo que declare en contra de sí mismo, aparte de ser una pérdida de tiempo porque lo lógico sería que repita su razonamiento utilizado en el acto administrativo impugnado.

Aunque se debe resaltar que en el tercer inciso del mismo artículo, se ordena que las pruebas testimoniales se aceptarán de manera supletoria, siempre y cuando tengan

incidencia para resolver el litigio. En este caso en particular, además de las pruebas documentales, ambas partes solicitaron la intervención de un perito especializado en el tema, para que explique a la autoridad judicial el método con el que se procedió para la determinación de la obligación, y que de manera subjetiva concluya si se realizó correctamente o no.

El peritaje solicitado inició con la posesión de una persona imparcial y proba en la materia de la controversia insinuada por cada parte procesal, para que explique en términos de fácil comprensión el procedimiento y legalidad de la determinación identificando la existencia de errores en lo actuado por las partes. El profesor Hernando Devis Echandía (2006, p. 497), hace una clasificación de las pruebas judiciales según las características que presenten. Por ejemplo cita que las pruebas se dividen en directas o inmediatas en las cuales las primeras son percibidas directamente por los sentidos del juez para que realice una verificación personal de los hechos, y las indirectas o mediatas con las cuales el juez tiene conocimiento indirecto sin que le conste personalmente los hechos como por ejemplo un escrito o testimonio presentado por una de las partes.

En el mismo texto, expone otra tesis en la que dice que las pruebas directas son aquellas que versan sobre el objeto principal del hecho ampliando el universo de las pruebas presentadas, mientras las pruebas indirectas serían aquellas que tienen un carácter accesorio o circunstancial al objeto principal presentadas por un razonamiento lógico.

De igual forma el profesor Hernando Devis Echandía (2006) clasifica a las pruebas de acuerdo a su *Finalidad*, lo que es importante resaltar ya que se enfoca sobre el concepto de cargo y descargo o contraprueba. El motivo por el que se resalta esta clasificación es en razón de la materia tributaria y sus disposiciones legales, esta definición es la que mejor se acopla a la realidad procedimental tributaria aplicada, porque al referirnos a la carga de la prueba claramente se versa sobre la obligación de satisfacer, por disposición legal, lo que se está aseverando o negando, teniendo como objeto la incidencia directa sobre la existencia de un hecho.

La carga de la prueba y la de descargo, siempre se encuentran al mismo tiempo en un proceso ya que no existiría la una sin la otra como instituciones de derecho, no obstante

tienen la peculiaridad de la discrecionalidad de las partes para su presentación o no, sin que eso signifique que no existieron, solamente no se pusieron en práctica ya sea por estrategia o negligencia de la parte procesal.

No existe exclusividad sobre las pruebas exhibidas, por lo que cualquiera de las partes puede beneficiarse sobre los medios probatorios presentados permitiendo ser utilizadas en contra de la persona que las exhibió, aunque este criterio se aplica en general a todos los procesos de todas ramas de derecho en base a los principios de publicidad, contradicción y comunidad de la prueba, es decir que la prueba practicada es conocida por todas las partes del proceso y que además puede ser desacreditada o utilizada a favor tanto por el actor como el demandado según la finalidad que se persiga.

El Código Tributario claramente expone:

Art. 258.- Carga de la prueba.- Es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada (...)

Art. 259.- Presunción de validez.- (...) Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente (...)

Según lo estudiado doctrinariamente y lo transcrito en el ámbito normativo, se plasma una clara fusión de la clasificación de medios probatorios según la carga de la prueba y su descargo, siendo la base de los lineamientos jurídicos procesales tributarios.

Con fecha 4 de abril del 2013, se solicita a la Administración Tributaria la liquidación, a la fecha, del valor de las glosas levantadas por concepto del Impuesto a la Renta del ejercicio Fiscal 2009 más los intereses respectivos, tomándose en cuenta los valores cancelados con antelación.

Valga la pena la redundancia, siendo el requisito principal el pago de la deuda para la conversión de la acción, se procede a solicitar a la entidad recaudadora se liquide y calcule la obligación pendiente tomando en cuenta los pagos parciales realizados.

El motivo por el que se procedió de esta forma, según estimamos es en razón de tener la certeza de un valor fijo a la fecha, siguiendo los criterios de la entidad responsable de aceptar el pago y al mismo tiempo dar fe de haber recibido a total satisfacción la cancelación de la deuda.

No es obligatorio proceder de esta forma, puesto que el valor puede ser calculado por el mismo contribuyente, pero lamentablemente los criterios y fórmulas aplicadas son susceptibles de tener errores de apreciación o aplicación, en cambio que al tener un documento oficial emitido por parte de autoridad competente, de cierta forma las partes tienen un mayor convencimiento de que en el futuro no existirán complicaciones sobre los valores cancelados aduciendo que se encuentran incompletos o se pagó en exceso.

Se debe entender que el cálculo realizado, es por parte de un ser humano imperfecto que a pesar de ser funcionario público puede equivocarse sin tener ninguna intención en perjudicar al contribuyente, no obstante se supone que en teoría esta persona tiene un mayor conocimiento y dominio de la materia por lo que el margen de error se reduce.

Esta petición bajo ningún concepto puede ser considerada como una aceptación de la obligación; este acto tiene un carácter netamente informativo. El contribuyente tiene derecho de solicitar que se entregue en cualquier momento procesal, además que se manifestó expresamente en la demanda que al haber realizado esta solicitud no se reconoce la deuda.

Con fecha 23 de abril del 2013, el contribuyente realiza el pago total de la deuda y subsecuentemente con fecha 3 de mayo del 2013 el contribuyente realiza una petición al Tribunal Distrital de lo Fiscal, para proceder con la conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido.

El contribuyente, dentro del proceso, realiza el pago utilizando como único fundamento de derecho el numeral 5 del artículo 221 del Código Tributario, sin agregar ningún otro punto como base o fundamento, para que se acepte la conversión.

## **“II FUNDAMENTOS DE DERECHO**

El segundo inciso del numeral 5 del artículo 221 del Código Orgánico Tributario dispone:

*La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación”*

La razón de esta simplicidad al momento de actuar, es en virtud de que el Código Tributario no prevé un procedimiento o causal para que se dé la negativa a esta solicitud. De cierta forma, se puede decir que esta sencillez se encuentra subsanada por el resto de las disposiciones legales regulatorias sobre el pago indebido.

Como ya se estudiaron las características del pago indebido en el primer capítulo de esta tesis, deducimos que esta institución en realidad es muy escueta en cuanto a su naturaleza y forma de proceder. Lo que es complejo en realidad es la etapa probatoria, ya que si las partes no tienen los medios suficientes simplemente la resolución saldrá en su contra.

