



*El principio constitucional de igualdad en la legislación tributaria ecuatoriana  
respecto al pago de intereses*

*The constitutional principle of equality in the Ecuadorian tax legislation  
regarding the payment of interest*

*O princípio constitucional da igualdade na legislação tributária equatoriana  
quanto ao pagamento de juros*

Raúl Mauricio Parra-Vicuña <sup>I</sup>

[rparrav@ucacue.edu.ec](mailto:rparrav@ucacue.edu.ec)

<https://orcid.org/0000-0002-2511-3883>

Paola Priscila Vallejo-Cárdenas <sup>II</sup>

[pvallejoc@ucacue.edu.ec](mailto:pvallejoc@ucacue.edu.ec)

<https://orcid.org/0000-0001-9281-6979>

**Correspondencia:** [rparrav@ucacue.edu.ec](mailto:rparrav@ucacue.edu.ec)

Ciencias Económicas y Empresariales  
Artículo de Investigación

\* **Recibido:** 23 de junio de 2022 \* **Aceptado:** 12 de julio de 2022 \* **Publicado:** 26 de agosto de 2022

- I. Estudiante de la Maestría en Derecho Constitucional con Mención en Derecho Procesal Constitucional, Universidad Católica de Cuenca, Cuenca, Ecuador.
- II. Docente, Universidad Católica de Cuenca, Cuenca, Ecuador.

## Resumen

En el presente trabajo se ha fundamentado de manera teórica la relevancia que tiene el principio de igualdad establecido constitucionalmente teniendo como resultado que, ha sido pensado como una garantía de índole jurídico por medio del cual se instituyen una variedad de derechos y obligaciones comunes a todas las personas, suprimiendo cualquier forma de discriminación entre estas. La igualdad formal y material ha sido concebida de tal manera que, si bien no se admiten privilegios de ninguna índole en la creación y aplicación de la ley, no obstante, se ha considerado la existencia de diferencias propias que coexisten entre los contribuyentes, mismos que refieren a su real capacidad económica al momento de cancelar los tributos.

Se ha determinado que, en la creación de las normas tributarias el legislador posee la libertad de instituir los criterios que regirán el vínculo entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, haciendo efectiva la igualdad en la aplicación de la ley tributaria, realizando juicios de valor y exámenes de inequidad orientados a justificar de modo razonado la diferencia de trato que se realizará a la administración y al contribuyente. Habiendo realizado el estudio de las normas que contemplan el pago de intereses entre los partícipes de la relación, mediante un enfoque cualitativo se analizó que, las condiciones para el pago y restituciones debidas recíprocamente, en cuanto genere valores adicionales por concepto de intereses son distintas, regulando que el contribuyente debe cubrir los mismos desde que ha incurrido en incumplimiento o mora de su obligación contrariamente el ente público se encuentra obligado a cancelar estos valores solo si existe un reclamo de por medio y únicamente desde la fecha de su presentación, vulnerando el principio de igualdad por contemplar condiciones distintas para cubrir los valores que por concepto de intereses se generen.

**Palabras clave:** Igualdad; intereses; justicia, discriminación.

## Abstract

In the present work, the relevance of the constitutionally established principle of equality has been theoretically based, having as a result that it has been thought of as a guarantee of a legal nature through which a variety of rights and obligations common to all people, eliminating any form of discrimination between them. Formal and material equality has been conceived in such a way that, although privileges of any kind are not admitted in the creation and application of the

law, nevertheless, the existence of their own differences that coexist among taxpayers has been considered, which refer to their real economic capacity at the time of paying the taxes. It has been determined that, in the creation of tax regulations, the legislator has the freedom to institute the criteria that will govern the link between the subjects of the legal tax relationship, making equality effective in the application of the tax law, making value judgments and inequity tests aimed at justifying in a reasoned manner the difference in treatment that will be applied to the administration and the taxpayer. Having carried out the study of the rules that contemplate the payment of interest between the participants in the relationship, through a qualitative approach it was analyzed that the conditions for payment and refunds due reciprocally, insofar as it generates additional values for interest are different, regulating that the taxpayer must cover the same since he has incurred in non-compliance or delay in his obligation, contrary to the public entity, it is obliged to cancel these values only if there is a claim in between and only from the date of their presentation, violating the principle of equality by contemplating different conditions to cover the amounts generated by way of interest.

