

EFFECTOS DEL PAGO REALIZADO LUEGO DE DECLARARSE LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿PAGO INDEBIDO U OBLIGACIÓN NATURAL? Effects of Payments Made After the Tax Limitation Period: Undue Payment or Natural Obligation?

NICOLÁS C. MALDONADO GARCÉS¹
Lexvalor Abogados, Quito, Ecuador

Resumen

En Ecuador existe incertidumbre sobre los efectos del pago de una obligación tributaria a pesar de haberse declarado la prescripción. Al respecto, se enuncian dos criterios distintos. El primero, se basa en que la norma tributaria entiende la prescripción como una forma de desaparecer la obligación. Si fuera así, un pago posterior abre la posibilidad de solicitar un pago indebido. Por otro lado, se la determina como la extinción de la acción de cobro del sujeto activo. En ese sentido, el artículo analiza los efectos de la prescripción, concluyendo que junto a la prescripción se elimina la acción del sujeto activo. Por tanto, mediante la supletoriedad de la norma, la obligación tributaria prescrita deviene en natural al no existir un derecho para exigir la obligación, otorgándole un derecho de retención.

Palabras clave

Prescripción tributaria, Pago indebido, Obligación tributaria, Obligación natural.

Abstract

In Ecuador there is uncertainty as to the effects of the payment of a tax obligation even though the prescription has been declared. There are two different opinions on this matter. The tax law understands the prescription to disappear the obligation. If this is the case, a subsequent payment opens the possibility of requesting an improper payment. It is also determined as the extinction of the recovery action of the taxpayer. The article analyzes, by means of an analysis of the most relevant norms and doctrine, the effects of the prescription. In the results of the study, it is concluded that, together with the prescription, the action of the active subject is eliminated. Therefore, by means of the supplementary nature of the norm, the prescribed tax obligation becomes natural since there is no right to demand the obligation and granting it a right of retention.

Keywords

Tax Prescription, Incorrect Payment, Tax Obligation, Natural Obligation.

1. Introducción

La prescripción significa la modificación que experimenta determinada situación jurídica con el transcurso del tiempo. Responde al cambio en las relaciones jurídicas de las personas generada por

¹ Abogado del estudio jurídico Lexvalor Abogados, miembro del área de litigio y derecho corporativo. Abogado por la Universidad Sam Francisco de Quito. Correo electrónico: nmaldonado@lexvalor.com. ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-2732-5276>.



el paso del tiempo (Vidal Ramírez, 2014). 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. Esta investigación, 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 sustantivo (Aguayo, 2021, p. 5). Este concepto jurídico tiene lugar cuando perece un derecho de acción porque el titular descuida ejercitarlo en un cierto plazo (García Vizcaíno, 1999, p. 379). En el Derecho Tributario ecuatoriano se interpreta como una forma de extinguir la acción de cobro y la obligación del sujeto pasivo frente a obligaciones tributarias adeudadas por los contribuyentes.

Entonces, la inacción de la administración para exigir al contribuyente el cumplimiento de una obligación tributaria deriva en la prescripción de la facultad recaudadora que este tiene frente al cobro 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 exigibles (Código Tributario, 2005, art. 55).

Sin embargo, la normativa especializada 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 natural (Código Civil, 2005, art. 1486). Esta hipótesis se apoya en la supletoriedad del derecho civil para resolver vacíos en la norma tributaria (Código Tributario, 2005, art. 14).

Con la intención de resolver el problema jurídico planteado, el presente estudio analizará los distintos criterios mencionados sobre los efectos del pago de tributos posterior a declarada la prescripción tributaria.

2. 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 público (Sevillano, 2020). 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 regularla (Sánchez, 2022, p. 16).

En el Ecuador, el Código Tributario (en adelante CT), norma especializada en la materia, establece su ámbito de aplicación aclarando que sus preceptos regulan las relaciones jurídicas entre los sujetos activos y los sujetos pasivos. El tributo es la prestación pecuniaria exigida por el Estado (Código Tributario, 2005, art. 1).