Enfocándonos desde la vista del contribuyente, este no va a tener ningún tipo de repercusión real a futuro ya que no hay obligación pendiente. Lo que no sucede en un proceso de impugnación de acción contenciosa tributaria, ya que al tener la sentencia en contra se habrán acumulado intereses, razón por la cual se aplicarán medidas sancionatorias y es posible hasta un proceso coactivo para satisfacer la obligación.

Aprovechándose el contribuyente de esta realidad, sin mayores complicaciones solicitó la conversión de la acción y adicionalmente pidió al Servicio de Rentas Internas certifique como entidad responsable la cancelación total de la deuda.

Con fecha 28 de mayo del 2013, el Tribunal Distrital de lo Fiscal emite la providencia en la cual se acepta la conversión.

Se toma como fundamento para la motivación de esta providencia la demanda presentada como Acción Contenciosa Tributaria en contra de la Resolución emitida por el

SRI, en la cual ratifican todas las glosas que se observaron en el Acta de Determinación por concepto del Impuesto a la Renta del año 2009, y además se utiliza la solicitud de la conversión hecha por el contribuyente.

Lógicamente el primer paso es determinar la competencia de los jueces del tribunal para declarar la conversión y posterior resolución como pago indebido, facultad que en efecto se encuentra atribuida en la ley según se estudió en el capítulo I.

Los elementos analizados en la providencia para la conversión de la acción, analizan la verificación de la base legal citada y como requisito adicional el pago total de la obligación a favor de la Administración Tributaria debidamente justificado, mediante el formulario 106 del SRI y una certificación emitida por el Departamento de Cobranzas de la Dirección Regional Norte del Servicio de Rentas Internas citando textualmente: “Al revisar el Sistema Nacional de Cobranzas, se evidencia que la obligación correspondiente al Acta No. (...), se encuentra pagada”

Identificados los elementos mínimos de la solicitud se procede con la Conversión de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, sin profundizar mayormente o citar alguna jurisprudencia o doctrina, evidenciando que con solo ese artículo es más que suficiente para motivar la providencia de conversión.

Actualmente, el proceso se encuentra pendiente de resolución mediante una sentencia debidamente motivada. Si la decisión final resulta a favor o en contra del contribuyente compete exclusivamente a las pruebas que se hayan presentado. El hecho de haber realizado la conversión no tiene influencia directa sobre el fondo del litigio, en realidad tiene un carácter más formal. Tanto en Acción Contenciosa Tributaria como en el Pago Indebido se buscará la ilegitimidad de la obligación, con la única diferencia que en el uno se pagó.

Según se desprende de nuestro análisis, esta institución es muy elemental sin mayores complicaciones y hasta cierto punto favorece a ambas partes, ya que la administración obtiene el pago de la deuda, se extingue la obligación pendiente del

contribuyente y además sirve como medida de hecho para evitar posibles contingentes tributarios para el normal desenvolvimiento de sus negocios.

### 3.2. ANÁLISIS DE LA DOCTRINA APLICABLE EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO SOBRE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO.

#### **3.2.1. Incidencia del Derecho Financiero en el Derecho Tributario**

Como doctrina y conocimiento general para entender la importancia de la actividad financiera en el derecho tributario debemos entender la conexión entre estas dos ramas y cómo afectan al contribuyente.

El doctor César Montaña Galarza,, manifiesta que el Derecho Tributario se encuentra directamente afectado por la actividad financiera realizada tanto por la sociedad como por el Estado y por lo tanto la Administración Pública se encuentra direccionada a la satisfacción de los intereses de la colectividad satisfaciendo sus necesidades generales. Esta afirmación es la que permite que el Estado se valga de diversos medios (personales, materiales y jurídicos) para lograr el cumplimiento de sus fines.

Su obra expone diversos enfoques sobre la naturaleza de la actividad financiera, pero se centra principalmente en el origen político que tiene y sobre la repartición de los gastos públicos impuestos a la sociedad, enfatizando que los medios son económicos pero que los principios de su repartición son políticos, es decir que no se limitan exclusivamente a la obtención de los recursos, sino que se extiende hasta el punto de su empleo según las conveniencias del Estado. Añade que esta es una corriente que empareja a la actividad financiera dentro de la actividad económica del Estado.

En concordancia con esta aseveración, Riofrío Villagómez (1968) cita al Profesor Cesare Cosciani, quien expresa lo siguiente:

Actividad financiera es aquella actividad económica que se desenvuelve en el ámbito de los *asseti* políticos, de naturaleza coercitiva. Se entiende la palabra *asseti*, como aquellas condiciones dentro de las cuales obran los individuos en el ámbito económico

La actividad financiera enfocada a la tributación, tiene como objetivo la recolección de los medios para el cumplimiento de los fines del Estado, permitiendo el uso de las herramientas que considere necesarias, ya sean jurídicas, económicas, políticas o sociales. Siendo así, el contribuyente es el que será afectado directamente en su patrimonio por diversos métodos de los que se valió el poder tributario, sin embargo no se puede centrar en solo gravar arbitrariamente los ingresos sin tener en consideración el desarrollo productivo del país.

Mientras más producción mejor será la economía del país, y estas deben ser incorporadas en las políticas públicas. Desde el punto de vista del sector privado, se deben crear medios para la defensa de la actividad económica de los contribuyentes, en caso de un exceso de gravámenes o que se aplique de manera injusta, solo por el hecho de ser jerárquicamente inferiores frente al Estado.

El desarrollo socio-económico de una sociedad, modifica las políticas públicas y posteriormente influyen la creación, modificación y eliminación de tributos. El Estado no puede subsistir sin que exista actividad financiera para costearse a sí mismo.

Esta rama del derecho establece el marco de desenvolvimiento de los sujetos que forman parte del sector financiero, es decir que en algún punto de su creación o actividad ha intervenido la voluntad del Estado, para que realicen actividades económicas y movimientos de capital que se encuentran regulados por instituciones públicas.

Myrbach Rheinfeld (Fonrouge, 1984, p. 25), define al Derecho Financiero como el conjunto de normas del derecho público positivo que tienen por objeto la reglamentación de

las finanzas de las colectividades públicas (Estado y otros entes con la administración propia existentes en el interior de aquel)

Desde esta perspectiva se entiende al derecho financiero como parte del derecho público el cual regula la actividad financiera de la sociedad, estableciendo los criterios y normativa pertinentes según la tendencia política-social y económica del momento, otorgándole las herramientas necesarias para la generación de recursos públicos con la finalidad de abastecer el gasto público, consecuentemente satisfaciendo las necesidades colectivas. Esta rama es la visión macro de donde se deriva el Derecho Tributario, como una ciencia que se enfoca principalmente en el estudio jurídico derivado de la tributación y sus integrantes, es decir la relación tributaria entre Estado y el sujeto pasivo del hecho generador del impuesto.