**Keywords:** Equality; interests; justice, discrimination.

## Resumo

No presente trabalho, fundamentou-se teoricamente a relevância do princípio da igualdade constitucionalmente estabelecido, tendo como resultado que foi pensado como uma garantia de natureza jurídica por meio da qual uma variedade de direitos e obrigações comuns a todas as pessoas, eliminando qualquer forma de discriminação entre eles. A igualdade formal e material foi concebida de tal forma que, embora não sejam admitidos privilégios de qualquer natureza na criação e aplicação da lei, contudo, considerou-se a existência de diferenças próprias que coexistem entre os contribuintes, que se referem à sua capacidade econômica real no momento do pagamento dos impostos. Ficou determinado que, na criação do regulamento tributário, o legislador tem a liberdade de instituir os critérios que regerão o vínculo entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, efetivando a igualdade na aplicação do direito tributário, fazendo juízos de valor e testes de iniquidade destinados a justificar de forma fundamentada a diferença de tratamento que será aplicada à administração e ao contribuinte. Realizado o estudo das regras que contemplam o pagamento de juros entre os participantes da relação, por meio de uma abordagem qualitativa foi analisado que as condições de pagamento e reembolsos devidos

reciprocamente, na medida em que gera valores adicionais de juros são diferentes , regulamentando que o contribuinte deve cobrir os mesmos desde que tenha incorrido em incumplimento ou atraso na sua obrigação, contrariamente ao ente público, fica obrigado a anular esses valores apenas se houver reclamação intermédia e apenas do data de sua apresentação, violando o princípio da igualdade ao contemplar condições diferenciadas para cobertura dos valores gerados a título de juros.

**Palavras-chave:** Igualdade; intereses; justiça, discriminação.

## Introducción

El principio de igualdad es entendido como la correspondencia o conformidad en las características, cuantía o en la forma existente entre varias personas, igualmente puede entenderse como el trato equitativo entre las personas. En esta situación la Carta Magna establece que las personas tienen derecho a un trato igualitario sin discriminación de ninguna naturaleza, esto es la igualdad reconocida a todas las personas ante la ley, determinado como un principio de orden jurídico mediante el cual se configuran una serie de derechos y obligaciones en común para todas las personas excluyendo de esta manera todo tipo de discriminaciones.

En este mismo sentido, al excluir las discriminaciones, también se excluyen privilegios de toda clase, lo que implica la igualdad formal y como consecuencia de ésta, la aplicación de la ley no debe estar condicionada a determinada persona en particular, por cuanto las leyes deben ser generales y abstractas, dirigidas a todas las personas sin distinción.

El principio de igualdad si bien se encuentra contemplado como un principio de orden constitucional; establecido y aplicado por la ley, en la realidad no necesariamente existe una verdadera igualdad material lo que conlleva en ciertos casos a un tema más formal que real si consideramos que, en materia tributaria no necesariamente existe una verdadera igualdad real, por cuanto las cargas impositivas dependen de la efectiva capacidad contributiva de los ciudadanos, volviéndose inevitable establecer ciertas distinciones entre los contribuyentes pero éstas distinciones no pueden estar alejadas de las disposiciones legales en cuanto a igualdad que se encuentra relacionada a la capacidad contributiva en el cumplimiento obligatorio de fines tributarios.

Al considerar que, el fin principal de los tributos se encuentra orientado a financiar el gasto que tiene el Estado por intermedio del cobro de los tributos, también debemos considerar que este no

constituye su único propósito sino que, también se orienta primero a financiar el gasto administrativo que tiene el Estado; y, segundo, la redistribución del capital, funciones que en el mismo sentido deben estar orientadas a cumplir el principio jurídico de justicia tributaria, según la cual existe el vínculo y el límite a los principios tributarios, que deben estar orientados a los deberes recíprocos que regulan la relación jurídica tributaria ente el Estado y los contribuyentes que se dirijan a conseguir un equilibrio de las cargas impositivas así como a las restituciones que por ley deban realizarse. En consecuencia, deriva en el cumplimiento de deberes, derechos y obligaciones recíprocas.