Entre estos preceptos se encuentra la prescripción tributaria, figura que ocupa este estudio. El cuerpo normativo referido previamente regula a esta institución jurídica como un modo de extinguir las obligaciones tributarias. Sin embargo, en su aplicación aparecen problemas que, como es característico de la prescripción, se derivan de su objeto, efecto y naturaleza (Ditonno, 2018, p. 14).

Por esta razón es necesario revisar normativa supletoria para colmar posibles vacíos o incongruencias de la ley tributaria. Tal es el caso que nos concierne. 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.

2.1. 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 jurídicas (González Aparicio, 2020, p. 154), así como evitar que situaciones jurídicas innecesarias se prolonguen (Ditonno, 2018, p. 14).

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 ejercicio (Ennecerus, 2950, p. 101). Al referirnos a la prescripción desde un enfoque tributario, opera como un instrumento extintivo de derechos o acciones. La prescripción es una forma de perecer las obligaciones tributarias.

El CT trata la prescripción como una forma de destruir la obligación tributaria estableciendo que esta liquida en todo o en parte dicha obligación (Código Tributario, art. 37). Entonces, 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 pago (Calvo Ortega y Calvo Vérguez, 2019, p. 189).

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” (Código Tributario, 2005, art. 55). Entonces, de una interpretación literal de la norma, se entiende que la prescripción provoca tanto la extinción de la obligación como la de la acción de cobro.

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 aniquilada, 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 siendo las consecuencias sumamente distintas.

La misma confusión aparece en la legislación ecuatoriana aduanera. En materia aduanera no se puede perder de vista el mensurable componente tributario determinado como arancel o derecho arancelario (López Espinoza, 2023, p. 79). 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 sí la potestad aduanera tributaria (Troja Jaramillo y Simone Lasso, 2014, p. 148). El legislador ecuatoriano también ha previsto la figura de la prescripción en el Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones (en adelante 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 abolir las obligaciones aduaneras (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2015). 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 años (Código Orgánico de la Producción, Comercio e Inversiones, 2015). Si es así, la prescripción deja de ser una forma extintiva del derecho 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.

2.2. 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 Ditunno, un instituto jurídico de tal naturaleza como la prescripción encierra en sí mismo múltiples interrogantes y a la vez incertidumbre en sus efectos y aplicación (2018, p. 14). Tal es el caso de la zona gris respecto a las consecuencias de un pago posterior a declarada la prescripción. Si bien el Derecho Tributario ecuatoriano consagra a la prescripción como un modo de extinguir obligaciones o acciones, omite conceptualizar una solución sobre aspectos fundamentales que se pueden suscitar por medio de la operación de este instrumento jurídico. Entre ellos se encuentra el supuesto de un posible pago de una obligación tributaria declarada como prescrita.

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 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 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 norma. 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 al 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 indebido (González Aparicio, 2021, p. 75).

Para respaldar esta tesis, el CT referente al pago indebido (2020, artículo 120) señala causales para determinar cuándo procede tal figura. Expertos en la materia expresan que este apartado de la norma, al referirse que los pagos 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 COPCI, norma que describe a la prescripción como forma de extinguir acciones. La interpretación de la prescripción en materia tributaria, por la naturaleza de la prestación que representa un tributo, no puede considerarse como una forma de extinguir la obligación. Puede que, 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 Código Civil (en adelante CC) para observar la naturaleza de la prescripción en materia tributaria.

2.3. 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 exenciones. 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.

La jurisprudencia lo interpreta de la misma forma. La Sala de lo Contencioso Tributario en su resolución N.º 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 derecho.

La misma Sala de la Corte Nacional de Justicia, en el proceso número 17502-2011-0114 en observancia de lo alegado por una de las partes inmersas en el conflicto determinó que para utilizar como norma supletoria al CC se debe verificar que tales disposiciones, por su carácter de supletoriedad, son llamadas a aplicarse solo cuando exista omisión u obscuridad en la norma de la materia y se necesita la intervención de otra norma. Además, es requerido que la norma especial contenga regulación expresa que permita la derivación a otra rama del derecho (Corte Nacional de Justicia, 2020, p. 8).

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 las del derecho tributario para tratar de dirimir insuficiencias en la ley. 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 en las líneas siguientes.

