

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO USFQ

Colegio de Jurisprudencia

**EL ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DEL PAGO
POSTERIOR A DECLARARSE LA PRESCRIPCIÓN
TRIBUTARIA EN ECUADOR**

Nicolás Camilo Maldonado Garcés

Jurisprudencia

Trabajo de fin de carrera presentado como requisito para la
obtención del título de Abogado

Quito, 28 de abril de 2023

© DERECHOS DE AUTOR

Por medio del presente documento certifico que he leído todas las Políticas y Manuales de la Universidad San Francisco de Quito USFQ, incluyendo la Política de Propiedad Intelectual USFQ, y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo quedan sujetos a lo dispuesto en esas Políticas.

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en la Ley Orgánica de Educación Superior del Ecuador.

Nombres y apellidos: Nicolás Camilo Maldonado Garcés

Código: 00205634

Cédula de identidad: 172248231-0

Lugar y Fecha: Quito, 28 de abril de 2023

ACLARACIÓN PARA PUBLICACIÓN

Nota: El presente trabajo, en su totalidad o cualquiera de sus partes, no debe ser considerado como una publicación, incluso a pesar de estar disponible sin restricciones a través de un repositorio institucional. Esta declaración se alinea con las prácticas y recomendaciones presentadas por el Committee on Publication Ethics descritas por Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing, disponible en <http://bit.ly/COPETheses>.

UNPUBLISHED DOCUMENT

Note: The following capstone Project is available through Universidad San Francisco de Quito USFQ institutional repository. This statement follows the recommendations presented by the Committee on Publication Ethics COPE described by Barbour et al. (2017) Discussion document on best practice for issues around theses publishing available on <http://bit.ly/COPETheses>.

EL ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE UN PAGO POSTERIOR A DECLARARSE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN ECUADOR¹

THE ANALYSIS OF THE EFFECTS OF A PAYMENT MADE AFTER THE TAX PRESCRIPTION HAS EXPIRED IN ECUADOR

Nicolás Camilo Maldonado Garcés²

ncmaldonadogar@outlook.com

RESUMEN

En el Ecuador existe incertidumbre sobre los efectos del pago de una obligación tributaria a pesar de declararse la prescripción. Al respecto existen dos criterios distintos. La norma tributaria entiende la prescripción como una forma de desaparecer la obligación. Un pago posterior posibilita al sujeto pasivo a solicitar un pago de lo no debido. Sin embargo, también la determina como una forma de extinguir la acción de cobro del sujeto activo convirtiendo la obligación en natural. El presente trabajo propuso un estudio por métodos investigativos para determinar dichas consecuencias mediante el análisis de ambos criterios. Se verificó que la obligación tributaria prescrita deviene en natural dando un derecho de retención al sujeto activo frente a un eventual pago. Asimismo, se identificó, por la importancia de una correcta recaudación, es necesaria una reforma que aclare los efectos de la prescripción y de un pago posterior a que esta figura sea declarada.

PALABRAS CLAVE

Prescripción tributaria, pago indebido, obligación tributaria, obligación natural.

ABSTRACT

In Ecuador, there is uncertainty regarding the effects of paying a tax obligation despite being declared as prescribed. In this regard, there are two different opinions. The tax norm understands prescription as a way to make the obligation disappear. A subsequent payment allows the taxpayer to request a return of undue payment. However, it also determines prescription like a form to disappear the action of the active subject to collect these taxes, converting the obligation into natural going into civil matter. This study proposes an investigative method to determine these consequences by analyzing both opinions. It was identified that the prescribed tax obligation becomes natural, giving the active subject a right of retention in the face of eventual payment. Likewise, it was identified, due to the importance of correct collection, that a reform is necessary to clarify the effects of prescription and a subsequent payment after this figure is declared.

KEYWORDS

Tax prescription, incorrect payment, tax obligation, natural obligation.

¹ Trabajo de titulación presentado como requisito para la obtención del título de Abogado. Colegio de Jurisprudencia de la Universidad San Francisco de Quito. Dirigido por María Gracia Naranjo Ponce.

² © DERECHOS DE AUTOR: Por medio del presente documento certifico que he leído la Política de Propiedad Intelectual de la Universidad San Francisco de Quito y estoy de acuerdo con su contenido, por lo que los derechos de propiedad intelectual del presente trabajo de investigación quedan sujetos a lo dispuesto en la Política. Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad con lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.- 2. ESTADO DEL ARTE.- 3. MARCO TEÓRICO.- 4. MARCO NORMATIVO.- 5. CONTEXTO LEGAL.- 5.1. INSTITUCIÓN JURÍDICA DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA.- 5.2. FALTA DE REGULACIÓN SOBRE PAGO POSTERIOR A DECLARADA LA PRESCRIPCIÓN.- 5.3. REMISIÓN AL CÓDIGO CIVIL COMO NORMA SUPLETORIA.- 6. CRITERIOS SOBRE LAS CONSECUENCIAS LEGALES DEL PAGO UNA VEZ DECLARADA LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.- 6.1. DERECHO A SOLICITAR UN PAGO INDEBIDO.- 6.2. RETENCIÓN DE LO PAGADO POR PARTE DEL SUJETO ACTIVO.- 7. CONSECUENCIAS DEL RÉGIMEN ACTUAL.- 8. DERECHO COMPARATIVO.- 8.1. SISTEMA COLOMBIANO.- 8.2. SISTEMA CHILENO.- 8.3. SISTEMA PERUANO.- 9. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. Introducción

La prescripción es un fenómeno jurídico que radica en una modificación que experimenta determinada situación jurídica con el transcurso del tiempo. Vidal Ramírez explica a este instrumento como una modificación en las relaciones jurídicas de las personas generada por motivo del paso del tiempo³. En síntesis, la prescripción se concibe como una herramienta legal utilizada para adquirir derechos o, en su defecto, extinguir acciones u obligaciones.

Su aplicación más común es en el derecho civil, sin embargo, la prescripción tiene cabida en ciertas áreas de derecho público. Este trabajo, específicamente, se centrará en la prescripción en materia tributaria. La prescripción tributaria representa la pérdida del derecho de acción de la administración tributaria respecto de su derecho sustantivo⁴. Es por tal razón que, para Catalina García Vizcaíno, este concepto jurídico tiene lugar cuando perece un derecho de acción porque el titular descuida ejercerlo en un cierto plazo⁵. En Derecho Tributario, esta se interpreta como una forma de extinguir la acción de cobro y la obligación del sujeto activo frente a obligaciones tributarias adeudadas por los contribuyentes.

Entonces, la inacción de la administración para exigir al contribuyente el cumplimiento de una obligación tributaria previamente determinada deriva en la prescripción

³ Fernando Vidal Ramírez, *Prescripción Extintiva y Caducidad*. (Lima: Editorial Gaceta Jurídica, 2014)

⁴ Maximiliano Aguayo López, “La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones”, *Revista Derecho & Sociedad*, Nro. 56 (2021), 5.

⁵ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*, tomo I, (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1999), 379.

de la facultad recaudadora que este tiene frente a la recaudación de dichos tributos. La prescripción tributaria en la legislación ecuatoriana se encuentra regulada en el Código Tributario, estableciendo que la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios y sus intereses prescribirá en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles⁶.

Sin embargo, la normativa especializada en el tema posee una zona gris. El Código Tributario omite una regulación respecto a las consecuencias jurídicas de un pago de tributos posterior a cumplido el plazo de la prescripción. Frente a esto, como posible respuesta se determinan dos criterios. El primero, determina que la prescripción constituye un modo de extinguir la obligación tributaria en su totalidad. El segundo criterio, expone que al producirse la prescripción el acreedor pierde su derecho a exigir el cumplimiento de la obligación, pero esta subsiste transformándose en una obligación natural⁷. Esta hipótesis se apoya en la supletoriedad del derecho civil para resolver vacíos en la norma tributaria⁸.

Esta falta de regulación tendría una incidencia económica en el contribuyente y en el fisco. La pérdida del derecho estatal referente a la recaudación de impuestos repercutiría en actividades del Estado susceptibles de generar un impacto socioeconómico, incluyendo cambios legislativos y regulatorios⁹. Asimismo, la falta de certeza del contribuyente deriva en espacios de inseguridad de aplicación de la norma. De allí la necesidad de una regulación del tema.

Con la intención de resolver el problema jurídico planteado, el presente estudio analizará los distintos criterios mencionados sobre los efectos jurídicos del pago de tributos posterior a operada y declarada la prescripción tributaria y sus consecuencias económicas, concluyendo con una de ellas como la adecuada al régimen actual. Para ello, se identificará e interpretará la normativa aplicable a la prescripción en materia tributaria. Por último, se referirá a cómo se concibe la prescripción en el ámbito tributario desde derecho comparativo y como se trata la problemática desde la legislación extranjera.

Para el efecto, la metodología propuesta es la siguiente: mediante un enfoque cualitativo se obtendrá información sobre las ideas y principios que rodean al tema; se realizará un análisis deductivo mediante un estudio normativo específico a la materia.

⁶ Artículo 55, Código Tributario [CT]. R.O. Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, reformado por última vez en R.O. N/D de 10 de marzo de 2022.

⁷ Artículo 1486, Código Civil [CC], R.O. Suplemento 104, de 20 de noviembre de 1970, reformado por última vez R.O. 526 de 19 de junio de 2015.

⁸ Artículo 14, CT.

⁹ Price Waterhouse Coopers, *Estudios de Impacto Económico: Pwc estudios de Impacto Económico*, (2012), 1-9.

2. Estado del arte

Este apartado tiene como objetivo abordar una revisión de literatura sobre los criterios de las consecuencias de un pago de impuestos posterior a declarada la prescripción en materia tributaria. Para eso, previamente se realizará una contextualización a la institución jurídica mencionada para posterior examinar lo escrito e investigado por los autores más destacados en el área acerca del problema jurídico formulado. Lo referido se llevará a cabo mediante una investigación documental que permita un discernimiento del tema y un conocimiento acumulado del mismo.