En este sentido, siendo el principio que rige toda actividad tributaria, la igualdad es considerada como un derecho no solo que le corresponde a la persona, sino también a una obligación que le pertenece al Estado, en la forma como ha de proceder a la redistribución de los recursos; en tal virtud, para hacer efectivo el principio constitucional de igualdad en materia tributaria, es necesaria la presencia de ciertas desigualdades.

Respecto al trato diferenciado contemplado en la ley entre los distintos sujetos de la relación jurídica en materia tributaria, si bien manifiesta que deben existir diferencias cuya existencia se torna inevitable respecto a estas desigualdades o distinciones, la Corte Interamericana de Derechos Humanos se ha pronunciado mediante Opinión Consultiva (2003) y se refiere a que no toda distinción que se realiza en el trato es violatoria al derecho que tiene las personas a ser tratadas en igualdad de condiciones, siempre que esta se encuentre fundada en una justificación lógica, objetiva y razonable. Además, que el fin perseguido sea legítimo, ya que es posible realizar distinciones, pero estas deben estar basadas en desigualdades de hecho, de no ser así, de manera efectiva se vulneraría el principio de igualdad.

En cuanto al pago de los intereses, las realidades en materia tributaria son diversas, por esta razón la normativa tributaria contempla el principio de progresividad para el recaudo de los tributos, pero en lo referente al pago y restituciones recíprocas debidas en relación a los sujetos que intervienen en la relación de índole tributario la situación se torna distinta. Su regulación está orientada a realizar un trato diferenciado entre las partes sin una justificación objetiva y razonable, concretamente en la regulación respecto al pago de intereses, al contribuyente se le exige el pago de lo que generen por un atraso o incumplimiento de una obligación tributaria desde el momento mismo en que se produce dicha situación.

Al contrario, el Estado solo está obligado a cancelar intereses de los dineros que por error le han sido cancelados y debe restituirlos; pero esta obligación según la norma se genera solo a partir del momento en el cual el contribuyente presenta su reclamo a la administración, lo que indudablemente genera una situación de trato diferenciado que vulnera el principio de igualdad y como consecuencia produce una afectación al patrimonio del contribuyente.

El problema de investigación planteado ha sido orientado a la fundamentación teórica del principio de igualdad formal y material contenida en la normativa tributaria; y, el análisis normativo y doctrinal de las distintas realidades en materia tributaria que hacen inevitable que existan diferencias entre los sujetos de la relación tributaria principalmente en el caso de que se deban realizar restituciones económicas recíprocas las cuales, ocasional que se cancelen intereses los cuales deberán ser satisfechos por quién está obligado a realizar dicha devolución sin embargo, la diferencia radica en la temporalidad de su pago entre el contribuyente y la administración tributaria, ocasionando una vulneración al principio de igualdad.

La pregunta concreta de la investigación en relación como el objetivo se direcciona a explicar si existe vulneración al principio constitucional de igualdad por cuanto la norma contenida en el Código Tributario establece un trato diferenciado entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, al contemplar de manera legal escenarios distintos a situaciones similares como es el pago de intereses desde la fecha de exigibilidad de la obligación para el contribuyente pero muy distinta situación para el ente administrador del tributo que solo se obliga a su pago desde que existe un reclamo formal, mismo que puede ser ingresado hasta después de tres años a la entrega de dineros.

Esta situación conlleva a evidenciar que la partes al encontrarse en condiciones de igualdad ante la ley para el pago y restituciones recíprocas de dinero, son apreciadas en situaciones de inequidad en la ley sin que exista una justificación para ello, lo que ocasiona vulneración al principio constitucional de igualdad.

## Marco referencial

### **El principio de igualdad formal y material establecidos en la Constitución de la República**

El principio constitucional de igualdad que se encuentra regulado en la ley, si bien es cierto no es reciente, sino nace con el surgimiento del pensamiento político en Grecia para luego ser utilizado como uno de los principales argumentos utilizados en oposición al poder del Estado, por cuanto al existir la división de clases sociales, el principio de igualdad se predicaba en oposición a los privilegios sociales del antiguo régimen, entendiéndose el establecimiento de la igualdad de condiciones entre todas las personas, esto significaba la igualdad jurídica tanto formal como material entre todos.