Al ser la prescripción un principio originario del Derecho Civil, materia que por excelencia regula esta institución lo más plausible es aplicar conceptos derivados del derecho privado (Laurent, 1896). Resulta acertado remitirse al CC para determinar la naturaleza de la prescripción tributaria, siendo esta rama del derecho el origen de la figura jurídica de la prescripción.

Entonces, es claro el vínculo que existe entre la prescripción regulada en el CC y la prescripción tributaria. Sería un error excluir la aplicación supletoria de algunos conceptos propios del derecho privado en el derecho público (González Aparicio, 2020 p. 682). A su vez, esta interpretación complementaria se la debe realizar con límites establecidos. Estos se refieren a que tan solo se podrá suplementar disposiciones tributarias en casos de vacíos, sin contrariar principios elementales del Derecho Tributario, 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 Privado (Troya y Simone, 2014, p. 195). Observar el Título XL del CC 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 tiempo (Código Civil, 2005, artículo 2392). Como ya se había mencionado previamente, este trabajo se centra en aquella que extingue derechos y acciones. Las disposiciones contenidas en el CC servirán para analizar y resolver lo planteado hasta el momento.

3. 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 ley (Álvarez Martínez y Martín Queralt, 2022, p. 254). 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 que 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.

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 CT entendiendo que se daría un pago de lo indebido.

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 CC 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.

3.1. Derecho a solicitar un pago indebido

El primer criterio se sostiene desde la arista que la obligación tributaria se extingue 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 la jurisprudencia da luces para resolver este problema.

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 deudor de cumplir su obligación (Corte Nacional de Justicia, 2011, p. 2). La norma ecuatoriana entiende a la prescripción de la misma forma, como extintiva de la obligación. 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 unificado (2005).

La prescripción, en los casos que establece el artículo previamente citado, si causa expresamente la extinción de la obligación tributaria, además que esta será declarada de oficio. Para sostener esta idea, la Dirección Metropolitana Tributaria mediante la Resolución DMT-MAN-2022-003, 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 cobro (Resolución N.º DMT-MAN-2022-003, 2022, artículo 1). 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 N.º 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 (Resolución N.º NAC-DGERCG21-00000047, 2021, art. 1).

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. Aun así, se entiende la motivación de estas disposiciones. Siendo la prescripción, en este caso, de orden público debe ser de interés social y general reconocer obligaciones

que el fisco debe renunciar a ciertos cobros tributarios, 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 así dar prioridad a deudas mayores. Pero, esto 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.

Bajo el supuesto que la relación jurídica existente entre el Estado y el sujeto pasivo recae 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 obligación (Mejía, 2013, p. 128). 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.

Ahora, qué ocurre frente un pago del que no existe obligación de realizar en vista de su extinción. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario determina que se produce un pago indebido. Como menciona esta Sala, el pago indebido constituye un mecanismo legal que poseen los sujetos pasivos cuando se han procedido pagos de valores determinados, evidenciando que no debían realizarlo al haber un error en la determinación o inexistencia de la obligación (Corte Nacional de Justicia, 2022, pp. 10-11). La inexistencia de la obligación se deriva de su extinción. Si la obligación prescrita extingue la obligación, esta es inexistente.

La teoría de la inexistencia desde un campo práctico puede ser entendida cuando, el sujeto pasivo, a través del portal del SRI solicita la declaración de prescripción de una deuda tributaria. Una vez aceptada, el sistema refleja “el contribuyente está al día en sus obligaciones”. En ese caso, parecería que incluso en el campo práctico, la prescripción causa la extinción de la obligación y, por tanto, su inexistencia.

Entonces, 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 obligación (Birocchi, 2017, pp. 439-484). 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 devuelto (Rossignolo, 2015, p. 115).

Si la prescripción causa la inexistencia de la obligación tributaria, ¿se configura un pago indebido? Guerrero 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 (2012, p. 70). Por ende, frente a un pago posterior a declarada la prescripción de la obligación tributaria por el paso del tiempo y tomando el criterio que esta afecta directamente la existencia del vínculo jurídico, se podría solicitar un pago indebido para recuperar dichos valores.