En definitiva el Derecho Tributario dependerá en gran medida de las actividades financieras que realice un Estado, al ser parte de una ciencia humana no es certera ni permanente, por lo que continuamente existen reformas de acuerdo a las pruebas y errores que se han ido manifestando acorde a una realidad en la línea del tiempo de una nación. Su fin principal consiste en la regulación del marco de acción del Estado para la recaudación de tributos que se imponen de manera unilateral a la sociedad, utilizando a la ley como la única herramienta válida para su ejecución.

Aplicando la definición previa, a discreción nuestra, podemos decir que el Derecho Tributario es la base para generar la estabilidad en la relación jurídica creada entre el Estado y el contribuyente. Por lo tanto el Derecho Tributario no puede solo ser demandante y además se encuentra en la obligación de crear los medios propicios para corregir las injusticias que se den en esta rama, así es como se han creado los medios de impugnación tributarios.

### **3.2.2. Doctrina sobre los Recursos Procesales en relación a la Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido**

El ordenamiento jurídico prevé una amplia diversidad de recursos que pueden ser empleados en un sin número de casos. Los recursos procesales son las herramientas que se encuentran garantizadas en la Constitución, leyes y doctrina, para no dejar en la indefensión a las personas. La finalidad de un recurso aparte de la defensa, es el accionar que busca redimir un acto considerado erróneo y su respectiva indemnización.

Álvaro Renato Mejía Salazar, en su obra *Naturaleza Jurídica de los Recursos Administrativos en Materia Tributaria*<sup>2</sup>, expone que los recursos se remontan desde la antigüedad en el Derecho Romano, enfatizando que las decisiones tomadas por los funcionarios públicos de esa época eran susceptibles de tener errores o ser injustas, ya que el ser humano no tiene el conocimiento absoluto. Al evidenciarse claramente la injusticia de esas decisiones, no se podían exigir su cumplimiento por lo que se debía crear un mecanismo regulador para poder reclamar correctamente y que tenga validez jurídica.

De igual forma manifiesta que los recursos tienen la naturaleza de ser un derecho subjetivo renunciable, y que deben tener límites para ser efectivo, es decir, no siempre se puede dejar abierta la posibilidad de realizar reclamos indefinidamente. Consideramos que ese análisis es acertado puesto que de ser el caso, el sistema judicial colapsaría y no existiría una resolución real sobre la controversia. Es en esta parte donde los principios jurídicos toman fuerza y dibujan la línea de acción e impacto que pueden tener los recursos, tales como el principio de legalidad, de seguridad jurídica, cosa juzgada entre otros.

Por su parte el profesor Lino Enrique Palacio (1997, p. 575), considera lo siguiente:

Es el acto procesal en cuya virtud la parte que se considera agraviada por una resolución judicial pide su reforma o anulación, total o parcial, sea al mismo Juez o Tribunal jerárquicamente superior.

---

<sup>2</sup> Página Web: <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/696/1/T758-MDE-Mej%C3%ADa-Naturaleza%20jur%C3%ADica%20de%20los%20recursos%20administrativos.pdf>

En realidad los recursos procesales son medios empleados por las partes recurrentes en virtud del principio dispositivo, sujetándose a la presunción de ser afectados en sus derechos y por lo tanto se considera legitimado para impugnar dicho acto. Se discrepa parcialmente con la definición de Lino Enrique Palacio, ya que no se deben limitar a los recursos como aquellos presentados únicamente en contra de resoluciones de carácter judicial, de hecho en el Derecho Tributario existen varios tipos de recursos o reclamos que se aplican exclusivamente en la vía administrativa, pero se debe recordar que el objetivo de impugnar administrativamente un acto es que la autoridad responsable rectifique su decisión sin la intervención de terceros, es decir que toma la calidad de juez y parte interesada.

El profesor Jaime Flor Rubianes, en su obra Teoría General de los Recursos Procesales (s, f), manifiesta que existen características fundamentales y requisitos comunes a los recursos, es decir que existen elementos intrínsecos a cada herramienta de impugnación que se deben cumplir, caso contrario no tendrían vida jurídica. Como ejemplo se debe considerar la competencia de la entidad a la que se recurre, los plazos que otorga la ley, el objeto principal sobre el reclamo entre otros. Se entiende que para proponer un recurso, éste tendrá efectos irreversibles una vez que se haya resuelto, por lo que no se puede escoger cualquier medio sin tener en cuenta cuáles van a ser las consecuencias.

Sin embargo, al impugnar una vez un acto en un proceso, no significa que se agotan las opciones y esa es la resolución final de la controversia; en caso de seguir insatisfecho la doctrina y el ordenamiento jurídico clasifica a los recursos en razón de su materia como recursos ordinarios y extraordinarios, y en razón de su jerarquía como recursos horizontales y verticales.

**Recursos Ordinarios:** Se podría decir que son los más comunes en nuestro sistema jurídico y es el encargado de tratar sobre los errores procedimentales y de interpretación que vician una sentencia. Dentro de los recursos ordinarios tenemos el de apelación, aclaratoria, revocatoria, nulidad y de hecho por apelación denegada. Uno de los efectos de este recurso es la suspensión del acto impugnado, es decir que no puede ser firme ni ejecutoriado.

**Recursos Extraordinarios:** Como su nombre lo indica, son recursos para casos excepcionales que se encuentren previstos en la ley, los cuales generalmente son resueltos por entes jerárquicos superiores.

**Recursos Horizontales:** son aquellos que se presentan ante la misma autoridad, como el recurso de aclaratoria, ampliación, revisión.

**Recursos Verticales:** Su aplicación genera varias instancias en donde se resuelven controversias por entes jerárquicamente superiores. Se supone que la jerarquía de las instituciones sirve para tener un mejor control de la administración de justicia, hecho por los servidores públicos más capaces y probos en la materia. Es decir que mientras más alto sea el nivel se tiene más capacidad y experiencia para resolver el litigio y por eso tienen la última palabra sobre el tema.

Sin embargo, los recursos de carácter material se encuentran vinculados con los de naturaleza jerárquica, todo depende del recurso que se plantee, por ejemplo tenemos al “Recurso de Apelación”, este es un recurso ordinario pero se plantea al inmediato superior para que sea resuelto.

Podemos decir que el recurso de Acción Contenciosa Tributario es de carácter ordinario, ya que se centra en analizar el proceso de determinación de la administración tributaria y además suspende la ejecución del acto administrativo. Por otro lado la conversión de la acción sería un recurso ordinario de carácter horizontal, toda vez que se presenta y resuelve ante la misma autoridad.