Rosana Morales conceptualiza a la prescripción en materia tributaria como una prescripción extintiva de relaciones obligacionales que constituye un hecho jurídico capaz de generar efectos jurídicos en la deuda tributaria del cuál el administrador es titular¹⁰. De igual manera, explica que para que esta institución jurídica tenga lugar, es necesario concurren dos elementos: el nacimiento de un derecho subjetivo y la falta de ejercicio de ese derecho en el plazo que determina la ley¹¹.

Asimismo, como desarrolla Marta González Aparicio, la prescripción tributaria desempeña un mecanismo extintivo de derechos y acciones en el Derecho Tributario¹². Sin embargo, afirma que la prescripción en materia de cobro de impuestos ha sido una cuestión ampliamente debatida en torno a su aplicación y límites¹³. Este criterio es compartido por Maximiliano Aguayo López, quien expresa que la prescripción a pesar de su antigüedad en distintos sistemas jurídicos sigue suscitando encendidas polémicas sobre su aplicación y funcionamiento¹⁴.

Es así como aparece una discusión derivada de la prescripción dentro del Derecho Tributario. La falta de certeza frente al impacto jurídico de un pago consiguiente de cumplido el plazo para declararse la prescripción. Por tanto, aparecen dos criterios. Este pago sería inválido al haberse extinguido la obligación o si esta se convierte en natural y el sujeto activo tiene la facultad de retener. Tales enfoques se pretenden analizar en este estudio, sosteniendo la adopción del segundo criterio como acertado para responder la interrogante propuesta.

¹⁰ Rosana Morales Ordóñez, *La prescripción tributaria estudio comparativo Ecuador – países andinos* (Quito: Editorial Ediciones Abya-Yala Corporación Editora Nacional, 2007), 9-10.

¹¹ Rosana Morales Ordóñez, *La prescripción tributaria estudio comparativo Ecuador – países andinos*, 10.

¹² Marta González Aparicio, “La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple”, *Crónica Tributaria* (2021), 69.

¹³ *Id.*, 70.

¹⁴ Maximiliano Aguayo López, “La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. Revisión crítica y breves reflexiones”, *Revista Derecho & Sociedad*, Nro. 56 (2021), 5.

Una vez prospere la prescripción, Iván Pérez Jordá sostiene que se libera cualquier responsabilidad del sujeto pasivo. Esto, porque la obligación tributaria se extingue totalmente y, por tanto, no existe posibilidad alguna de la Administración de recuperar la potestad de cobro prescrita¹⁵. Enfoque común a lo que considera Héctor Villegas, al concebir que por la prescripción el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado¹⁶.

Así, ambos criterios aportan a la primera hipótesis de esta investigación. Esto, porque de considerarse que el deudor queda exonerado del pago a causa de la prescripción, un eventual pago posterior daría paso a un pago indebido al no existir obligación tributaria que el sujeto pasivo deba cumplir.

En otra línea, sobre del criterio alusivo a la prescripción de la acción, Durán y Arbieto, analizan a la prescripción como una forma de extinguir la acción manteniendo intacta la obligación¹⁷. Tal aseveración sujeta el enfoque de la generación de una obligación natural ante un pago de impuestos posterior a la prescripción. Por lo tanto, este pago sería plenamente válido debido a que aún subsiste el derecho del acreedor, es decir, del Fisco¹⁸.

3. Marco teórico

La prescripción es el afianzamiento de una situación jurídica por efecto del transcurso del tiempo¹⁹. A su vez, esta institución jurídica subdivide sus efectos en dos. El primero de ellos, relativo a la prescripción en las acciones donde, por el paso del tiempo, las acciones se tornan en inexigibles por su acreedor. Por otro lado, se presenta también una prescripción extintiva o liberatoria, que cuya consecuencia se traduce en un modo de extinguir los derechos y obligaciones por no ejercerlos su titular²⁰.

En el Derecho Tributario ecuatoriano, no se tiene definido cuál es la división de prescripción contenida en la legislación. Este desconocimiento da paso a una discusión jurídica en la que se expone la falta de certeza sobre si aquello que prescribe en la materia tributaria es

¹⁵ Iván Pérez Jordá, “La aplicación de oficio de la extinción por prescripción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria”, *Revista de Derecho UNED*, núm 25 (2019), 581.

¹⁶ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* (Buenos Aires: Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma, 2003), 380.

¹⁷ Luis Durán Rojo y Hugo Martín Arbieto, “La prescripción de la acción de la administración tributaria para exigir el cobro de la deuda tributaria”, *Themis Revista de Derecho* (2020), 131.

¹⁸ *Id.*

¹⁹ Guillermo Cabanellas de Torres, *Diccionario jurídico elemental*, 18ava. Ed. (Buenos Aires: Editorial Helíasta, 2006), 302.

²⁰ *Id.*

la obligación de pagar impuestos o la acción para exigir el cumplimiento de dicha obligación²¹. Dependiendo la hipótesis, se desprende la cuestión del presente trabajo.

De producirse un pago de impuestos por parte del contribuyente posterior a que opere la prescripción, ¿cuál sería el efecto de tal pago? Esta sección manifiesta la línea de investigación que enmarca los criterios relativos a la consecuencia jurídica del pago de impuestos una vez operada la prescripción tributaria.

La obligación tributaria representa una obligación, generalmente, de dar. El Código Tributario prevé diversos modos de ponerla fin, entre estas, tradicionalmente se encuentra la prescripción²². Esta es una manera de extinguir las obligaciones tributarias en su totalidad desprendiendo de cualquier responsabilidad de cumplir al deudor²³. En el Derecho Tributario, a diferencia de lo que ocurre en otras ramas del derecho, la prescripción si es una forma de extinción de la obligación tributaria, así como de la responsabilidad derivada de la infracción de la sanción tributaria²⁴.

El hecho de sostener que junto a la prescripción se produce la extinción de la obligación tributaria, significa que un pago posterior podría ser reclamado mediante una solicitud de pago indebido²⁵ naciendo el derecho del sujeto pasivo a reclamar la devolución de lo pagado erróneamente. Esto teniendo en cuenta que el pago indebido es el realizado por los particulares de la administración tributaria a una obligación tributaria inexistente total o parcial de sus elementos²⁶. Por tanto, la figura extintiva de la obligación tributaria derivaría, según este criterio, en un ingreso pagado indebidamente²⁷.

El segundo sugiere que la prescripción no produce la extinción de la obligación tributaria. Esta extingue la acción para exigir su cumplimiento. Por tanto, al perder su exigibilidad, la obligación deviene en natural adentrándonos en el campo del derecho privado que funge como base de la obligación tributaria²⁸.

²¹ José Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario* (Quito: Editorial Cep Corporación de Estudios y Publicaciones, 2014), 188.

²² Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 381.

²³ Iván Pérez Jordá, “Elementos de la prescripción de la infracción tributaria”, *Revista de Derecho UNED*, núm 24 (2019), 232.

²⁴ Ramón Falcón y Tella, *La prescripción en materia tributaria* (Madrid: Editorial La ley, 1992), 47-48.

²⁵ Susana Morales Ordóñez, *La prescripción tributaria estudio comparativo Ecuador – países andinos*, 70.

²⁶ Luis Corral Guerrero, “La capacidad económica de contribuir”, *Revista de estudios empresariales* (2004), 212.

²⁷ Alex Patricio Riascos, “La prescripción tributaria análisis comparativo entre las legislaciones española y ecuatoriana” (Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2022), 42.

²⁸ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas, tomo I*, (Buenos Aires: Editorial Depalma, 1999), 380.

Para que la obligación sea natural se requiere que la prescripción de la obligación civil sea declarada²⁹. Las obligaciones civiles extinguidas por la prescripción se transforman en obligación natural³⁰. Entonces, si la prescripción ataca a la acción, no cabría por parte de la administración tributaria, ninguna acción para exigir el cumplimiento de la obligación modificándola en una obligación natural. Por tanto, frente a un potencial pago la Administración Tributaria tiene el derecho de retener este valor.

Esta investigación considerará ambos criterios. Sin embargo, se posicionará por la teoría de la transformación de la obligación tributaria en natural al no tener el acreedor acción para exigir su cumplimiento. Como se evidenciará, además de encajar con el concepto de obligación natural, la naturaleza de los tributos prohíbe que estos se eliminen. Al contrario, por una cuestión de seguridad jurídica, tan solo prescribe la acción de cobro de la Administración.

4. Marco Normativo

La presente sección tiene como objetivo enlistar la normativa relevante en la aplicación de la prescripción tributaria y el resultado de un pago ulterior a que esta opere. Esto, con la finalidad de mostrar las normas encaminadas a sostener la posición que resuelva el problema jurídico planteado. A continuación, se abordará la noción normativa respecto a la interpretación de la prescripción en materia tributaria, además de introducir las resoluciones administrativas más pertinentes y aplicables.

La materia tributaria se encuentra guiada por principios establecidos en la Constitución del Ecuador³¹. Este cuerpo reconoce que el régimen tributario se rige por principios de generalidad, equidad y suficiencia recaudatoria, entre otros³². Del mismo modo, en base a dichos principios, se obliga a la política tributaria a promover la redistribución, estimulación de empleo, producción de bienes y servicios además de conductas económicas, sociales y ecológicas responsables³³. Aspecto pertinente para calificar la relevancia de la subsistencia de los tributos y, de extinguirse la obligación, los efectos negativos que podría.

Posterior, se menciona el estudio al Código Tributario³⁴, CT; este cuerpo normativo especializado en la materia servirá para determinar la noción de prescripción tributaria en la

²⁹ Alessandri Rodríguez y Somarriva Undurraga, *Curso de Derecho Civil, tomo III*, (Santiago de Chile, Editorial Nascimento, 1941), 40-41.