El CT en su artículo 122 determina las circunstancias que dan paso a solicitar un pago indebido y, consecuentemente, la devolución de estos valores pagados incorrectamente. Este artículo considera como pago indebido 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 legal (2005).

Autores consideran 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 (Valdivieso, 2023). Este criterio responde a la hipótesis que sostiene que, al prescribir la acción, se extingue la obligación tributaria.

Sin embargo, este análisis puede ser refutado. Si bien es posible interpretarse de tal forma que el mencionado artículo 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. 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 91-2020, en la cual el Tribunal consideró el término “fuera de la medida legal” se emplea a supuestos donde, por ejemplo, los tributos hayan sido cancelados (Corte Nacional de Justicia, 2020, p. 6). La misma Sala, párrafos delante, establece que en virtud del pago indebido se paga por error lo que no se debe. 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.

Sobre la procedencia del pago indebido, 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 administrativo (Código Tributario, 2022). 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 tributo (Corte Nacional de Justicia, 2021, p. 9).

Es importante mencionar que esta tesis se sustenta desde la perspectiva de la relación entre la administración y el sujeto pasivo. Esto, debido a que la relación Administración tributaria/contribuyente no es una relación entre iguales y, por ello, no podría aplicarse de forma supletoria el CC. La relación Estado/contribuyente es una relación de poder, distinta a la relación entre particulares, en la cual el Estado tiene todos los medios para el cobro de una deuda y es su obligación y deber recaudarlos.

Por lo tanto, la prescripción de la obligación tributaria es, además de un modo de extinguir la obligación tributaria, es una sanción a la Administración Tributaria por su inacción en el cobro de esta. Al no existir norma que permita a la Administración Tributaria retener el pago de una obligación ya prescrita, esta no podría retener dicho pago (como una obligación natural), generándose —por tanto— el derecho del contribuyente a presentar la respectiva acción de pago indebido. Sin embargo, no existe causal en la norma tributaria que faculte establecer un pago de lo no debido, por lo que, no se sostiene esta hipótesis.

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.

3.2. Retención de lo pagado por parte del sujeto activo

El segundo criterio expone como respuesta al inconveniente legal que se generaría del pago de una 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 responsabilidad (Pérez, 2019, p. 247). Laurent, por su parte, establece que el ejercitar una acción es una facultad para el acreedor y no una obligación (1896). 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 lleva a cabo 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 acreedor (Vidal, 2013, p. 124).

Al establecer a la prescripción como forma de extinguir la acción, ante el vacío existente sobre el supuesto jurídico planteado, es necesario remitirse al CC 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 ordinarias (Código Civil, 2005, art. 2415). 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 N.º 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 admitida (2012, p. 7). En aspectos tributarios, el derecho del sujeto activo tiene el antecedente que este, en el ejercicio su facultad determinadora tiene la potestad de declarar la existencia de un hecho generador, su base imponible y la cuantía que el contribuyente debe pagar como deuda tributaria (Código Tributario, 2022, art. 87).

Con el resultado de la determinación se reconoce la potestad de cobro 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 pagado (Jiménez, 2008, p. 34).

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 desvirtuada (2012, p. 8). Valencia Zea y Ortiz Monsalve son más concisos y las definen como obligaciones sin acción. Un juez jamás podrá ordenar al deudor que pague, pero satisfecha la obligación, no se devolverá lo recibido como pago voluntario y libre del deudor (2010, p. 40).

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 ellas (2005, artículo 1486). 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 que 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 obligaciones (Alessandri, 1983, p. 39). 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 sí 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 exigirla (1978, p. 285).

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.

4. 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.

En Colombia, la prescripción en materia fiscal se encuentra reglada en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, CPACA. Este cuerpo normativo establece parámetros de la actuación administrativa por medio de normas de procedimiento y actuaciones que entidades y autoridades administrativas deben seguir en su relación con particulares.

En lo que refiere a la prescripción 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 años (Ley 1437 de 2011, 2011, art. 815). La Corte Constitucional de Colombia, en su sentencia C445/95 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 (1995).

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 el caso de Chile, el sistema legislativo en materia de tributación fiscal interna es el Código Tributario, reformado por la Ley 20.780. Esta norma define 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 Código Tributario de Chile en su artículo 201 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 impuestos (2014).