### **3.2.3. Doctrina del Pago Indebido**

La figura del pago indebido o pago de lo no debido, ha existido desde la antigüedad y se puede rastrear hasta la creación del Derecho Romano, en el cual para la existencia de esta institución se debe cumplir con dos condiciones fundamentales:

- Se efectivice un pago a un tercero, disminuyendo el patrimonio propio.
- Ese pago sea por concepto de una deuda inexistente.

En nuestro ordenamiento jurídico además de preverse en el Código Tributario, esta figura se encuentra regulada en el Código Civil (2005), el cual considera esta institución como un cuasicontrato.

El cuasicontrato es un acto en cual se contraen obligaciones, pero no existe el acuerdo o voluntad de ambas partes en hacerlo; o a su vez los actos definen la misma ley. En este caso podríamos decir que se aplican las dos cualidades principales ya que en primera instancia una de las partes claramente no tuvo la voluntad de pagar por algo que considera injusto, y en segundo porque el mismo Código Civil en su Art. 2185 incluye legalmente el “pago de lo no debido” como uno de los principales cuasicontratos, en concordancia con el Art. 2195 definiéndolo de la siguiente forma:

Art. 2195.- El que por error ha hecho un pago y prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado.

Sin embargo, cuando una persona, a consecuencia de un error propio, ha pagado una deuda ajena, no tendrá derecho para repetir contra el que, a consecuencia del pago, ha suprimido o cancelado un título necesario para el cobro de su crédito, pero podrá intentar contra el deudor las acciones del acreedor.

Si nos fijamos, aparte de realizar una definición conceptual del pago de lo no debido, claramente establece que la persona que realizó este pago no podrá repetir contra el acreedor de la obligación sino que debe dirigirse en contra del deudor original.

Como característica tributaria a diferencia del derecho civil, cuando se cancela una deuda ajena el contribuyente sí puede repetir en contra de la autoridad tributaria que recaudó el tributo en su calidad de acreedor del gravamen y no contra el sujeto pasivo originario de la obligación.

Investigando la doctrina internacional, el profesor Juan Calvo Vérguez (2009), nos dice que la devolución de tributos indebidos constituye una obligación del Derecho Público proveniente de pagos que no se debieron realizar incrementando el tesoro del Estado.

En concordancia con nuestro Código Tributario, el profesor Juan Calvo Vérguez (2009) ratifica que el derecho al reembolso del pago nace en el mismo instante que se lo realizó, pero no se puede realizar la devolución de manera oficiosa así sea evidente y el contribuyente debe realizar la solicitud en el plazo previsto en la ley y se debe iniciar un proceso para verificar que en efecto no se debió cancelar.

Quien puede realizar la solicitud de pago indebido es el titular del derecho y por ende el legitimado para iniciar la acción. Se debe tener una visión amplia de quien está habilitado para proceder, porque no siempre el sujeto pasivo del tributo es quien debe realizar el reclamo, ya que existe la posibilidad de que un tercero pague una obligación ajena creyendo que es propia. En este caso la persona legitimada es la que realizó el pago, el único requisito verdadero para ser el legitimado en causa es que sea haya utilizado recursos de su propio patrimonio.

Generalmente, en este ámbito el sujeto pasivo tributario es quien realiza los pagos de las obligaciones, es por esto que nos hemos referido como contribuyente al titular del derecho para realizar la conversión de acción de lo indebidamente pagado.

El profesor Sergio Teobaldo Azúa Reyes (1993), se refiere al enriquecimiento sin causa, mediante la pérdida o desplazamiento de recursos de un patrimonio a favor de otro patrimonio, sin que exista justificación jurídica.

Esta definición la encontramos de cierto modo incompleta, puesto que a pesar de encajar con las disposiciones de nuestro ordenamiento jurídico cumpliendo los presupuestos mínimos requeridos, como se sabe el acto administrativo debe ser correctamente motivado tanto en “hecho” como en “derecho”. Al decir solamente que no debe existir justificación jurídica se interpreta que concierne solamente en derecho, lo cual es incorrecto. Como núcleo de todo acto tenemos al ser humano como el motor de la sociedad y del Estado, siendo la verdadera razón por la que se creó el derecho. Las leyes

nacieron por una necesidad humana, para poder concretar una convivencia armoniosa entre las personas.

En general los fundamentos de hecho son una parte sustancial en la resolución de toda causa, sin la existencia de los presupuestos no existirían verdaderas condiciones de derecho, es decir van de la mano para el juzgamiento de cualquier acto.

El pago indebido tributario va más allá de buscar solamente la restitución de lo cancelado, existe un plus a favor del contribuyente como sanción para la Administración Tributaria, el pago de intereses desde que se ingresó la solicitud hasta la resolución del litigio, dándole al pago indebido una naturaleza indemnizatoria por haber perjudicado al titular del derecho.

#### **4. CAPÍTULO IV: PROPUESTA**

##### **4.1. ESTABLECER UN TÉRMINO CLARO PARA PRESENTAR LA SOLICITUD**

El ordenamiento jurídico no estipula un plazo en el cual el contribuyente puede plantear la conversión una vez que realizó el pago, únicamente de manera subsidiaria se entiende que una vez realizada la cancelación tendrá tres años para presentar la solicitud gracias a la figura del Pago Indebido, pero qué sucedería si el tribunal decide terminar el proceso al saldar la obligación pendiente sin que se haya presentado solicitud alguna.

La respuesta a esta interrogante es simple, ya que no se aplicaría la conversión de acción y para recuperar los fondos transferidos se tendría que iniciar un nuevo proceso de pago indebido, mas no presentada como conversión siendo una pérdida de tiempo por un acto negligente del contribuyente al no facilitar ágilmente la solicitud de conversión.

Los procesos de por si se demoran años en ser resueltos debido a la gran demanda que tiene la Función Judicial, es por eso que se debe establecer un plazo prudencial para presentar la conversión una vez que se haya cancelado la deuda. Para hacerlo debemos tener en consideración dos puntos:

- a) La fecha en la que se realizó el pago del tributo más las multas e intereses.
- b) Establecer un plazo para que el tribunal no dé por terminado litigio.

La razón por la que mencionamos estas dos condiciones como presupuestos indispensables para establecer un término es simple, en realidad son los requisitos mínimos que el Art. 221 del Código Tributario susceptibles de ser medidos en el tiempo, ya que es importante que el proceso se encuentre activo en el tribunal.