El principio de igualdad es entendido como la correspondencia o conformidad en las características, cuantía o en la forma existente más de dos personas, de igual manera como se entiende la equivalencia, también puede entenderse como el trato equitativo entre las personas. La igualdad legal entendida como un principio de naturaleza jurídica mediante el cual se configuran una serie de derechos y obligaciones en común para todas las personas, excluyendo de esta manera todo tipo de discriminaciones entre los sujetos. De la misma manera, como se excluyen las discriminaciones, también se excluyen privilegios de toda clase lo que implica la igualdad formal y como consecuencia la aplicación de la ley que se traduce en igualdad material lo cual implica que, no debe estar condicionada a determinada persona en particular.

Existen varios conceptos sobre igualdad, al respecto se puede hacer alusión a la igualdad como: “Correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo; trato uniforme entre similares”. (Cabanellas, 1997, p.194). Para la Real Academia Española el término igualdad constituye un mandato que reconoce a todos los individuos en igualdad de derechos y obligaciones, lo cual implica que todas las personas estamos en igualdad de condiciones y como consecuencia tratados de la misma manera, sin distinción alguna para acceder a las mismas oportunidades.

La Constitución en su artículo 1 establece que: “El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social (...)”. Los derechos fundamentales al encontrarse garantizados por la propia norma suprema, cuyo deber se encuentra contemplado en el artículo 3 que, al referirse a

los deberes primordiales del Estado en su numeral 1 dispone: “Garantizar sin discriminación alguna el efectivo goce de los derechos establecidos en la Constitución y en los instrumentos internacionales (...)”.

La Constitución en el numeral 2 del artículo 11 dispone que: “Todas las personas son iguales y gozarán de los mismos derechos, deberes y oportunidades” prohibiendo así, todo tipo de discriminación; sea esta directa, que tiene por objeto establecer normas con carácter selectivo, o indirecta, cuya finalidad es el resultado de perjudicar o invalidar el reconocimiento, gozo o disfrute de los derechos.

Relacionada a la normativa constitucional enunciada, la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 7 dispone que todas las personas gozan de igualdad ante la ley; y, poseen sin ninguna distinción, derecho al amparo de la ley. (Naciones, Unidas, 1948). Por su parte, el numeral 4 del artículo 66 de la norma suprema en lo referente a los derechos de libertad, establece la garantía de protección a los ciudadanos en igualdad de condiciones, mismas que se encuentran reguladas por la ley para hacerla efectiva en la realidad sin hacer diferencias de ninguna naturaleza.

El concepto de igualdad lo podemos entender desde dos puntos de vista, la igualdad formal esto es, la igualdad contemplada dentro del ordenamiento jurídico; y, la igualdad real o, igualdad frente la ley, supone que la ley no puede contener disposiciones discriminatorias o arbitrarias entendidas como el trato distinto a personas que se encuentran en igualdad de condiciones. En este sentido, la igualdad constitucional obliga al Estado a reconocer que todos poseemos los mismos derechos, deberes y oportunidades. En esta virtud, el derecho que se reconoce a todas las personas de ser tratadas igual contiene, no sólo la igualdad normativa sino de la misma manera un tratamiento idéntico en la aplicación de la normativa vigente.

Ismael M. Aráuz Ulloa (1999), al abordar el tema del principio de igualdad ante la ley expone: A pesar de que en los orígenes del constitucionalismo el principio de igualdad se identificaba estrictamente con el de legalidad y sólo la actuación ilegal de poder lo infringía, hoy en día y como consecuencia de una mayor sensibilidad a las desigualdades el derecho a la igualdad comienza a ser comprendido también como derecho frente al legislador, cabe distinguir en consecuencia, entre un derecho a la igualdad en la ley, como derecho frente al legislador, o más propiamente frente al poder que emana de la norma y un derecho a la igualdad ante la ley o en la aplicación de ésta. (p.34)



Por otro lado, la igualdad en la aplicación de las normas legales se debe entender como la eliminación en todo tipo de privilegios, no significa que no se pueda hacer diferencias, pero si existe alguna diferencia en el trato debe estar fundada en una razón lógica que justifique esta distinción a lo cual se podría considerar la base de igualdad material resultando difícil sostener y hablar de igualdad mientras existan normas que consagren de alguna forma diferencias en el trato que debe existir entre lo formal y lo material de la norma, y que provoquen la privación de ciertos beneficios así como del ejercicio legítimo de derechos en lugar de promover la igualdad de oportunidades a las personas.