³⁰ Ospina Fernández, *Régimen General de las Obligaciones, sexta edición*, (Bogotá: Editorial Temis, 1998,) 199

³¹ Constitución de la República del Ecuador, [CRE], R.O. 449. 20 de octubre de 2008, reformulada por última vez en R.O. N/D de 25 de enero de 2021.

³² Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

³³ Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

³⁴ Artículo 1, CT.

legislación ecuatoriana³⁵ así como sus posibles efectos extintivos de la acción de cobro o, en contraposición, de la obligación per se³⁶. El Código Tributario instaurará la base y los lineamientos generales de la investigación para determinar los efectos de un pago de impuestos consiguiente a que la prescripción prospere³⁷.

Se recalca que en conjunto a las disposiciones mencionadas se analizará la normativa pertinente a la prescripción de impuestos aduaneros. Esto se encuentra normado en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones³⁸, COPCI; pues resulta pertinente por su similitud a los efectos de la prescripción tributaria según lo dispuesto en el CT. Adicional, es notable su observancia dado que mediante una interpretación literal de la norma se puede deducir las consecuencias de la prescripción de la acción de cobro y su incidencia en la problemática dispuesta en el presente trabajo³⁹.

Adicional, se revisará el Código Civil ecuatoriano, CC; como norma supletoria ante cualquier zona gris en la legislación específica al tema⁴⁰. Este instrumento legislativo explicará las raíces de la prescripción extintiva de derechos y acciones⁴¹ y sustentará la extinción de las obligaciones⁴². Además, a base del Código Civil en su estado de norma supletoria se examinará las consecuencias jurídicas que resuelven los efectos del pago de impuestos luego de haber procedido la prescripción en materia tributaria, como la conversión de esta en una obligación natural y por ende la retención de estos valores⁴³.

A pesar que el tratamiento que la jurisprudencia da al tema es escasa, se analizará la resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000047⁴⁴ dictada por el Servicio de Rentas Internas, SRI; y emitida el 01 de diciembre de 2021. A través de este acto de la administración, el SRI determinó las normas de aplicación de extinción de obligaciones tributarias de recuperación onerosa⁴⁵ siempre que haya transcurrido el plazo de prescripción de la acción de cobro establecido en el Código Tributario⁴⁶.

³⁵ Artículo 55, CT.

³⁶ Artículo 37 e innumerado denominado extinción de las obligaciones de recuperación onerosa, CT.

³⁷ Artículo 122, CT.

³⁸ Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, [COPCI], R.O. Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

³⁹ Artículo 114, COPCI.

⁴⁰ Artículo 14, CT.

⁴¹ Artículo 2393, CC.

⁴² Artículo 1538, CC.

⁴³ Artículo 1496, CC.

⁴⁴ Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000047, Servicio de Rentas Internas [Por medio del cual se expiden las normas para la definición de montos considerados como deuda de recuperación onerosa y extinción de obligaciones de recuperación onerosa], Registro Oficial 593 de 8 de diciembre de 2021.

⁴⁵ Artículo 1, Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000047.

⁴⁶ Artículo 2, Resolución Nro. NAC-DGERCGC21-00000047.

Por último, se revisará la resolución Nro. DMT-MAN-2022-00347⁴⁸ dictada por la Dirección Metropolitana Tributaria el 31 de octubre de 2022. Mediante esta resolución administrativa se pone en vigencia la extinción de obligaciones tributarias que consistan en montos limitados una vez cumplido el plazo que determina la ley para que la prescripción se lleve a cabo⁴⁹. Tanto esta resolución como la mencionada en el párrafo precedente constituyen aportes relevantes pues aportan al criterio de la extinción de las obligaciones y, que por tanto, el cumplimiento de cualquier obligación ulterior a la prescripción no sería pertinente.

5. Contexto jurídico de la prescripción tributaria en la legislación ecuatoriana

El Derecho Tributario regula la forma en que los Estados obtienen, mediante mecanismos legítimos y la aplicación de su facultad de autotutela, dinero de los particulares para satisfacer el gasto público⁵⁰. Estos ingresos son relevantes para los fines a los que se destinan dado que están encaminados a satisfacer necesidades públicas⁵¹. Como disciplina, la rama tributaria regula los tributos, su creación y aplicación. En ese marco, uno de los objetos principales de Derecho Tributario es determinar la obligación del ciudadano de pagar impuestos, así como regularla⁵².

Esta regulación presenta singularidades que justifican el trato diferenciado en la materia⁵³, apreciación que se acredita al tratarse de prestaciones pecuniarias cuyo acreedor es el Estado y que se impone de forma unilateral. En el Ecuador, el Código Tributario, norma especializada en la materia, establece su ámbito de aplicación aclarando que sus preceptos Código regulan las relaciones jurídicas provenientes de los tributos entre los sujetos activos y los sujetos pasivos. El tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado⁵⁴.

Entre estos preceptos se encuentra la prescripción tributaria, figura que ocupa este estudio. El cuerpo normativo referido previamente regula a esta institución jurídica con un modo de extinguir las obligaciones tributarias. Sin embargo, en su aplicación aparecen

⁴⁷ Artículo 55, CT.

⁴⁸ Resolución Nro. DMT-MAN-2022-003, Dirección Metropolitana Tributaria [Por medio del cual se declara la extinción de obligaciones tributarias administradas por el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito], de 31 de octubre de 2022.

⁴⁹ Artículo único, Resolución Nro. DMT-MAN-2022-003.

⁵⁰ Ver: Sandra Sevillano, *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario* (Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2020).

⁵¹ Begoña Sesma Sánchez, “Derecho Financiero y Derecho Tributario: fuentes del derecho tributario, principios constitucionales en este ámbito”, en *Fundamentos de Derecho Tributario*, ed. de I. Huerta Garicano y A. Millán Herrándis (Valencia: Tirant lo blanch, 2022), 15.

⁵² Begoña Sesma Sánchez, “Derecho Financiero y Derecho Tributario: fuentes del derecho tributario, principios constitucionales en este ámbito”, 16.

⁵³ *Id.*

⁵⁴ Artículo 1, CT.

problemas que, como es característico de la prescripción, se derivan de su objeto, efecto y naturaleza⁵⁵.

Por esta razón es necesario revisar normativa supletoria para colmar posibles vacíos o incongruencias de la ley tributaria⁵⁶. Tal es el caso que nos ocupa. Al presentarse un vacío en lo que respecta a los efectos de un posible pago de impuestos ulterior a declararse la prescripción tributaria, el presente apartado tiene como objetivo analizar el trato normativo de la prescripción tributaria, así como exponer el problema jurídico planteando una posible vía adecuada para su solución.

5.1. Institución jurídica de la prescripción tributaria

La prescripción es una figura jurídica mediante la cual se abre la posibilidad de declarar adquiridos o extintos los derechos por el transcurso del tiempo. Esto, para dar certeza a las relaciones jurídicas⁵⁷, así como evitar que situaciones jurídicas innecesarias se prolonguen⁵⁸.

Ennecerus manifiesta que la prescripción extintiva difiere de la adquisitiva pues, a diferencia de esta, la primera se sustenta en la terminación o desvirtuación de derechos en virtud de su no ejecución o ejercicio⁵⁹. Al referirnos a la prescripción desde un enfoque tributario, esta opera como un instrumento extintivo de derechos o acciones. Calvo Vérguez explica que la prescripción es una forma extintiva de las obligaciones tributarias.

El artículo 37 del CT menciona a la prescripción como una forma de extinguir la obligación tributaria estableciendo que esta liquida en todo o en parte la obligación⁶⁰. Entones, parecería correcto afirmar que la prescripción en aspectos tributarios responde a una forma extintiva o libertaria de obligaciones. El transcurso del tiempo y la falta de actividad de la administración para exigir el cumplimiento de tal responsabilidad ya determinada produce un efecto extintivo de esta exonerando al contribuyente de su pago⁶¹.

Sin embargo, aparece una falta de claridad en la norma. El mismo código en artículos siguientes, sobre el plazo de la prescripción preceptúa que: “tanto la obligación como la acción de cobro de los créditos tributarios, intereses y multas prescribe en el plazo de cinco años”⁶².

⁵⁵ Cristiano Ditunno, *La prescrizione* (Vicalvi: Key Editore, 2018), 14

⁵⁶ Artículo 14, CT.

⁵⁷ Marta González Aparicio, *La prescripción de la deuda tributaria*, (Valencia: Tirant lo blanch, 2020), 154.

⁵⁸ Cristiano Ditunno, *La prescrizione*, 14

⁵⁹ Ludwig Ennecerus, *Tratado de Derecho Civil. Vol. 2*, (Madrid: Bosch, 1950), 1009-1010.

⁶⁰ Artículo 37, CT.

⁶¹ Rafael Calvo Ortega y Juan Calvo Vérguez: *Curso de Derecho financiero*, (Madrid: Thomson Reuters, 2019), 189.

⁶² Artículo 55, CT.

Entonces, de una interpretación literal de la norma se entiende que no solo la extinción de la obligación es causada por la prescripción, sino también de la acción de cobro.

Entonces, la acción que posee la administración para perseguir el pago de impuestos previamente determinados se ve impedida una vez transcurra el tiempo para que opere la prescripción y sea declarada. Es así como no solo la obligación es extinguida, la administración deja de contar con vías para exigir el pago de dichos tributos. El CT confunde los efectos de la prescripción tributaria, no se tiene claridad si esta persigue a las acciones, obligaciones u ambas dándoles un efecto extintivo.

Otra arista del efecto de la prescripción se desprende de la legislación ecuatoriana aduanera. En materia aduanera no se puede perder de vista el mensurable componente tributario determinado como arancel o derecho arancelario⁶³. Se debe tener en cuenta que la obligación tributaria aduanera es considerada un vínculo jurídico personal que se concreta en el cumplimiento de las prestaciones tributarias incluyendo en si la potestad aduanera tributaria⁶⁴. El legislador ecuatoriano también ha previsto la figura de la prescripción en el COPCI como forma de regulación de la obligación tributaria aduanera.