La demora de resoluciones judiciales es extensa de por sí, por lo que establecer un tiempo exageradamente largo no tiene razón de ser, aparte que se iría en contra del principio de celeridad procesal, pero si ponemos un tiempo muy corto es posible que el

contribuyente no pueda presentar la solicitud a tiempo. Sin olvidar el factor de los “intereses”, que se ha venido repitiendo a lo largo de este estudio siendo uno de los principales beneficios en la conversión y razón por la cual se recomienda su aplicación,

Haciendo una ponderación temporal con otros recursos de impugnación y reclamos de naturaleza similar tenemos lo siguiente:

<b>Acción Contenciosa Tributaria</b>	<b>Pago Indebido</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se otorga el término de 20 días para presentar el recurso desde que se notificó con la resolución de la Administración Tributaria.</li> <li>- No existe el abandono del proceso, mientras exista obligación pendiente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se otorga un plazo de 3 años para realizar el reclamo desde que se hizo el pago.</li> <li>- Se declarará el abandono después de 2 años de no haberse impulsado la causa.</li> </ul>

Por lo que se deduce de la norma citada que al no existir una obligación pendiente mientras se siga el proceso como Acción Contenciosa Tributaria se puede archivar la causa ya que no existiría materia de litigio en aplicación de la conversión al cancelar la deuda.

En cuanto al reclamo o acción directa de Pago Indebido se otorga el plazo de 3 años para presentarlo, el cual es bastante amplio. Aunque por su naturaleza podríamos decir que es correcto ya que se dan casos en que el contribuyente no ha identificado de manera inmediata el error del pago por diversos factores, como no emplear un contador o a su vez por tener un amplio movimiento transaccional como en las grandes industrias que funcionan en el Ecuador.

Establecemos que la conversión es un híbrido entre estas dos instituciones por lo que de manera subjetiva consideramos que el momento en el que se realiza el pago se debería otorgar un término de 6 meses para presentar la conversión de acción con el único

efecto de suspender al Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para que no disponga el archivo o resolución de la causa. Una vez que haya transcurrido ese tiempo, si aún no se ha presentado la solicitud de conversión y el tribunal no se ha pronunciado sobre el tema de manera subsidiaria se aplicarían los 3 años para la prescripción del Pago Indebido.

Es decir que los 6 meses solamente tendrán un efecto suspensivo para mantener el proceso activo, mas no con un efecto preclusorio para presentar la acción, esto es solo con la finalidad de garantizar que el proceso estará pendiente de resolución y dar el tiempo suficiente para presentar la solicitud ante el tribunal.

#### 4.2. ESTABLECER EL MEJOR PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA CONVERSIÓN DE LA ACCIÓN CONTENCIOSA TRIBUTARIA EN PAGO INDEBIDO

Las regulaciones de la conversión de acción exigen el inicio de un proceso judicial de impugnación “Acción Contencioso Tributaria”, que además se entregue un afianzamiento por el 10% del valor de la obligación y posteriormente se realice el pago de la obligación en su totalidad. Pero si el contribuyente no tiene el dinero suficiente resultaría imposible, por lo que nos planteamos la siguiente pregunta: ¿Se podría establecer una reforma legal viable en la cual exista un mecanismo para poder implementar medios de pago mediante el uso de bienes muebles o inmuebles de acuerdo a la realidad socio-económica del país?

A pesar que este recurso es relativamente simple y no tiene muchas limitaciones para que sea negado, siempre se puede mejorar las condiciones en su aplicación.

Aprovechando que una de las obligaciones estatales consiste en promover la producción nacional otorgando las facilidades necesarias y en aplicación del principio de simplicidad administrativa, los procedimientos para la recaudación de tributos deben ser lo más sencillos posibles teniendo un impacto positivo en la eficiencia recaudatoria, por lo que

se propone un nuevo medio de pago con carácter excepcional, aplicado a la conversión de acción para el pago total de los tributos.

De los procesos que se pudieron identificar, se observó que en su mayoría se trataba de contribuyentes con gran capacidad económica, lo cual nos lleva a pensar que solo las personas con fluidez económica propenden en su aplicación. Debemos considerar que existen diversos tipos de contribuyentes sin la misma liquidez pero con activos que se pueden valorar económicamente.

Como efecto inicial de la Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, es el impacto negativo sobre el patrimonio del contribuyente enfocándose únicamente en el dinero en efectivo que este tiene, ignorando los activos fijos que posee pero que forman parte de su fortuna con un valor real y por los que además paga impuestos. Siguiendo los principios constitucionales, la Administración Tributaria debe tener en consideración que la recaudación de tributos, no significa que se deba perjudicar al contribuyente al punto de afectar directamente su estado financiero y deteniendo su producción.

Si bien es cierto que se debe recaudar fondos para el gasto público de la manera más viable posible, de igual manera no hay que olvidar el factor humano y la fragilidad que tiene en su existencia para la convivencia con el resto del mundo, por lo que en consecuencia se deben emplear políticas para fortalecer los lazos entre el Estado y el contribuyente, mas no enfrascarse en una mentalidad opresora con el único objetivo de ser efectivos al momento de obtener recursos sin tener en cuenta las consecuencias, ya que así solo se tergiversará las finalidades de la recaudación buscando la forma de evadir el pago de los tributos. Se debe plantear como meta la instauración de una cultura tributaria en la cual los contribuyentes entiendan que el pago de las contribuciones sirve para favorecer el desarrollo de la sociedad.

Se supone que los procesos de recaudación deben cumplir con las disposiciones legales del ordenamiento jurídico, pero la Administración Tributaria no necesariamente debe tener una imagen negativa como ente recaudador absolutista, más bien por el contrario debe velar por que tener un impacto positivo en sus acciones y que sea percibido así por la

sociedad, dando lugar a que se dé el pago de las contribuciones sin trabas, otorgándoles diferentes medios que faciliten el proceso, ya que el punto principal es el de satisfacer la deuda y no perjudicar al contribuyente.

Entendemos que las necesidades de la sociedad y de la administración pública pueden ser satisfechas de diferentes formas, no solamente en numerario. La sociedad se encuentra en constante crecimiento y evolución demandando al Estado diferentes acciones que debe cumplir, por lo que en consecuencia la Administración Pública crece proporcionalmente. Este desarrollo implica la adquisición de lugares físicos para las oficinas (terrenos, edificios etc.), la movilización de los funcionarios (autos, motos etc.), en general el tener una infraestructura que sirva para su correcto funcionamiento.

Según el ordenamiento jurídico tributario, la única forma de pago aceptada es en efectivo y en las formas previstas en el Art. 43 del Código Tributario, excluyendo de manera expresa cualquier otro tipo de patrimonio, sesgando claramente las posibilidades del contribuyente para el pago de la deuda.

Por otro lado, la ley permite la entrega de garantías de tipo real, personal o bancaria con la finalidad de afianzar la deuda para iniciar un proceso judicial, lo que nos indica que sí es posible la implementación de mecanismos para la valoración y control de bienes muebles e inmuebles o, sin irnos muy lejos, los procesos de coactiva que inicia la Administración Tributaria sobre los bienes del contribuyente cuando éste no ha cancelado la deuda en el tiempo que se le ha concedido, por lo tanto debe realizar valoraciones monetarias de los mismos para hacer la liquidación de la deuda.