En referencia a este enunciado Terán Suarez (2014) en su trabajo, “Principios Constitucionales y Jurídicos de la Tributación”, citando a Rodolfo R. Spisso, manifiesta que: “Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, sin que ello signifique influir mediante tratamientos diferenciados ante situaciones de desigualdades de hecho que impiden el disfrute de esos derechos que la ley concede”. (p.118)

Considerando lo enunciado por Terán, hay que tener en cuenta que, otro de los principios básicos ligados a la igualdad es la generalidad, requisito indispensable para que se dé cumplimiento con la norma de igualdad formal; es decir, igualdad ante la ley, sin ser admitido hacer diferencia o distinciones de ninguna naturaleza. Este criterio expone la existencia de normas jurídicas que contengan disposiciones claras que aseguren, la existencia de un principio de carácter general esto es, todas las personas deben ser tratadas iguales ante la ley; y, partiendo de este principio la coexistencia de una prohibición de realizar cualquier distinción arbitraria que se encuentre basada en circunstancias concretas.

El régimen tributario lo cual es materia de estudio, se encuentra regulado por el principio de igualdad, siendo su aplicación obligatoria y generalizada al estar establecido constitucionalmente. En su sentido formal, se apoya en el concepto de equivalencia entre los ciudadanos pues todos gozan de los mismos derechos y tienen las mismas obligaciones cuya aplicación elimina toda forma de discriminación y propone trato análogo a todos los asociados. (Patiño, p.112)

Considerados éstos principios se debe tener en cuenta que, las leyes han de ser generales e indeterminadas dirigidas a todas las personas, sin hacer distinción entre ellas ni miramientos en razón a su situación o aptitud, deben incluir en su regulación todos los bienes, patrimonio y personas, constituyéndose en su condición principal con el fin de impedir cualquier tipo de discriminación. Al respecto Terán Suarez (2014) citando a Javier de Luca manifiesta que:

El principio de igualdad requiere un trato equitativo a todos los sujetos pasivos, en igualdad de condiciones sin que exista beneficios o gravámenes en función de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación Política, origen social, posición económica, nacimiento, existencia jurídica, patrimonio, etc. (p.119)

Todos los ciudadanos son iguales ante la ley; y, en esta virtud todos están en idénticas condiciones ante los tributos, partiendo de esta consideración no se puede confundir con la igualdad matemática que se la entiende como el aporte de los contribuyentes para financiar el gasto público con el mismo valor, lo que indudablemente conllevaría a cometer injusticias. Por el contrario, se la debe concebir desde el punto de vista de las realidades individuales, atendiendo en cada caso concreto las desigualdades coexistentes entre ellos en virtud de sus realidades económicas.

Víctor Uckmar (2002) sostiene que la igualdad ante las cargas fiscales puede ser comprendida desde dos sentidos:

a) En sentido jurídico, como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, raza y de religión, de manera que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal; y, b) En sentido económico en la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, entendido en términos de sacrificio y en relación con la capacidad contributiva de cada uno. (p. 59)

Este principio implica que el sistema tributario no puede aceptar privilegios; sin embargo, tanto para la creación como para la aplicación de las normas tributarias debe tomarse en cuenta las diferencias existentes entre los contribuyentes considerando su aptitud para contribuir. De este modo las exenciones tienen que ser aplicadas en función de la capacidad contributiva y en una tarifa enmarcada dentro de la política de redistribución, subsistiendo la prohibición de discriminación. (Troya J. , 2004)

Del mismo modo, la igualdad tiene que ser considerada en su aplicación como el trato similar que un colectivo, estado, sociedad, compañía, grupo o individuo le brinda a las personas sin que intervenga ningún tipo de distinción en razón de su etnia, género, grupo social, capacidad económica u otra condición que se oriente a realizar diferencias, constituyéndose en la ausencia de cualquier tipo de discriminación.