El artículo 114 de este cuerpo normativo posee un símil con el 37 del CT antes descrito al concebir a la prescripción como un modo de extinguir las obligaciones aduaneras⁶⁵. Sin embargo, el COPCI también se contradice. El artículo 120 al determinar un plazo para la prescripción, explica que la acción de la administración para cobrar las obligaciones aduaneras prescribe de igual forma en el plazo de cinco años⁶⁶. Si es así, la prescripción deja de ser una forma extintiva del derechos de la administración respecto a la obligación que tiene el contribuyente y pasa a ser una forma extintiva de acciones, en particular, de la acción de cobro antes mencionada. Esto genera una confusión sobre la naturaleza de la prescripción al tratarse de obligaciones tributarias.

5.2. Falta de regulación sobre pago posterior a declarada prescripción

El desconcierto que genera la figura de la prescripción en materia tributaria, problema descrito en el punto precedente, conduce a errores interpretativos y de aplicabilidad de la norma. Bien lo afirma Ditonno, un instituto jurídico de tal naturaleza como la prescripción encierra en sí mismo múltiples interrogantes y a la vez incertidumbre en su efectos y

⁶³ Leonardo López Espinoza, “Apuntes sobre algunos aspectos tributarios fundamentales en materia de valoración aduanera (arancelaria)” en *La valoración aduanera* de J.D. Barbosa Mariño (Bogotá: Tirant lo blanch, 2023), 79.

⁶⁴ José Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 148.

⁶⁵ Artículo 114, COPCI.

⁶⁶ Artículo 120, COPCI.

aplicación⁶⁷. Tal es el caso de la zona gris respecto a las consecuencias de un pago posterior a declarada la prescripción, cuestión que inevitablemente genera una perplejidad a la hora de que juzgadores y funcionarios públicos analicen matices derivados de este aspecto.

El Derecho Tributario ecuatoriano consagra a la prescripción como un modo de extinguir obligaciones o acciones, estableciendo el plazo para que tenga lugar. No obstante, omite conceptualizar una solución sobre aspectos fundamentales que se pueden llegar a suscitar por medio de la operación de este instrumento jurídico. Entre ellos se encuentra el tema del que se ocupa el presente trabajo.

La cuestión presentada se podría explicar mejor con un ejemplo hipotético. La administración tributaria en ejercicio de su facultad determinadora, el 5 de agosto de 2017 mediante acta de determinación tributaria que no ha sido sujeta a ningún recurso en el tiempo que prevé la ley, determina la obligación tributaria del contribuyente. Luego de cinco años, la administración tributaria no ha ejercido su facultad de acción de cobro, por lo que se configura el plazo para que opere la prescripción y es declarada luego de haber sido alegada por el sujeto pasivo, tal como establece la norma⁶⁸. Sin embargo, a pesar de haberse ejecutado esta figura, el contribuyente paga esta obligación tributaria.

La ley específica en materia tributaria no posee ninguna disposición relativa al efecto de tal pago. El CT parece haber aludido el problema describiendo que la prescripción afecta directamente a la obligación. De esta manera, la negligencia de la administración genera que su facultad a percibir tales tributos se extinga y un eventual pago caería en indebido⁶⁹.

Para respaldar esta tesis, el artículo 122 CT referente al pago indebido⁷⁰ señala causales para determinar cuándo procede tal figura. Expertos en la materia expresan que este apartado de la norma, al referirse que los pagos realizados fuera de la medida legal son considerados aptos para solicitar un pago indebido, contempla los casos en que el pago de tributos se realiza posterior a que estos han prescrito. Sin embargo, no es del todo claro que la norma realmente se refiera a tributos pagados a pesar de encontrarse prescrita dicha obligación.

Incluso, entender que la prescripción extingue a la obligación resulta contradictorio con la disposición del COPCI⁷¹, norma que describe a la prescripción como forma de extinguir acciones. La interpretación de la prescripción en materia tributaria, por la naturaleza de la

⁶⁷ Cristiano Ditunno, *La prescrizione*, 14

⁶⁸ Artículo 55, CT.

⁶⁹ Marta Gonzáles Aparicio, “La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple”, *Crónica Tributaria* (2021), 75.

⁷⁰ Artículo 122, CT.

⁷¹ Artículo 120, COPCI.

prestación que representa un tributo, no puede considerarse como una forma de extinguir la obligación. Además, de norma supletoria podría conducirse una solución al ser esta figura impropia del derecho público.

Por ello, para encontrar una salida jurídicamente factible, es necesario resolver esta incógnita a partir de su origen, es decir del derecho privado. Además de revisar la naturaleza de la prescripción estipulada tanto en el CT como en el COPCI, es indispensable remitirse a las normas del CC para observar la naturaleza de la prescripción en materia tributaria.

5.3. Remisión al Código Civil como norma supletoria

Ante un vacío normativo o una cuestión indeterminada el CT en su artículo 14 establece que disposiciones, principios y figuras de las demás ramas del derecho se aplicarán como normas supletorias para colmar vacíos de ley siempre que no se contraríen los principios básicos de la tributación. Esta analogía es un procedimiento admisible para resolver vacíos de ley, limitando su aplicación a la creación de tributos y exenciones⁷². Es posible, para dar una solución a dilemas no contemplados en la ley tributaria, remitirse a otras ramas del derecho capaces de colmar tal laguna.

Tal disposición ha sido previamente interpretada en el mismo sentido por la jurisprudencia. La Sala de lo Contencioso Tributario en su resolución Nro. 00021-2020 señaló que, en materia tributaria, es posible acudir a una norma supletoria cuando la normativa especializada al tema, en tal caso, la normativa tributaria posee un vacío legal que bien se puede dar solución desde otra línea del derecho⁷³.

La misma Sala de la Corte Nacional de Justicia, dentro del proceso número 17502-2011-0114, en observancia de lo alegado por una de las parte inmersas en el conflicto se determinó que para utilizar como norma supletoria al Código Civil se debe verificar que tales disposiciones, por su carácter de supletoriedad, son llamadas a aplicarse solo cuando exista omisión u oscuridad en la norma de la materia y se necesita la intervención de otra norma⁷⁴. Además, es requerido que la norma especial contenga regulación expresa que permita la derivación a otra rama del derecho⁷⁵.

Por lo tanto, sobre la base de la jurisprudencia mencionada y en vista de la existencia de norma expresa que permita la supletoriedad, es posible observar disposiciones distintas a

⁷² Artículo 14, CT.

⁷³ Resolución Nro. 00021-2020, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 28 de enero de 2020, pág. 8.

⁷⁴ Resolución Nro. 000394-2018-A, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 24 de agosto de 2020, pág. 17.

⁷⁵ Resolución Nro. 000394-2018-A, pág. 17.

las del derecho tributario para tratar de dirimir insuficiencias en la ley. Por tal razón, al dilema que representa la satisfacción de una prestación de carácter tributario posterior a declarada la prescripción, se la tratará de responder mediante norma supletoria. La pertinencia de encontrar la ley que más se adecúe a responder problemas jurídicos derivados de la prescripción y así adaptarlos a su aplicación en el Derecho Tributario es clara y se expone líneas siguientes.

Al ser la prescripción un principio originario del Derecho Civil, materia que por excelencia regula esta institución jurídica⁷⁶ lo más plausible es aplicar conceptos derivados del derecho privado. Entonces es acertado remitirse al Código Civil para determinar la naturaleza de la prescripción tributaria, siendo esta rama el derecho el origen de la figura jurídica de la prescripción.

González Aparicio también afirma esta relación. Determina que es claro el vínculo que existe entre la prescripción regulada en el Código Civil y la prescripción tributaria. Por lo tanto, sería un error excluir la aplicación supletoria de algunos conceptos propios del derecho privado en el derecho público⁷⁷. A su vez, explica que esta interpretación complementaria se la debe realizar con límites establecidos. Estos se refieren a que tan solo se podrá suplementar disposiciones contrarias a las tributarias en casos de vacíos, sin contrariar principios elementales del Derecho Tributario⁷⁸, lógica compartida por nuestro legislador en el CT.

Respecto a la prescripción, Troya y Simone mencionan que esta institución a pesar de explicarse como una aplicación del fuero tributario se define como una institución del Derecho Privado⁷⁹. Observar el Título XL del Código Civil denominado: De la prescripción; es lo más oportuno. Esta norma define la figura de la prescripción como un modo de adquirir cosas ajenas por haberse poseído de estas o de extinguir derechos y acciones por no haberse ejercido durante cierto tiempo⁸⁰. Como ya se había mencionado previamente, este trabajo se centra en aquella que extingue derechos y acciones. Las disposiciones contenidas en el Código Civil servirán para analizar y resolver lo planteado hasta el momento.

⁷⁶ Ver: Francois Laurent, *Principios de derecho civil*, (Santiago de Chile, Olejnil, 1896).

⁷⁷ Marta Gonzáles Aparicio, *La prescripción de la deuda tributaria*, 682.

⁷⁸ *Id.*

⁷⁹ José Troya Jaramillo y Carmen Simone Lasso, *Manual de Derecho Tributario*, 195.

⁸⁰ Artículo 2392, CC.

6. Criterios sobre las consecuencias legales del pago una vez operada y declarada la prescripción en materia tributaria

La obligación tributaria posee un nexo estrecho con la ley y el derecho público. En lo significa que su nacimiento, exigibilidad, cumplimiento y extinción se regula por la ley⁸¹. La prescripción destaca entre los modos de extinción de esta, sin embargo, esta apreciación trae a algunas incongruencias por su inexactitud.

No se tiene certeza al pensar si la prescripción ataca directamente a la acción de cobro o a la extinción de la obligación en su totalidad. La norma tributaria, como ya se hizo alusión, confunde ambos efectos sin tener en cuenta la importancia que tiene el definir el tema. Específicamente hablando del pago posterior a la declaración de la prescripción, dependiendo el criterio que se adopte, la doctrina ha dividido las posibles consecuencias en dos. La primera responde a la extinción de la obligación tributaria en su totalidad dando paso a un pago indebido al no haber obligación que satisfacer.