De acuerdo a nuestras concepciones, -así parezcan románticas en la cual la sociedad y el Estado tienen una relación de perfecta armonía-, consideramos que para poder crear un cambio beneficioso en los criterios tributarios, se debería permitir que en ciertos casos, debidamente justificados, el pago de la deuda se realice por otros medios que no sea en efectivo, sin que se inicie un proceso de coactiva, ahorrando procesos a la Administración Tributaria en caso de que se resuelva a su favor, considerando el factor tiempo como influencia directamente proporcional sobre la eficiencia recaudatoria.

Se debería permitir la satisfacción de la obligación, con el valor comercial del avalúo del bien hasta la fecha en que se realice el pago, lo que se puede verificar por diversos medios y hasta cierto punto podría otorgar una “oportunidad de adquisición” beneficiosa para el Estado. Obviamente se debe considerar que pueden existir afectaciones directas en su valor como por ejemplo la plusvalía en los terrenos, riesgos de adquisición a corto y largo plazo, entre otros.

Para poder plasmar esta idea, se deben implementar mecanismos para calcular el valor, el beneficio y los riesgos en adquirir los bienes, tales como peritajes, estudios de mercadeo, la apertura de un departamento especializado en avalúos y otros que la entidad considere necesarios para proceder con la mayor certeza posible para que no vaya a pérdida.

Tanto la conversión de acción como el pago indebido, analizándolos independientemente como diferentes procesos de impugnación, estipulan que por su naturaleza la deuda debe estar cancelada en su totalidad ante la entidad tributaria, ya que resulta ilógico el planteamiento de un “futuro pago indebido”, por el mismo hecho que aún no existe y por lo tanto no otorga ningún derecho al contribuyente, es por eso que existe la Acción Contenciosa Tributaria como recurso aplicable de una obligación pendiente de pago.

Las normas son claras sobre los medios de pago aceptados por el Estado, pero todos los bienes sean tangibles o intangibles pueden ser valorados monetariamente y que al mismo tiempo pueden servir para el pago efectivo de una deuda, solamente deben ser regulados y tener un procedimiento claro para ejecutarlo, por lo que se propone que además de lo estipulado en la ley, se la reforme de manera complementaria aplicando las siguientes premisas:

**a. Identificar los bienes de utilidad pública:**

Existen varios organismos encargados de identificar las necesidades de la Administración Pública, tanto en su infraestructura como para la prestación de servicios. Un ejemplo: tenemos al Servicio Nacional de Contratación Pública (SERCOP) como el

encargado de solicitar a todas las entidades institucionales un Plan Anual de Contratación (PAC) y la estimación del presupuesto requerido de los bienes y servicios que se planean adquirir, caso contrario las instituciones deberán hacer un proceso administrativo excepcional para su implementación junto a reformas presupuestarias pertinentes, siendo susceptible de amonestaciones por negligencia, dependiendo del organismo.

La Administración Tributaria a pesar de tener su autonomía, puede aprovechar estas facilidades para tener una base digital de lo que se planean adquirir anualmente. Así solventamos la interrogante para identificar qué bienes serían de utilidad pública y puedan ser susceptibles para la aceptación como pago tributario, ya que no se podría aceptar el pago con cualquier bien que no tenga congruencia con las necesidades públicas.

**b. Justificativo para solicitar este medio de pago:**

Para que sea considerado como medio de pago viable, éste debe tener un carácter excepcional para no desfinanciar los fondos del Estado, es decir que se obliga a estar plenamente justificado por el contribuyente como único medio de pago posible.

Se lo puede realizar mediante un justificativo contable de que el contribuyente no tiene la liquidez suficiente para saldar la deuda, estados de cuenta entre otros, pero demostrando que los activos fijos son suficientes. Consecuentemente deberá ser valorado tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario.

**c. Identificar el valor real del bien aportado:**

Para identificar el valor real del bien que pueda ser considerado como pago, se deberían cumplir con requisitos mínimos para generar la seguridad del monto del aporte. Existen diversas herramientas que son reconocidas legalmente como medios de prueba para demostrar cuantías, dominio, locación, entre otros. Como ejemplo es el avalúo realizado por peritos calificados, certificado del pago del impuesto predial, el título de propiedad, estudios de mercado, el certificado de gravámenes, es decir que ya existen medios suficientes para usarlos en este sistema de pago.

Por otro lado, se puede dar el caso de que el bien entregado como medio de pago tenga un valor mayor a la de la obligación tributaria original. Entendemos que esto puede pasar por el hecho de que el contribuyente no tiene otro medio efectivo para la satisfacción del mismo.

Es por esto que se debe establecer un plazo para solicitar la conversión, caso contrario una vez transcurrido ese tiempo el Estado se encuentra capacitado para vender, alquilar, conservar o cualquier facultad que permite tener el dominio del bien. La diferencia obtenida como un valor extra del bien deberá ser devuelto al contribuyente.

En caso de que se haya presentado la solicitud de conversión en el plazo establecido por ley, se suspendería la facultad de disponer del bien o su modificación, a excepción del arrendamiento o mejoras a favor de la entidad pública, esto se daría en razón de que esta pueda obtener recursos y no se desfinancie mientras se encuentra pendiente de resolución el proceso.

Claro está que el contribuyente siempre tendrá la opción de vender el bien por sus propios medios para obtener los recursos suficientes para la cancelación de la deuda, pero hay que considerar que ese acto, de igual manera, significa incurrir en gastos, pérdida de tiempo y por último no hay que olvidarse la conversión de acción que sirve como una medida de hecho para evitar posibles contingentes tributarios en la base del Estado Tributario, por lo que mientras más rápido se realice el proceso, mejores serán los resultados.

Bajo ningún concepto se debería aceptar un bien que se haya determinado con un valor menor al de la obligación pendiente.

#### **d. Pago de intereses a favor del contribuyente:**

El pago de intereses a favor del contribuyente es uno de los efectos de la conversión de la acción, en virtud del cambio en la relación jurídica inicial. Los objetos en el que versarían los intereses son susceptibles de variaciones en su valor real por factores externos, siendo así los intereses a favor del contribuyente deben ser calculados solo por el valor de la deuda original determinada por la administración tributaria.

La aceptación de los bienes también constituye un riesgo para la institución pública, porque son susceptibles de devaluarse de manera posterior a la transferencia del dominio como todo bien real. Por el otro lado, se debe considerar que de la misma forma como se puede depreciar el valor de un bien, también puede incrementar su valor, todo depende del momento en el que se realizó la transferencia.

En resumen para que no exista ningún tipo de perjuicio a las partes involucradas, los intereses se deberían pagar desde la fecha que se hizo la solicitud, con el valor comercial del momento en que se realizó el pago a la administración tributaria, devolviendo los ingresos extras al contribuyente de ser el caso.