No es cuestión de considerar solamente la igualdad ante la ley atendiendo su sentido únicamente formal, por el contrario partiendo del principio de legalidad lo que se debe buscar es la igualdad

en los hechos, todos los ciudadanos deben tener la oportunidad de conseguir de manera efectiva los derechos contemplados en la Constitución, concretamente en el artículo 66 numeral 4 en el que se reconoce el derecho a la igualdad formal, igualdad material y no discriminación. (Constitución de la República del Ecuador, 2008)

En esta referencia de igualdad ante la ley, la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos en su artículo 24 establece: “Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”. (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1978). La Corte Interamericana de Derechos Humanos al emitir su opinión consultiva OC – 18/03 de fecha 17 de septiembre de 2003 que fuera requerida por los Estados Unidos Mexicanos, al realizar su análisis del principio de igualdad y no discriminación, contempla:

83. La no discriminación, junto con la igualdad ante la ley y la igual protección de la ley a favor de todas las personas, son elementos constitutivos de un principio básico y general relacionado con la protección de los derechos humanos (...). (p.103)

No se pueden afectar personas o bienes, de manera particular adoptando un carácter discriminatorio o peor aún persecutorio contra persona alguna, en el sentido que la ley debe buscar la forma de equiparar las condiciones particulares de cada uno a través de las distintas disposiciones normativas, sin que sea permitido efectuar distinciones no contempladas en la propia ley. En este sentido, siendo el principio que rige toda actividad tributaria, la igualdad considerada como un derecho, no solo que le corresponde a la persona sino también atañe a una obligación del Estado en la forma de proceder a la redistribución de los recursos. En tal virtud, para hacer efectiva la aplicación del principio de igualdad, es necesaria la presencia de ciertas desigualdades.

La igualdad en materia tributaria no debe ser entendida como igualdad matemática, esto es, determinar que todos paguen la misma cantidad como contribución, la igualdad supone cuando menos, el valor proporcional a la capacidad o aptitud económica del contribuyente, existiendo autores que sustentan que la igualdad entre los contribuyentes que se encuentren en una posición de igualdad relativa únicamente se conserva si dicha situación de uno respecto del otro no cambia después del pago de sus impuestos, exigiendo una tributación progresiva de forma tal que uno y otro observen un sacrificio proporcional en relación con la utilidad procedente de sus respectivos niveles de renta.

Tenemos por un lado que, la igualdad contemplada en la ley presupone la obligatoriedad de aplicación de la ley de igual manera a todas las personas, además todos los ciudadanos tienen derecho a ser protegidos por la ley en igualdad de condiciones, restringiendo todo tipo de prohibición a las personas por cualquier circunstancia. Por otro lado, la igualdad material o igualdad real se convierte en el derecho a la igualdad legal; en consecuencia, la no discriminación en las concretas relaciones sociales, impidiendo así que se provoquen diferencias y haciendo efectiva la garantía real de los derechos, promoviendo las condiciones necesarias para que los individuos y los colectivos puedan ejercer sus derechos sin obstáculos, teniendo como finalidad reivindicar situaciones históricas de discriminación a la que han estado expuesto determinados grupos sociales.

La igualdad y no discriminación conlleva a la garantía y respeto a los derechos; y, en esta virtud el Estado asume el compromiso y obligación de proteger el libre goce y disfrute de los derechos sin distinción alguna, al encontrarse estos principios contemplados en diversos instrumentos internacionales; su regulación implica el compromiso de los estados de respetarlos, asumiendo la obligación de no incorporar dentro de normativa propia ninguna norma que conlleve situaciones orientadas hacia un trato diferenciado entre las personas; y, de existir las deberían ser eliminadas.

### **Trato diferenciado entre los sujetos de la relación jurídica tributaria**

A la relación jurídica se la puede entender como aquella existente entre dos o más personas, de la cual nace un vínculo jurídico que contendrá necesariamente derechos y obligaciones recíprocas entre sí esto es, la forma en cómo se han de modular y concebir los efectos que producen las normas jurídicas al momento de su aplicación a los sujetos de la relación de conformidad a principios normativos adecuados en relación a su naturaleza económica.