La sentencia Rol 6242-2018 de la Corte Suprema de Justicia de Chile 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 (2020, p. 16).

De igual forma, la sentencia Rol 719-2015 de la misma Corte 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 acción de cobro, no tiene sentido mantener acreencias de impuestos que se encuentran prescritos, la administración no cuenta con vías para perseguir tales deudas (Corte Suprema de Chile, 2015, p. 22).

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 especiales (1966, art. 2). Siguiendo la lógica del criterio adoptado como acertado en el presente trabajo, el Código Civil chileno establece que las obligaciones civiles prescritas devienen en naturales, dando el mismo efecto de retención que en el caso de Ecuador.

Por último, 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, modificatorias establece, en su artículo 43, que el paso del tiempo origina la prescripción de la acción de cobro de obligaciones tributarias (1995).

Por tanto, la administración carece de su facultad de recaudación una vez transurre 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 que 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, esta afecta directamente a la acción de cobro y no es necesario interpretar a la prescripción como un criterio extintivo de la obligación tributaria.

5. Conclusiones y recomendaciones

El análisis de la figura de la prescripción no se ha agotado pese a antigüedad de esta institución en el derecho. El hecho de que el plazo de prescripción en materia tributaria haya sido

recientemente formado, así lo demuestra. Sin embargo, la legislación ecuatoriana no tiene claro los efectos de la prescripción en materia fiscal.

Así, el presente estudio 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 pague 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 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.

Aun así, esta tesis puede ser refutada desde la perspectiva de la relación entre la administración y el sujeto pasivo. Esto, debido a que la relación Administración tributaria/contribuyente no es una relación entre iguales y, por ello, no podría aplicarse de forma supletoria el Código Civil.

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 en caso de existir un eventual pago.

Por ello, resulta fundamental establecer una legislación tributaria clara y precisa que evite confusiones en aspectos prácticos y perjuicios en aspectos económicos para el sujeto activo. Parece entonces que, es necesaria una reforma legislativa al CT 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.

Para terminar, es claro que el tema abordado en el presente artículo posee una infrecuente aparición en la práctica profesional. Sin embargo, académicamente se erige como un asunto de relevancia incuestionable. La prescripción, a pesar de su antigüedad, sigue siendo un punto de discusión y análisis constante. Esto determina su perdurabilidad en el sentido que, como la ciencia del Derecho en sí, continúa planteando cuestiones y desafíos que exigen una reflexión detenida en un contexto legal en constante cambio.

Referencias bibliográficas

- Alessandri, A. (1983). *Derecho Civil, Teoría de las obligaciones*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional.
- Álvarez, J. y Queralt, J. (2022). *Manual de Derecho Tributario*. Pamplona: Aranzadi.
- Aguayo, M. (2021). La prescripción tributaria de las acciones de la administración para exigir el pago, determinar la obligación tributaria y aplicar sanciones. *Revista Derecho & Sociedad*, 56, 5. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.001>
- Birocchi, I. (2017). 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, 439-484. <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/149507/146636>