Si la prescripción extingue la obligación significa que esta se eliminaría de todos los registros públicos y un pago posterior a determinar la prescripción sería un pago a una obligación inexistente. Para determinar qué pasaría con tal pago, se referirá al Código Tributario entendiendo que se daría un pago de lo no debido.

Por otro lado, si la prescripción tiene efectos sobre la acción para exigir el pago de la obligación adeudada, esta no desaparecería. Tan solo sería inexigible teniendo los efectos que determinaría el Código Civil para el efecto. El presente apartado tiene como objetivo analizar ambos criterios con la intención de encontrar la solución jurídica ante el pago que se produce de forma posterior a que se alegue y declare la prescripción de un vínculo jurídico tributario.

6.1. Derecho a solicitar un pago de lo no debido

El primer criterio se sostiene desde la arista de la extinción de la obligación tributaria a causa de la prescripción. A pesar de que existe discrepancia en la doctrina sobre esta cuestión, parece ser que el CT, así como resoluciones administrativas y ciertas sentencias dan las primeras luces a resolver esta incógnita afirmando la hipótesis planteada a la que se hace referencia.

Dentro del caso Jacques Laufer c. la Corporación Aduanera Ecuatoriana resuelto por Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Nacional de Justicia, se explica que por prescripción ha de entenderse la extinción automática de la obligación tributaria liberando al

⁸¹ Joaquín Álvarez Martínez y Juan Martín Queralt, et. al, *Manual de Derecho Tributario*, (Pamplona: Editorial Aranzadi, 2022), 254.

deudor de cumplir su obligación⁸². Por otro lado, el artículo innumerado titulado: Extinción de las obligaciones tributarias de recuperación onerosa del CT establece que, una vez cumplidos los plazos de prescripción de la acción de cobro se puede declarar masivamente la extinción de las obligaciones tributarias que no superen un salario básico unificado⁸³.

La prescripción, en tal caso, si causa expresamente la extinción de la obligación tributaria, además que esta será declarada de oficio. De igual forma, la Dirección Metropolitana Tributaria mediante la Resolución DMT-MAN-2022-003 expedida el 31 de octubre de 2022, en su artículo único determina que aquellas obligaciones tributarias que sean administradas por el Municipio del Distrito Metropolitano de Quito quedarán extintas con sus multas, recargos e intereses cuando haya transcurrido el plazo de prescripción de la acción de cobro⁸⁴. Así, se eliminan todas las obligaciones tributarias que una vez cumplido el plazo de prescripción no han sido requeridas por la administración.

Incluso, el Servicio de Rentas Internas a través de la Resolución Nro. NAC-DGERCG21-00000047 decreta las normas que definen los montos considerados como deuda de recuperación onerosa para que estas sean extintas siempre que se haya cumplido el plazo de prescripción.

Sin embargo, tanto el artículo innumerado como las resoluciones administrativas citadas expresamente determinan que se “extingue” la obligación cuando se cumple el tiempo de prescripción de la “acción de cobro”. No resuelven el problema planteado, más bien, afirman la contradicción. Se entiende la motivación de estas disposiciones. Siendo la prescripción de orden público debe ser de interés social y general reconocer obligaciones que el fisco debe cobrar y aquellos que renunciar a estos valores declarando extinta la obligación. en virtud de una carga innecesaria cuando son montos menores,

Inclusive, por un principio de suficiencia recaudadora, es comprensible que la administración dé de baja deudas tributarias que no aportan a la recaudación de impuestos y dar prioridad a deudas mayores. Aun así, no significa que cualquier obligación se extingue por el paso del tiempo. Incluso, estas disposiciones limitan esta extinción haciendo entender al lector que las obligaciones tributarias que superen un monto mayor al establecido previamente no se extinguen o, al menos, no de oficio.

⁸² Causa Nro. 57-2009, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 04 de mayo de 2011, pág. 2.

⁸³ Artículo innumerado denominado extinción de las obligaciones de recuperación onerosa, CT.

⁸⁴ Artículo único, Resolución Nro. DMT-MAN-2022-003.

En el supuesto que la relación jurídica existente entre el Estado y el sujeto pasivo recaer en la prescripción y se configure una causal de extinción de la obligación tributaria, se podrían cumplir todos los requisitos y condiciones para que el sujeto pasivo se libere del pago de esta obligación⁸⁵. Entonces, ante un eventual pago de quien estuvo obligado, aunque su deuda haya quedado extinta ya sea por actitud de ética, moral o confusión, la entidad pública recaudadora no podría registrar tal transacción al no existir obligación que satisfacer.

Frente un pago del que no había obligación de realizar, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario determina que se ha producido un pago de lo indebido. Como menciona la Sala, esta figura se trata de un mecanismo legal que poseen los sujetos pasivos cuando se han procedido a pagos de valores determinados, evidenciando tiempo después que no debían realizarlo al haber un error en la determinación o inexistencia de la obligación, recuperando lo pagado⁸⁶.

De igual forma, Birocchi considera que en materia tributaria el pago indebido procede cuando, después de que el sujeto pasivo realice un pago, se ha determinado según las normas tributarias la inexistencia total del presupuesto móvil del pago, por lo que no existía justificación para cumplir con la obligación⁸⁷. Cuando el contribuyente paga un valor impertinente por cualquiera de las causas legales para declararlo como tal, está en todo su derecho para que se le sea devuelto⁸⁸.

Si la prescripción causa la inexistencia de la obligación tributaria, ¿se configura un pago de lo no debido? Guerrero⁸⁹ responde afirmativamente la interrogante. Se considera como pago indebido cuando la recaudación, a pesar de haberse efectuado, se demuestra que existió una incorrecta apreciación de los valores del pago o que estos decaen en improcedentes por la falta del hecho imponible. Por ende, frente a un pago posterior a declarada la prescripción de la obligación tributaria por el paso del tiempo y tomando el criterio de que esta afecta directamente la existencia del vínculo jurídico, se podría solicitar un pago de lo indebido para recuperar dichos valores.

⁸⁵ José Amando Mejía Betancourt, “La exoneración tributaria”, *Revista Tribûtum Nro XXII/2013* (2013), 128.

⁸⁶ Resolución Nro. 200-2022, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 30 de marzo de 2022, pág. 10-11.

⁸⁷ Italo Birocchi, “La fase attardata in cui è rimasto il Codice Civile italiano. Una felix culpa per la scienza giuridica degli anni dieci del novecento. Il giurista come intellettuale”, *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, 112 (2017) 439-484.

⁸⁸ Darío Rossignolo, “El Impuesto sobre la Renta Personal y los altos ingresos en América Latina”, *Hacienda Pública Española* (2015), 115.

⁸⁹ Álvaro Pío Guerrero Vinuesa, “Sostenibilidad fiscal y principios en el Estado Social de Derecho”, *Criterio jurídico* 12 (2012), 70.

El Título II del CT en su artículo 122 determina las circunstancias que dan paso a solicitar un pago indebido y, consecuentemente, la devolución de estos valores pagados de manera incorrecta. Este artículo considera como pago indebido a aquel que se ha realizado por un tributo no establecido legalmente, de aquel que haya sido pagado a pesar de existir exención por mandato legal o al efectuado sin que haya nacido la obligación tributaria. Asimismo, se considera como pago indebido aquel que se satisface fuera de la medida legal⁹⁰.

Gabriela Valdivieso⁹¹ considera que, el supuesto de haber efectuado un pago fuera de la medida legal se refiere a aquellos casos en los que este pago se ha realizado luego de haberse declarado la prescripción de una obligación tributaria y esta se satisface. Esto, debido a que este pago se ha realizado fuera de los términos establecidos de la ley al haber prescrito la acción de cobro. Este criterio responde a la hipótesis que sostiene que, al prescribir la acción, se extingue la obligación tributaria.

Sin embargo, esta tesis puede ser refutada. Si bien es posible interpretarse de tal forma que el mencionado artículo⁹² establezca una solución al pago de obligaciones tributarias posterior a declarada la prescripción, esta disposición no es expresa ni determina con exactitud a la incógnita que se trata de resolver. Por lo tanto, no se soluciona el problema jurídico planteado. Esto bajo la premisa que el término “fuera de la medida legal” no es claro para referirse a un concepto de “fuera del plazo de exigibilidad”.

Mismo criterio ha adoptado la Sala de lo Contencioso Tributario en su resolución Nro. 91-2020, en la cual el Tribunal consideró el término “fuera de la medida legal” a supuestos donde, por ejemplo, los tributos hayan sido cancelados⁹³. La misma Sala, párrafos delante, establece que en virtud del pago indebido se paga por error lo que no debe⁹⁴. Sin embargo, en el problema de análisis, la obligación tan solo dejó de ser exigible. Esto no significa que el sujeto pasivo haya dejado de ser deudor de la obligación tributaria prescrita, tan solo el sujeto activo carece de acción para poder exigirla.

Incluso, posterior a referirse a su procedencia, el artículo 306 fija las causales para solicitar este recurso de devolución. Su numeral segundo dictamina que cuando se ha pagado en todo o en parte una obligación tributaria inexistente se puede solicitar un reclamo

⁹⁰ Artículo 122, CT.

⁹¹ Gabriela Valdivieso, entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés, 17 de marzo de 2023, transcripción: https://docs.google.com/document/d/1UEXte65_i22SnLM7JT3xBnKHfZNzt9_rhH3-0sAenPk/edit?usp=sharing, (último acceso: 09/04/2023).

⁹² Artículo 122, CT.

⁹³ Resolución Nro. 91-2020, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 29 de mayo de 2020, pág. 6.

⁹⁴ Resolución Nro. 91-2020, pág. 8.

administrativo de lo debido⁹⁵. Aun así, se interpreta que este motivo encuadra en otro supuesto, distinto al de este análisis.