#### 4.3. CONVERSIÓN PARCIAL

En concordancia con las dos recomendaciones previas, se plantea la posibilidad de realizar la conversión parcial de la Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido en los siguientes términos:

Si bien es cierto que el Art. 221 en conjunto con el Art. 307 del Código Tributario, solo especifican que se tendrá que cancelar la deuda sin hacer énfasis que debe ser por la totalidad de la misma, se sobreentiende que es así por el tipo de conversión que se realiza, al tener dos instituciones que en teoría no pueden subsistir al mismo tiempo. Pero si observamos detenidamente en realidad si se podría ya que la norma prevé los pagos parciales de las obligaciones tributarias, teniendo un efecto solo sobre los montos que se encuentran en litigio y han sido cancelados, mientras que los valores pendientes aún pueden seguir en controversia.

Existen varias razones por las cuales se pueden realizar pagos parciales que puedan ser susceptibles de conversión, como por el hecho de no tener la totalidad del monto a pagar para proceder con la conversión original; por estrategia para que aminoren los intereses a favor del Estado o se reduzca el monto del afianzamiento, entre otros.

Si se procede judicialmente, aparte de buscar la suspensión de la ejecutoriedad del acto administrativo, es obvio que el contribuyente considera que se vulneran sus derechos y que no existe el deber de pagar una deuda apreciada como ilegítima. Pero como no existe una verdadera certeza sobre los hechos, existe la posibilidad de que se tenga una sentencia en contra del contribuyente, por lo que en nuestra opinión se deben tomar las medidas necesarias para evitar el incremento de posibles contingentes tributarios a futuro y que por una parte también puede resultar beneficioso para el Estado.

Al realizar el pago parcial de una deuda tributaria durante el trámite de un proceso de Acción Contenciosa Tributaria para proceder con la conversión, se entendería que ambas partes tendrían las calidades de acreedor y deudor al mismo tiempo sobre una misma obligación, pero se debe recalcar que versaría sobre montos debidamente separados e identificados, es decir que sí se puede establecer los límites que las partes tendrían al ejercer sus papeles pudiendo de esta forma distinguir la cuantía y sobre quién recaen los intereses a favor.

Por otra parte, el valor del afianzamiento se debería calcular nuevamente solo por el monto pendiente que aún se mantendría en litigio como Acción Contenciosa Tributaria.

Finalmente, podemos decir que solo existirían consecuencias beneficiosas al permitirse la conversión parcial de la acción, ya que en caso que se niegue el Pago Indebido la deuda ya estaría saldada ahorrándose intereses y mejorando la eficiencia recaudatoria por parte de la Administración Tributaria. En caso de concederse el Pago Indebido, se deberían reconocer los intereses a favor del contribuyente lógicamente solo por el valor cancelado, pudiendo compensarse con el valor y los intereses que estaría a favor de la Administración Tributaria, al estar derivados de una misma obligación en la cual solamente estaría un porcentaje como pendiente.

## 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

La Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido, es un recurso que se da a favor del contribuyente para poder solucionar de manera efectiva una obligación pendiente que se considera erróneamente determinada por la Administración Tributaria y que al mismo tiempo es una violación a los derechos subjetivos del sujeto pasivo del tributo.

En realidad es una institución bastante simple, que a nuestra percepción no se ha aprovechado totalmente por limitaciones materiales que pueden expandirse con el objetivo de beneficiar tanto al Estado como al contribuyente, y es por eso que se plantearon las recomendaciones previamente analizadas las cuales tienen una fundamentación fáctica y doctrinaria.

La ventaja de la conversión es que se plantea ante la misma autoridad que conoció la causa como Acción Contenciosas Tributaria, ahorrándose tiempo y recursos. Este hecho permite que se agilite la aplicación de justicia, al tener el pleno conocimiento de los sucesos y argumentos de las partes controvertidas.

Los requisitos para solicitar la conversión son bastante escuetos, además que no tiene causales expresas para su negativa, únicamente no procede cuando no se ha cancelado la totalidad de la deuda permitiendo al contribuyente acercarse las veces que sean necesarias para su pago hasta que exista una total satisfacción por parte de la Administración Tributaria. Es importante mencionar que a nuestro criterio, necesariamente se debe presentar la solicitud de conversión, puesto que a pesar que la norma solamente manifiesta la necesidad de cancelar los valores adeudados, el juzgador no puede actuar de oficio disponiendo la conversión, ya que iría en contra del principio dispositivo y de la normativa tributaria que regula el pago indebido.

El Estado tiene sus propias políticas las cuales están enfocadas en promover la producción y la cultura tributaria, por lo que la conversión puede ser utilizada como una herramienta que ayudaría a consolidar dichos lineamientos. Lamentablemente por el mismo hecho de no estar completamente concebida esta institución en nuestro ordenamiento

jurídico, no ha tenido una amplia acogida por parte de los contribuyentes, solamente pocos casos han sido presentados ante las autoridades judiciales.

A nuestro criterio, realizar la conversión solo tiene efectos positivos en el plano real, tanto a favor del contribuyente como de la Administración Tributaria, ya que se tiene los siguientes resultados:

- Se suspende la ejecutoriedad del acto administrativo.
- No se requiere del afianzamiento para seguir con el proceso.
- Se extingue rápidamente una obligación, que para ambas partes está pendiente.
- En caso del contribuyente, sirve como medida de hecho para evitar futuros contingentes tributarios.

Si bien es cierto que se puede continuar el proceso como Acción Contenciosa Tributaria utilizando los mismos argumentos y medios de prueba para dar de baja el acto administrativo, al aplicar la conversión se obtiene el beneficio de los intereses a favor del contribuyente sobre la totalidad del monto, cosa que no se da en la Acción Contenciosa Tributaria.

Adicionalmente es importante mencionar que al realizar el pago de la deuda tributaria en la conversión de acción, no implica aceptación de la determinación realizada por la Administración Tributaria, ya que iría en contra de la propia naturaleza del pago indebido el cual permite reclamar valores que efectivamente se entregaron al ente recaudador, pero que no se debieron realizar dando la posibilidad de la devolución de dichos montos. Para que exista aceptación el contribuyente debe desistir, allanarse o abandonar el proceso judicial, según dispone el Art. 265, 266, 267, 268 del Código Tributario, generando costas procesales en contra del contribuyente.

Teniendo en cuenta que un proceso puede durar años hasta que se emita la sentencia, al aplicar la conversión no hay acumulación de intereses en caso de que se resuelva en contra del contribuyente.

Lamentablemente el único punto negativo que en realidad es subsanable, es que al no tener el efectivo no se puede proceder con la conversión.