Tomado en consideración al concepto que se aplica, en cuanto a la relación jurídica se trata de la igualdad en la capacidad económica, lo cual se traduce en la igualdad en la capacidad contributiva, así como a la libertad que se le otorga al legislador de establecer criterios en cuanto a materia tributaria, queda a su libre arbitrio establecer el razonamiento de igualdad que deberá aplicarse en esta relación, para lo cual deberá realizar juicios de valor mínimos y elaborar el examen de inequidad en la diferencia de trato entre administración y contribuyente, todo esto aplicado al criterio de razonabilidad. (Rodríguez, 2011)

En el artículo 1 del Código Tributario Ecuatoriano se encuentran reguladas las relaciones jurídicas existentes entre los sujetos activo y pasivo de la relación tributaria, normas que son aplicables a todo tipo de tributos, así como a todas las circunstancias derivadas de estos, entendida esta relación que deriva de la obligación tributaria que de la misma manera se encuentra regulada en el artículo quince del Código Tributario, conceptualizando la obligación como el vínculo jurídico personal, vigente entre el Estado a través de las distintas administraciones tributarias como entes acreedoras de los tributos en sus relaciones con los contribuyentes o responsables.

Miguel Ángel Larrosa Amante (2003), en su guía de trabajo para los textos de apoyo del curso “Relación Jurídica y Derechos Subjetivos” en el proyecto de Capacitación inicial y continua de Operadores Jurídicos de San Salvador, nos refiera un concepto de lo que se debe entender por relación jurídica y manifiesta:

Convendrá hacer alguna puntualización al concepto de relación jurídica desde el punto de vista del contenido de la relación. Goza de algún favor de la doctrina más reciente la idea de que la relación jurídica aparece formada por la correlación entre un poder jurídico o derecho y un deber jurídico u obligación. Existe una relación jurídica donde una persona es titular de un derecho y, al mismo tiempo, otra persona tiene un deber frente al titular de ese derecho. (pág. 8)

La Corte Interamericana, así como la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, han desarrollado una considerable jurisprudencia en torno al principio de igualdad y no discriminación, en estos antecedentes jurisprudenciales han sido analizados los motivos que se encuentran prohibidos para realizar cualquier acto discriminatorio, estableciendo estándares que se deberían utilizar ante situaciones presentes en estos casos.

La Convención Americana sobre los Derechos Humanos en el numeral uno del artículo uno contempla que, los Estados que son parte de la convención se obligan a observar los derechos y libertades de las personas y proteger su libre e íntegro ejercicio, estableciendo una serie de parámetros de prohibición de discriminación que se basen en condiciones particulares como: raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social. (Convención Americana Sobre Derechos Humanos, 1978)

La Corte Interamericana hizo un cambio en las motivaciones para la prohibición de discriminación, haciendo referencia entre otros a la “situación económica” en lugar de “posición

económica”, todo cambio debe contener una explicación de las causas que lo motivaron, tratándose de la materia de Derechos humanos hay que considerar cuales son los objetivos y el fin que persigue la Convención Americana, así como su natural evolución en el tiempo. (Dulitzky, 2014)

Ariel Dulitzky (2014), en su artículo respecto a la Igualdad y no Discriminación, en el que analiza fallos jurisprudenciales desarrollados por la Corte Interamericana y la Comisión Interamericana de Derechos Humanos en torno a este principio, aludiendo a los criterios que han sido desarrollados por la Corte para realizar un trato diferenciado indica que se debe razonar para poder determinar cuándo se está frente a éste o, a cualquier otro tipo de criterio, al respecto refiere:

Al explayarse, la Comisión vuelve a exigir un análisis de manera concienzuda y pormenorizada de toda restricción fundada en alguna de las categorías del artículo 1.1 de la Convención Americana. Y resumió de esta manera el test al que se someten estas situaciones: “se debe demostrar que dicha restricción está basada en un objetivo estatal imperioso o urgente, que es técnicamente adecuada para lograr ese fin y que éste no puede ser alcanzado por un medio alternativo menos lesivo. Cuando no se pueda acreditar fehacientemente que la restricción cumpla con todos esos requisitos, la misma será inválida porque se asienta exclusivamente en el prejuicio. (p.21)

El principio de razonabilidad está ligado al principio de proporcionalidad en virtud de que, éste es una consecuencia de aquel, los dos principios se encuentran orientados a un objetivo en común que es impedir la arbitrariedad, mediante estos principios se consigue establecer, si determinada actuación del Estado, corresponde jurídicamente a la opción más adecuada para llegar a un fin determinado esto es, se puede determinar en base a un juicio de proporcionalidad, la intensidad de la acción estatal, en otras palabras, es necesaria la existencia de razones relevantes que justifiquen cualquier tipo de distinción o discriminación el momento en que se estudia una disposición que genera un privilegio.