La inexistencia de la obligación se mantiene ante la premisa de cuando nunca se determinó el hecho imponible que generó la obligación tributaria, no cuando esta sea extinta. Así por ejemplo, se cancela el valor del impuesto predial sin tener bienes inmuebles, o cuando la inexistencia de la obligación se deba a falta de ley que establezca el tributo⁹⁶.

En conclusión, no se tiene total certeza que se pueda solicitar un pago de lo indebido. No se ha demostrado la hipótesis que la inexistencia de la obligación tributaria se origina a partir de una extinción de una obligación tributaria previamente determinada y se pueda solicitar un pago indebido. No se ha cubierto con totalidad la zona gris planteada.

6.2. Retención de lo pagado por parte del sujeto activo

El segundo criterio expone como respuesta al inconveniente legal que se generaría de un pago de la obligación tributaria aun así se haya declarado la prescripción de deudas tributarias, la desvirtuación de esta a una obligación natural. Esta apreciación emana de la idea que la prescripción por una función de seguridad jurídica e impidiendo situaciones de incertidumbre, elimina la posibilidad del sujeto activo a exigir el cobro de una deuda tributaria.

Sosteniendo que prescribe la acción de cobro, Pérez Jordá analiza la prescripción desde el punto de vista que esta no extingue la responsabilidad de pago del sujeto pasivo, sino la acción para perseguir tal responsabilidad⁹⁷. Laurent⁹⁸, por su parte, establece que el ejercitar una acción es una facultad para el acreedor y no una obligación. Sin embargo, este puede perder dicha facultad por el motivo de no haber hecho uso de esta, procediendo a computarse el plazo de la prescripción. De igual forma, Vidal Ramírez realiza un estudio de la prescripción anclándolo a la acción de cobro. Explica que la facultad de ejercer una acción de cobro, al depender de un plazo se extingue por el transcurso del tiempo eliminando la facultad que tiene el acreedor⁹⁹.

La Sala de lo Laboral y Social de la Corte Nacional de Justicia¹⁰⁰, al analizar la prescripción extintiva de acciones determina que esta debe ser aplicada como una forma de defensa frente al ejercicio de una acción. También, que la figura de la prescripción se debe por

⁹⁵ Artículo 306, CT.

⁹⁶ Resolución Nro. 120-2021, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario, 18 de marzo de 2021, pág. 9.

⁹⁷ Iván Pérez Jordá, “Elementos de la prescripción de la infracción tributaria”, 247.

⁹⁸ Ver: Francois Laurent, *Principios de derecho civil*, (Santiago de Chile, Olejnil, 1896).

⁹⁹ Fernando Vidal Ramírez, “Precisiones en torno a la prescripción extintiva y a la caducidad”, *Revista Lex Nro. 11 – XI* (2013), 124.

¹⁰⁰ Resolución Nro. 0459-2009-1SL, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Laboral y Social, 09 de febrero de 2009, pág. 2.

la inacción del acreedor o actor durante un tiempo determinado extinguiendo la protección del derecho subjetivo materia del declamo.

En el presente trabajo, es necesario remitirse al Código Civil en su función de norma supletoria para aclarar la naturaleza de la prescripción tributaria. En lo que refiere a la prescripción como medio de extinguir las acciones judiciales expone dos tipos de acciones que pueden ser afectadas por el no ejercicio de una acción. Estas son, ejecutivas y ordinarias¹⁰¹. En el sistema tributario ha de entenderse que la acción de cobro se refiere a una acción ejecutiva.

Esta apreciación parte de la premisa que este tipo de acciones se proponen para hacer efectivo un derecho ya reconocido. La Resolución Nro. 0075-2012 de la Corte Nacional de Justicia sobre las acciones ejecutivas reconoce que, para que las acciones ejecutivas prosperen, tienen su base sobre una obligación previamente admitida¹⁰². En aspectos tributarios, el derecho del sujeto activo tiene el antecedente que este, en el ejercicio su facultad de determinación tiene la potestad de declarar la existencia de un hecho generador, su base imponible y la cuantía que el contribuyente debe pagar como deuda tributaria¹⁰³.

Con el resultado de la determinación se reconoce la potestad de sobre de la administración tributaria, por lo que se afirma la procedencia de una acción ejecutiva que posee el sujeto activo. Se encuentra la primera respuesta para determinar la naturaleza de la prescripción tributaria, que esta trata de una prescripción que extingue acciones ejecutivas por lo que se regulan en lo pertinente al título de la prescripción como forma de extinguir acciones.

Al no tener acción para exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, aparece el segundo criterio sobre los efectos legales de un pago a pesar de haberse declarado la prescripción. Cuando no existe derecho para exigir el cumplimiento de una obligación y se produce un pago, esta obligación deviene en natural. Las consecuencias jurídicas de tal conversión son la imposibilidad de repetir o reclamar la devolución de lo pagado¹⁰⁴.

Según la Sala de lo Civil y Mercantil de la Corte Nacional de Justicia, las obligaciones naturales se diferencian de las civiles por carecer de acción para lograr su cumplimiento, por lo tanto, es una obligación de carácter civil desvirtuada¹⁰⁵. Valencia Zea y Ortiz Monsalve¹⁰⁶ son más concisos y las definen como obligaciones sin acción. Un juez jamás podrá ordenar al

¹⁰¹ Artículo 2415, CC.

¹⁰² Resolución Nro. 0075-2012, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil, 31 de octubre de 2012.

¹⁰³ Artículo 87, CT.

¹⁰⁴ Jorge Jiménez Bolaños, “Análisis de la obligación natural en el seno de la obligación jurídica”, *Revista de ciencias jurídicas* Nro.120, (2008), 34.

¹⁰⁵ Resolución Nro. 0075-2012, Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil, 31 de octubre de 2012.

¹⁰⁶ Álvaro Ortiz Monsalve y Arturo Valencia Zea, *Derecho Civil* (Bogotá: Editorial Temis, 2010), 40.

deudor que pague, pero satisfecha la obligación, no se devolverá lo recibido como pago voluntario y libre del deudor.

El CC determina que las obligaciones son civiles o meramente naturales. Las naturales, son aquellas que no confieren un derecho para exigir su cumplimiento pero que, cumplidas, autorizan para retener lo que ha dado o pagado de ellas¹⁰⁷. La obligación no muere ni se liquida, solo se transforma en natural. Entonces, remitiéndonos a la norma supletoria, si la prescripción tributaria ataca a la acción con un efecto extintivo de esta, un posible pago posterior a la proclamación de la prescripción generaría el SRI en su calidad de acreedor retenga tales valores.

Esta posición se confirma del mismo artículo mencionado previamente. El CC enumera las hipótesis de obligaciones naturales, siendo esta una lista no taxativa debido a que puede haber otra normativa que contenga este mismo tipo de obligaciones¹⁰⁸. En particular, el artículo 1486 destaca que las obligaciones civiles extinguidas por la prescripción sobrevienen en obligaciones naturales. Incluso, en el supuesto no consentido que se sostenga que lo que se extingue es la obligación, el CC da respuesta al efecto de tal extinción.

Se mantiene con la hipótesis que de una lectura conjunta del CT y el CC la intención del legislador es proponer la extinción de la acción a base de la prescripción. La consumación de la acción produce en si el acabamiento de la obligación al no tener derecho para exigir su cumplimiento. Kruse sostiene que por la prescripción desaparece la pretensión impositiva y, por tanto y a causa de esto, de la obligación al no haber forma de exigirla¹⁰⁹.

Se demuestra entonces que aun si la prescripción se declara y el contribuyente, por cualquier motivo que fuere realiza el pago de la obligación tributaria, el sujeto activo tiene la facultad de retener este pago, a pesar de que no contaba con acción para exigirlo. A pesar de parecer resuelta la interrogante, mientras esta no sea legislada de manera correcta los efectos jurídicos, económicos y sociales que produce la zona gris seguirán mostrándose. En el punto siguiente se exponen estas consecuencias.

7. Consecuencias del régimen actual

La actual indeterminación sobre los efectos que genera la prescripción en un pago posterior a que esta sea declarada, dada la naturaleza de los tributos y la importancia que tiene

¹⁰⁷ Artículo 1486, CC.

¹⁰⁸ Arturo Alessandri Rodríguez, *Derecho Civil, Teoría de las Obligaciones* (Bogotá: Ediciones Librería del Profesional, 1983), 39.

¹⁰⁹ Heinrich Wilhelm Kruse, *Derecho Tributario, parte general* (Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1978), 285.

la recaudación, deriva en consecuencias perjudiciales para el fondo que mantiene el Estado. Por otro lado, el contribuyente también recibe un perjuicio de este hecho, la falta de certeza sobre situaciones jurídicas que no prevé la norma.

Por tal razón, la presente sección tiene como objetivo determinar, en primer lugar, la importancia de los tributos en la economía del Estado, así como los fines para los que estos fueron creados. Esto, para explicar como la ausencia de una facultad para retener el pago de impuestos o la extinción de una obligación tributaria podría derivar en efectos nocivos para los proyectos que mantiene el Estado. En segundo lugar, se mencionará como la insuficiencia de claridad en la norma sobre los efectos de la prescripción en materia tributaria crea situaciones de falta de certeza afectando al sujeto pasivo.

La recaudación de impuestos tiene gran importancia para el fondo estatal. Según el Presupuesto General del Estado del año 2023 y la Programación Presupuestaria Cuatrianual presentada por la Asamblea Nacional, la recaudación de tributos representa el 66,31% del presupuesto que mantiene el Ecuador para el año 2023¹¹⁰. Por lo tanto, más de la mitad de los ingresos que espera obtener el Estado, en base a una proyección de años anteriores, proviene del pago de impuestos.

Esto se sustenta en las estadísticas generales de recaudación del año 2022 presentadas por el Servicio de Rentas Internas. En este informe, se reporta que el valor de recaudación neta que obtiene esta entidad a causa del cumplimiento de obligaciones tributarias asciende a la cantidad de USD. 15.183 millones de dólares¹¹¹. Es evidente la importancia que tiene para el Estado el correcto ejercicio de la facultad de recaudación.