Por otro lado, haciendo mención a la Ley de Remisión la cual es una norma de carácter temporal, dispone que para acogerse a los beneficios de condonación por concepto de intereses, multas y recargos, expresamente se prohíbe realizar cualquier tipo de impugnación vía administrativa o judicial negándose la posibilidad de plantear la figura de conversión o solicitar directamente el pago indebido. Esta norma indica que para acogerse a la Ley de Remisión se debe notificar a la Administración Tributaria su decisión y cancelar en el plazo otorgado los valores totales atribuidos al capital de la obligación, y posteriormente se debe solicitar el desistimiento del proceso sin que se sancione al contribuyente con las costas procesales, lo cual dejaría como precedente una aceptación por parte del sujeto pasivo sobre la determinación realizada, según se analiza en concordancia con lo manifestado en el Código Tributario.

Finalmente, decimos que es importante implementar el término del tiempo permitido para poder presentar la solicitud de la Conversión de Acción Contenciosa Tributaria en Pago Indebido para obviar cualquier tipo de confusión en su proceder, y adicionalmente implementar los mecanismos de “medios de pago excepcional de bienes muebles e inmuebles” y la conversión parcial de la acción, los cuales deben tener un carácter complementario a la norma vigente empleando los presupuestos mínimos identificados en el capítulo anterior, ya que a nuestro criterio serían indispensables para que sea factible su máximo aprovechamiento en nuestro sistema tributario. Teniendo como resultado una verdadera ayuda a favor del contribuyente, favoreciendo a una verdadera cultura tributaria propicia para el desarrollo de nuestra sociedad y disminuyendo los malos preceptos para la evasión de impuestos que es una realidad del día a día en nuestro sistema tributario.

## 6. REFERENCIAS

### Bibliografía General

- Azúa Reyes, S. T. (1993). Teoría General de las Obligaciones. Quinta edición. México: Editorial Pon-úa.
- Calvo Vérguez, J. (2009). Las devoluciones de ingresos tributarios indebidos. Primera Edición. España: Editorial Iustel.
- Devis Echandía, H., (2006). Teoría General de la Prueba Judicial. Tomo I. Quinta Edición. Colombia: Editorial Temis S.A.
- Durango Vela, G. (2010). Legislación Sustantiva Tributaria Ecuatoriana. Editorial Edipicentro, Primera Edición.
- Flor Rubianes, Jaime, Teoría General de los Recursos Procesales. Tercera Edición. Ecuador: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.
- García Novoa, C. (2000). El Principio de la Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. España: Editorial Marcial Pons.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1984). Derecho Financiero, Vol. I, Buenos Aires-Argentina: Ediciones Depalma.
- Gozaini, O. (1996). Teoría General del Derecho Procesal. Buenos Aires: Editorial Ediar.
- Palacio, Lino Enrique. (1997). Manual de Derecho Procesal Civil. Décima Tercera Edición. Buenos Aires- Argentina: Editorial Abedo-Perrot.
- Riofrío Villagómez, E. (1968). Tratado de Finanzas Públicas. Tomo I, Quito-Ecuador: Casa de la Cultura Ecuatoriana.
- Sainz de Bujanda, F. (1963). Hacienda y Derecho. Tomo III. Madrid-España: Instituto de Estudios Políticos.
- Troya Jaramillo, J.V. y Simones Lasso, C. A. (2014). Manual de Derecho Tributario, Primera edición. Quito, Ecuador: Editorial Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Valencia Zea, A., (1989). Derecho Civil, Tomo I, Bogotá: Editorial Temis.

## **Bibliografía Legal**

- Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial No. 449 de 20 de octubre del 2008.
- Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 38 de 14 de junio de 2005, con su última reforma del 29 de diciembre del 2014.
- Código Tributario, publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 985, publicado el 23 de diciembre de 1975.
- Código Civil Ecuatoriano publicado en el Registro Oficial Suplemento No. 46 con fecha 24 de junio del 2005.
- Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, Registro Oficial No. 338 de 18 de marzo de 1968, última modificación mediante Registro Oficial No. 483 de 28 de Diciembre del 2001.
- Ley de Modernización del Estado, publicado en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993, con su última reforma del 28 de Diciembre del 2001.
- Reglamento de Comprobantes de Venta, Retención y Documentos Complementarios, publicado en el Registro Oficial No. 247 con fecha 30 de julio del 2010.

## **Bibliografía Web**

- [http://www.legalinfo-panama.com/articulos/articulos\\_34b.htm](http://www.legalinfo-panama.com/articulos/articulos_34b.htm)
- <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/696/1/T758-MDE-Mej%C3%ADa-Naturaleza%20jur%C3%ADdica%20de%20los%20recursos%20administrativos.Pdf>

PARA GRADOS ACADÉMICOS DE ABOGADOS (TERCER NIVEL)

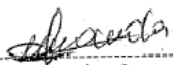
PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN y AUTORIZACIÓN

Yo, María Fernanda Merchán, c.i. 1716042732 autor del trabajo de graduación intitulado: Aplicación de la Conversión de la Acción Contenciosa Arbitral en Pago Incoercible previa a la obtención del grado académico de ABOGADO en la Facultad de JURISPRUDENCIA:

- 1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.
- 2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través de sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de Universidad.

Quito, 12 noviembre 2015



FIRMA Y CÉDULA

EQUATORIANA\*\*\*\*\* V3433V2222  
 SOLTERO ESTUDIANTE  
 SECUNDARIA  
 AUGUSTO EUGENIO MERCHAN C  
 LIGIA MARIA MONCAYO ALVAREZ  
 RUMINAHUI 07/01/2009  
 07/01/2021  
 REN 2922905  


REPÚBLICA DEL ECUADOR  
 DIRECCIÓN GENERAL DE REGISTRO CIVIL  
 IDENTIFICACIÓN Y CEDULACIÓN  
 CIUDADANÍA No. 171604273-2  
 MERCHAN MONCAYO MARIA FERNANDA  
 PICHINCHA/QUITO/CHAUFICRUZ  
 08 FEBRERO 1990  
 PICHINCHA/QUITO  
 GONZALEZ SUREZ 1990  
  
*eferrera*

REPÚBLICA DEL ECUADOR  
 CONSEJO NACIONAL ELECTORAL  
 CERTIFICADO DE VOTACIÓN  
 ELECCIONES SECCIONALES 23-FEB-2014  
 011 1716042732  
 011 - 0119 CÉDULA  
 NÚMERO DE CERTIFICADO MERCHAN MONCAYO MARIA FERNANDA  
 PICHINCHA CIRCUNSCRIPCIÓN 1  
 PROVINCIA RUMIPAMBA 2  
 QUITO PARROQUIA 3  
 CANTÓN ZONA  
  
 EL PRESIDENTE DE LA JUNTA