- Calvo, R. y Calvo, J. (2019). *Curso de Derecho financiero*. Madrid: Thomson Reuters.
- Dittono, C. (2018). *La prescrizione*. Vicalví: Key Editore.
- Ennecerus, L. (1950). *Tratado de Derecho Civil*. Madrid: Bosch, vol. II.
- García, C. (1999). *Derecho Tributario, consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Editorial Depalma, tomo I.
- González, M. (2021). La prescripción tributaria como institución extintiva de fundamento múltiple. *Revista Crónica Tributaria*, 180 (3), 67-96. <https://dx.doi.org/10.47092/CT21.3.3>
- González, M. (2020). *La prescripción de la deuda tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Jiménez, J. (2009). Análisis de la obligación natural en el seno de la obligación jurídica. *Revista de Ciencias Jurídicas*, 120, 13-40. <https://doi.org/10.15517/rcj.2009.9778>
- Laurent, F. (1896). *Principios de derecho civil*. Santiago de Chile: Olejnil.
- López, L. *Apuntes sobre algunos aspectos tributarios fundamentales en materia de valoración aduanera (arancelaria)*. Bogotá: Tirant lo Blanch.
- Mejía, J. A. (2013). La exoneración tributaria. *Revista Tributum*, 22, 91-132.
- Ortiz, Á. y Valencia Zea, A. (1983). *Derecho Civil, Teoría de las Obligaciones*. Bogotá: Librería del Profesional.
- Pérez, I. (2019). Elementos de la prescripción de la infracción tributaria. *Revista de Derecho UNED*, 24, 231-279. <https://doi.org/10.5944/rduned.24.2019.25435>
- Pío, A. (2012). Sostenibilidad fiscal y principios en el Estado Social de Derecho. *Revista Criterio Jurídico*, 12 (1), 79-126. <https://revistas.javerianacali.edu.co/index.php/criterio-juridico/article/view/856>
- Rossignolo, D. (2015). El impuesto sobre la Renta Personal y los altos ingresos en América Latina. *Revista Hacienda Pública Española / Review of Public Economics*, 214, 115-148. 10.7866/HPE-RPE.15.3.5
- Sevillano, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: PUCP.
- Sesma, B. (2022). *Derecho Financiero y Derecho Tributario: fuentes del derecho tributario, principios constitucionales en este ámbito*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Simone, C. y Troya, J. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
- Vidal, F. (2013). Precisiones en torno a la prescripción extintiva y a la caducidad. *Revista Lex*, 11 (11), 119-128. <http://dx.doi.org/10.21503/lex.v11i11.6>
- Vidal, F. (2014). *Prescripción Extintiva y Caducidad*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
- Wilhelm, H. (1978). *Derecho Tributario, parte general*. Madrid: Derecho Financiero.

Entrevistas

- Valdivieso, G. (2023). Prescripción Tributaria / Entrevistada por Nicolás Maldonado Garcés.

Legislación

- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2005). Código Civil (CC). Codificación N.º 2005-010. Registro Oficial Suplemento No. 46 de 24 de junio del 2005.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2005). Código Tributario (CT). Registro Oficial Suplemento 38 de 14 de junio de 2005, reformado por última vez en Registro Oficial N/D de 10 de marzo de 2022.
- Asamblea Nacional de la República del Ecuador (2010). Código de la Producción, Comercio e Inversiones (COPCI), Registro Oficial Suplemento 351 de 29 de diciembre de 2010.

- 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.
- Código Tributario, Ley 830. Diario Oficial de la República de Chile de 31 de diciembre de 1966, reformado por última vez el 24 de febrero de 2020.
- Código Tributario de Perú, Decreto Supremo N.º 135-99-EF. Diario Oficial de 28 de abril de 1995, reformado por última vez el 31 de diciembre de 2020.
- Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Diario Oficial de la República de Colombia N.º 48.281 de 18 de enero de 2011.
- Resolución N.º 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.
- Resolución N.º 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. 31 de octubre de 2022.

Sentencias

- Corte Constitucional de Colombia (1995). Sentencia de 10 de abril de 1995. N.º C-445/95. <https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1995/C-445-95.htm>.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Civil y Mercantil (2012). Resolución de 31 de octubre de 2012. N.º 0075-2012.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2020). Resolución de 28 de enero de 2020. N.º 00021-2020.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2020). Resolución de 24 de agosto de 2020. N.º 000394-2018-A.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2011). Causa de 04 de mayo de 2011. N.º 57-2009.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2022). Resolución de 30 de marzo de 2022. N.º 200-2022.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2020). Resolución de 29 de mayo de 2020. N.º 91-2020.
- Corte Nacional de Justicia, Sala de lo Contencioso Tributario (2021). Resolución de 18 de marzo de 2021. N.º 120-2021.
- Corte Suprema de Justicia, Segunda Sala (2015). Sentencia de 06 de octubre de 2015. N.º Rol 719-2015. <https://juris.pjud.cl/busqueda/u?fx9u>.
- Corte Suprema de Justicia, Segunda Sala (2014). Sentencia de 13 de julio de 2020. N.º Rol 6242-2018. <https://juris.pjud.cl/busqueda/u?h8s5>.