Es por esta razón la relevancia de los tributos para el Ecuador. La cantidad de ingresos que obtiene un Estado por el pago de impuestos financia sus actividades, como, por ejemplo, la seguridad o las obras públicas¹¹². Esta funcionalidad de los tributos se encuentra determinada en la Constitución¹¹³, al establecer que la política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios sociales.

Asimismo, el CT prescribe los fines de los tributos, entendiendo a estos como medios para recaudar ingresos públicos que subastan la instrumentación de política económica general,

¹¹⁰ Proforma del Presupuesto General del Estado 2023 y la Programación Presupuestaria Cuatrianual 2023-2026, Asamblea Nacional del Ecuador [Por medio del cual se publica la Proforma presupuestaria del Presupuesto General del Estado], Segundo Suplemento del Registro Oficial 218 de 28 de diciembre de 2022.

¹¹¹ Estadísticas generales de recaudación del Servicio de Rentas Internas Enero – Diciembre 2022, Informe, Servicio de Rentas Internas, 31 de diciembre de 2022, (último acceso: 09/04/2023).

¹¹² Francisco Ruiz de Castilla y Ponce de León, “Las clasificaciones de los tributos e impuestos”, *Derecho y Sociedad* (2001), 107.

¹¹³ Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

estimulan la inversión, el ahorro y se destinan para la prosperidad de fines productivos y de desarrollo nacional. De la misma manera, se menciona a los tributos como fuentes para atender las exigencias de estabilidad y progreso social¹¹⁴.

Bravo Cucci explica que los tributos cumplen dos objetivos. En primer lugar, aquellos destinados a satisfacer fines y, por el contrario, extrafiscales. Al referirse a la primera finalidad, explica que por medio de impuestos se consigue una recaudación de ingresos pecuniarios por parte del Estado. A su vez, conceptualiza a los fines extrafiscales como aquellos destinados exclusivamente para atender y financiar el interés público de forma directa mediante la actividad financiera del Estado¹¹⁵.

Este fenómeno que produce los tributos no se limita a la realidad actual del Ecuador, responde a términos globales. En el caso de Perú, el tribunal constitucional en su sentencia Nro. 06089-2006-PA/TC ha recalcado la importancia de los tributos. Estos, a su consideración, son fundamentales para financiar las necesidades sociales¹¹⁶. En conclusión, sin la contribución de los sujetos pasivos el Estado perdería su capacidad para subvencionar actividades que satisfagan las necesidades de sus ciudadanos.

Entonces, en caso de considerarse que la obligación queda extinta a causa de la prescripción, el SRI no tendría forma de recuperar tal contribución, eliminándola del registro por completo y abriendo la posibilidad de un pago de indebido si esta fuere satisfecha. Si bien es cierto que la acción de pago indebido procura revertir el decrecimiento patrimonial injustificado¹¹⁷, la relación jurídica de restitución se caracteriza por impedir que el sujeto pasivo resulte patrimonialmente empobrecido¹¹⁸. La administración además de devolver el valor de la obligación tributaria pagada por error perdería un valor extra que corresponde a los intereses determinado por la ley para una devolución por pago indebido¹¹⁹.

Esto se justifica por el artículo 22 del CT, el cual establece que los créditos por el pago de los tributos pagados indebidamente generarán intereses, los cuales se encuentran establecidos por el Banco Central del Ecuador¹²⁰. Por tanto, la falta de claridad de la norma se encuentra en la capacidad causar un perjuicio a los ingresos del Estado cuando la obligación

¹¹⁴ Artículo 6, CT.

¹¹⁵ Jorge Bravo Cucci, "Los fines extrafiscales de los tributos", *Revista Jurídica PUCP* (2014), 236-241.

¹¹⁶ Expediente Nro. 06089-2006-PA/TC, Tribunal Constitucional del Perú, 13 de junio de 2007, Párr 13, Recuperado de: <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>, (último acceso: 26/04/2023).

¹¹⁷ Resolución Nro. 91-2020, pág 8.

¹¹⁸ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 519.

¹¹⁹ Gabriela Valdivieso, entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés.

¹²⁰ Artículo 22, CT.

tributaria solicitada por pago indebido sea de un valor elevado¹²¹. Esto siempre que en la interpretación de la prescripción tributaria se tome el criterio de la extinción de la obligación del contribuyente.

Por otro lado, de desvirtuarse la obligación tributaria en natural, el ente regulador de contribuciones tributarias está en la capacidad de retener el pago de impuestos. De esta forma tiene la posibilidad de recuperar el valor que dejó de percibir por el paso del tiempo derivando en efectos económicos menos perniciosos para el Estado, aunque esto se derive de su negligencia. Incluso, el sujeto pasivo no se vería afectado. Esto debido que su obligación legal de contribuir no fue modificada, fue efectuada por medio del pago. Esto es posible al considerarse que dicha obligación no quedó extinta por medio de la prescripción.

De considerarse el criterio de la desvirtuación de la obligación tributaria en natural, la retención de los tributos pagados a pesar que su exigibilidad se encuentra prescrita garantiza una debida aplicación de los principios del régimen tributario establecidos en la Constitución. De este modo, retener el pago mencionado asegura que los principios de equidad, eficiencia y suficiencia recaudadora sean bien aplicados¹²².

La administración tributaria contaría con formas de recaudación eficientes que le permitan realizar una correcta recaudación. No cabría la posibilidad que el SRI carezca de su facultad recaudadora asegurando se conserven los medios necesarios para potenciar la inversión, reinversión y fines productivos para el desarrollo nacional¹²³.

Además del beneficio económico que una correcta recaudación genera al Estado, que la normativa ecuatoriana prevenga los efectos tanto de la prescripción tributaria como de los efectos de un pago posterior a que esta opere sería provechoso para los sujetos pasivos. Esto, debido a que se eliminaría la falta de certeza legislativa.

Es importante tener presente que en la práctica la norma tributaria es utilizada por personas que no son expertos en derecho. Al mencionar esta premisa, se refiere a profesionales en áreas de la contabilidad y auditoría, por ejemplo¹²⁴. Por lo tanto, la falta de claridad sobre los efectos de la prescripción y de un pago a pesar de esta haber sido declarada deriva en espacios de incertidumbre para el contribuyente. Por estas razones, simplificar y facilitar la aplicación de la legislación tributaria, además de asegurar los principios de legalidad, es necesario aclarar zonas grises del CT. beneficiaría, en general, a los contribuyentes. Estos, al

¹²¹ Gabriela Valdivieso, entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés.

¹²² Artículo 300, Constitución de la República del Ecuador, 2008.

¹²³ Miguel Saltos Orrala, Los principios generales del derecho tributario según la Constitución del Ecuador, *Revista Empresarial ICE-FEE-UCSG* (2017), 63.

¹²⁴ Gabriela Valdivieso, entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés.

no haber huecos sobre las consecuencias de la prescripción en obligaciones tributarias, tendrían certeza sobre sus actuaciones y los efectos de dichas acciones¹²⁵.

Si la norma estableciera los efectos de un pago posterior a que se declare la prescripción en materia tributaria, ante un caso en el que el contribuyente pague dicha obligación sus consecuencias estarían fijadas en la norma. Así se evitarían, además de inconsistencias en la ley, recursos que aumenten la carga administrativa y judicial aglomerando la resolución de controversias.

En conclusión, el perjuicio económico del Estado que recibe el estado por la pérdida de tributos es alto. Resulta conveniente establecer una normativa que evite confusiones, como la que presenta este trabajo. El efecto de una indeterminación de las consecuencias que pueden surgir por un pago posterior a que se declare la prescripción pueden repercutir en la pérdida de ingresos de importancia para el Estado. Asimismo, se observa un perjuicio para los contribuyentes a causa de una falta de certeza sobre situaciones jurídicas no contempladas en la norma.

8. Derecho comparativo

La presente sección tiene como objetivo mencionar de forma breve el trato que las legislaciones de Colombia, Chile, y Perú dan a la prescripción en materia tributaria. Esto para determinar si dichos países contemplan las consecuencias de un pago de obligaciones tributarias luego de solicitada y declarada la prescripción o, al menos, si determinan el efecto de la prescripción tributaria para evitar confusiones como ocurre en el caso ecuatoriano.

8.1. Sistema colombiano

La legislación colombiana especializada en materia tributaria es el Estatuto Tributario, reformada por la Ley 1819 de 2016 denominada Estatuto Tributario¹²⁶. Esta norma aborda los temas principales en materia fiscal, aspectos y procedimientos de índole tributario. Sin embargo, la prescripción en materia fiscal se encuentra reglada en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, CPACA.

El CPACA establece parámetros de la actuación administrativa. Esto por medio de normas de procedimiento en procesos y actuaciones que entidades y autoridades administrativas deben seguir en su relación con particulares. En lo que refiere a la prescripción

¹²⁵ Gabriela Valdivieso, entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés.

¹²⁶ Ley 1819 de 2016, República de Colombia [Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones], Diario Oficial Nro. 49.093 del 29 de diciembre de 2016.

en materia de impuestos, esta norma indica que las acciones para exigir el pago de las obligaciones administrativas, incluyendo aquellas que versen en el cobro de obligaciones tributarias, prescriben en el término de cinco años¹²⁷.

La Corte Constitucional de Colombia, en su sentencia C445/95¹²⁸, tomando como referencia a la Corte Suprema de Justicia, explica que la prescripción de la acción de cobro tiene su justificación en fijar el término que tiene el Estado para perseguir deudas tributarias que, legalmente, los contribuyentes tienen que pagar.

Si bien la norma colombiana no tiene disposición expresa sobre los efectos de un posible pago luego a que se declare la prescripción en materia tributaria, su legislación y jurisprudencia es clara en determinar la finalidad de esta figura jurídica. En tanto la prescripción recae sobre la acción que tiene la administración para exigir el pago de las obligaciones no satisfechas, el paso del tiempo no afecta la existencia de dicha deuda. Por tanto, esta no desaparece. La norma colombiana no contiene otro precepto que contraríe este principio.

En conclusión, la claridad del CPACA no permite interpretaciones que conlleven a una confusión sobre los efectos de la prescripción en materia fiscal. Esta afecta, de forma explícita, a la acción que tiene la administración para perseguir las obligaciones tributarias adeudadas. Por tanto, a pesar del paso del tiempo, la responsabilidad del contribuyente no se extingue.

8.2. Sistema chileno

El sistema legislativo chileno principal en materia de tributación fiscal interna es el Código Tributario, reformado por la Ley 20.780. Esta norma define, entre otras figuras, a la prescripción en materia tributaria guardando un símil con el caso colombiano. En Chile, la prescripción de cobro de deudas tributarias también ataca a la acción que tiene la administración para perseguir el cumplimiento de estas.

El Título IV del Código Tributario chileno trata a la prescripción. En su artículo 201 esta norma determina que la acción del Fisco para exigir el pago de impuestos, intereses, sanciones y recargos prescribirá en los plazos señalados en la misma norma para la determinación de impuestos¹²⁹.

¹²⁷ Artículo 815, Ley 1437 de 2011, República de Colombia [Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo], Diario Oficial Nro. 48.281 de 18 de enero de 2011.

¹²⁸ Sentencia C-445/95, Corte Constitucional de Colombia, 10 de abril de 1995, Recuperado de <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-445-95.htm>, (último acceso: 26/04/2023).

¹²⁹ Artículo 201, Código Tributario, Diario Oficial de la República de Chile de 29 de septiembre de 2014.

La sentencia Rol 6242-2018 de la Corte Suprema de Justicia de Chile¹³⁰ confirmó que los plazos de prescripción previstos en la norma chilena corresponden a los lapsos máximos para que la administración cobre los tributos adeudados. Asimismo, concluye que, con operarse la prescripción, prescribe la acción del Fisco para perseguir el pago de impuestos. Por lo tanto, la Corte es clara al referirse a la prescripción como la extinción de la acción que posee la administración.

De igual forma, la sentencia Rol 719-2015, la Corte Suprema de Justicia de Chile¹³¹ se refirió a la prescripción en materia de tributos como una institución que protege al contribuyente y al debido proceso. La Corte expresa que, al superar determinado tiempo que supera con creces al plazo de la prescripción de la acción de cobro, no tiene sentido mantener acreencias de impuestos que se encuentran prescritos, la administración no cuenta con vías para perseguir tales deudas.

Es evidente que, la norma tributaria chilena entiende a la prescripción como una forma de extinguir la acción que tiene la administración de ejercer su facultad recaudadora. El ente regulador fiscal chileno, una vez transcurrido el tiempo determinado en la ley y siendo la prescripción declarada, no tendría manera de perseguir por acción administrativa o judicial las obligaciones tributarias adeudadas.

Se destaca que, igual al sistema tributario ecuatoriano, el Código Tributario de Chile prevé que ante lo no contemplado en dicha norma se aplicarán los principios de derecho común contenidos en leyes generales o especiales¹³². Siguiendo la lógica del criterio adoptado como acertado en el presente trabajo, el Código Civil chileno¹³³ establece que las obligaciones civiles prescritas devienen en naturales, dando el mismo efecto de retención que en el caso de Ecuador.

Por lo tanto, el Código Tributario chileno es claro y no genera dudas sobre los efectos de la prescripción. Aun así, al no haber disposición expresa sobre el problema jurídico abordado se considera como opción remitirse al Código Civil de Chile, teniendo como resultado que un eventual pago posterior a que se declare prescrita la acción de exigibilidad del Fisco podría generar la retención de este valor satisfecho por el contribuyente.

¹³⁰ Sentencia Rol 6242-2018, Corte Suprema de Justicia de Chile. Segunda Sala, 13 de julio 2020, Recuperado de: <https://juris.pjud.cl/busqueda/u?h8s5>, (último acceso: 26/04/2023).

¹³¹ Sentencia Rol 719-2015, Corte Suprema de Justicia de Chile. Segunda Sala, 06 de octubre de 2015, Recuperado de: <https://juris.pjud.cl/busqueda/u?fx9u>, (último acceso: 26/04/2023).

¹³² Artículo 2, Código Tributario, Diario Oficial de la República de Chile de 31 de diciembre de 1966, reformado por última vez el 24 de febrero de 2020.

¹³³ Artículo 1470, Código Civil, Diario Oficial de la República de Chile de 24 de diciembre de 1855, reformado por última vez el 24 de julio de 2001.

8.3. Sistema peruano

La legislación peruana que regula la materia fiscal tampoco cuenta con una disposición expresa sobre los efectos de un pago de impuestos posterior a ser declarada la prescripción tributaria. Sin embargo, al igual que los dos sistemas analizados previamente, su norma contempla una definición clara de la prescripción.

El Código Tributario de Perú, aprobado por el Derecho Legislativo número 816 y sus modificatorias establece, en su artículo 43, que el paso del tiempo origina la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias¹³⁴. Por tanto, la administración carece de su facultad de recaudación una vez transcurre el plazo determinado en la ley para que la prescripción pueda ser solicitada.

La legislación peruana es clara al referirse a la prescripción como manera de extinguir la acción que posee la administración para perseguir el cobro de obligaciones tributarias impagas. Incluso, a diferencia del CT ecuatoriano, no confunden la extinción de la obligación tributaria con la extinción de la acción para perseguir dicha obligación.

En conclusión, a pesar de las normas de derecho comparativo mencionadas no contienen disposición alguna sobre los efectos de un pago luego a que se declare la prescripción en materia fiscal, son claras al referirse a la prescripción tributaria. A diferencia de lo que ocurre en el caso ecuatoriano, al no existir duda que esta figura afecta directamente a la acción de cobro no es necesario interpretar a la prescripción como un criterio extintivo de la obligación tributaria. Esto facilitaría determinar las consecuencias de un eventual pago posterior a que la prescripción sea declarada.

9. Conclusiones y recomendaciones

El estudio que se realizó sobre los criterios de las consecuencias legales del pago posterior a que se declare la prescripción tributaria permitió llegar a las siguientes conclusiones. Primero, se evidenció que existe una falta de claridad en la norma sobre los efectos de la prescripción en materia de impuestos. Esto deriva en espacios de incertidumbre; en este caso, sobre las consecuencias que un contribuyente realice un pago de sus obligaciones tributarias luego a que se declare la prescripción de estas.

Se determinó la existencia de dos criterios que resuelven el problema jurídico planteado. En primer lugar, se expone que la prescripción genera la extinción y desaparición

¹³⁴ Artículo 43, Código Tributario de Perú, Diario Oficial de 28 de abril de 1995, reformado por última vez el 31 de diciembre de 2020.

de la obligación tributaria. Un posterior pago permite solicitar un pago de lo indebido y la devolución de estos valores. Sin embargo, esta teoría no se sostiene al no encuadrarse tal posibilidad en el CT, al menos no de forma expresa.

Por otro lado, se plantea que la obligación prescrita se transforma en natural. De esta forma, de ser satisfecha la obligación podría ser retenida por su acreedor. Esto se sustenta por la supletoriedad de la norma tributaria, aplicando conceptos propios del Derecho Civil y las obligaciones naturales.

De igual forma, se determinó que esta falta de claridad en la norma tributaria tiene la capacidad de generar efectos negativos en el contribuyente y el Estado. Esto se asevera por la falta de certeza normativa que existe en el tema. Además, esta ausencia de seguridad legislativa deviene en otro inconveniente a causa de la importancia que los impuestos han adquirido para los ingresos estatales. Una pérdida de estos tiene la potencialidad de causar un detrimento en el fondo del Estado para solventar actividades ciudadanas.

Se verificó mediante un método cualitativo y análisis deductivo que la falta de certidumbre sobre los efectos de un pago a pesar de haberse declarado la prescripción en materia tributaria se soluciona por medio de la utilización de norma supletoria. A través de conceptos y principios del Derecho Civil, ante vacíos de ley, es posible concebir a la obligación tributaria como natural luego de haber prescrito la acción de cobro de la administración tributaria dando un derecho de retención al acreedor.

Sobre las limitaciones encontradas dentro de la investigación, la escasa jurisprudencia sobre casos en los que se había realizado un pago a pesar de cumplirse el plazo legal para que opere la prescripción, y sea declarada, fue la principal problemática. Esta limitación fue suplida mediante la búsqueda de sentencias genéricas sobre la prescripción tributaria que expongan conceptos de la figura, así como la interpretación de legislación. De igual forma, la problemática se superó por medio de otros métodos investigativos como revisión de doctrina y opiniones de expertos.

Por lo expuesto, el presente trabajo representa una indagación en el estudio de la prescripción en materia tributaria. Este análisis muestra una indagación sobre esta figura y los efectos que genera. En ese sentido, se presenta al lector un estudio sobre la prescripción y los efectos jurídicos en pagos de obligaciones tributarias realizadas por el sujeto pasivo aun cuando se ha declarado la prescripción, según lo establecido en la norma tributaria ecuatoriana.

Es fundamental establecer una legislación tributaria clara y precisa que evite confusiones en aspectos prácticos y perjuicios en aspectos económicos para el sujeto activo. En tal sentido, se recomienda una reforma legislativa al Código Tributario que establezca, de

manera uniforme, que la prescripción en materia tributaria afecta a la acción de cobro de la administración para exigir el cumplimiento de obligaciones pendientes de pago.

Del mismo modo, se propone que dicha reforma contenga una disposición que aclare los efectos del pago de obligaciones tributarias posterior a que se declare la prescripción tributaria, aclarando que el sujeto activo tiene el derecho de retener dicho pago. Esto a fin de prevenir problemas de interpretación de la norma tributaria.