El Tribunal Supremo de Justicia de Venezuela estableció: a) la necesidad de la probanza plena de la justificación, probadamente necesarísimo y probadamente eficaz para el objetivo importante, necesario e indispensable; b) la necesidad fundamental, cuya realización se hace necesaria de la exigencia de la condición discriminatoria requerida; c) el carácter predictor que tal condición posee para alcanzar ambas necesidades, mediante métodos profesionalmente probados y

aceptados; y, d) la imposibilidad de alcanzar los objetivos señalados sin el establecimiento de la condición discriminatoria y la inexistencia de otro medio, vía o condición mediante el cual sería sustancialmente efectivo alcanzar tales objetivos, sin incurrir en la situación discriminatoria prohibida o menos discriminatoria que la derivada de la condición de igual naturaleza alegada. (Dulitzky, 2014, p.22)

### **El pago de intereses entre los sujetos de la relación jurídica tributaria**

Se consideran sujetos aquellos que intervienen dentro de una relación jurídica tanto al sujeto activo que corresponde al Estado como ente acreedor del tributo, a través de las distintas administraciones tributarias; y, al sujeto pasivo considerando a las distintas personas naturales o jurídicas que, conforme a la ley están obligadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias sean éstos en calidad de obligados directos o en calidad de responsables, una vez configurado el hecho generador. (Código Tributario, 2005)

Respecto al pago de intereses entre los sujetos de la obligación tributaria, necesariamente se debe remitir al nacimiento de la obligación y sobre todo a su exigibilidad, así se encuentran contemplados en los artículos 18 y 19 del Código Tributario, pues establecen que, su nacimiento se da cuando se cumple con los presupuestos legales y su exigibilidad procede en la fecha que la ley ha establecido, este nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias se extinguen con el pago de la misma en la formas y bajo los requisitos contemplados en la legislación tributaria.

Para que nazca y sea exigible toda obligación debe considerarse un principio fundamental en la tributación para la creación de impuestos, la capacidad contributiva mismo que, a pesar de no estar contemplado dentro del artículo número 300 de la Constitución de la República junto con otros principios contemplados dentro del régimen tributario, como son, principios de equidad, suficiencia recaudatoria, progresividad, entre otros, no significa que al no incluirlo dentro de la disposición constitucional enunciada no sea de relevancia y tenga que ser considerado por parte del legislador para la creación de nuevos tributos.

La relación de la capacidad contributiva con la igualdad y generalidad existe en el sentido de, si todos somos iguales ante la ley, de la misma manera todos somos iguales ante los tributos, considerando necesariamente la capacidad contributiva de cada persona, lo que implica otra relación con el principio de progresividad en virtud de constituirse en una garantía a los derechos de las personas por dos razones: la primera que si bien decimos que todos debemos pagar los

tributos al Estado, estos no pueden ir más allá de las reales capacidades económicas de los contribuyentes; y, la segunda razón es que estas imposiciones tienen un límite, la no confiscatoriedad, pues a nadie se le puede exigir más de lo que realmente puede aportar.

Al crear nuevos tributos el Estado debe tener en cuenta este principio fundamental que se verifica en las manifestaciones de riqueza de las personas como una característica propia del contribuyente que lo ubica en la posición de ser el sujeto pasivo en el pago de las obligaciones tributarias, respetando el principio de igualdad entendiendo que, no todos se encuentran en la misma capacidad, por lo que es necesaria hacer una distinción entre ellos, este trato diferenciado de ninguna manera significa una forma de discriminación, puesto que se ceñiría a la aplicación de la mencionada igualdad material.

Con referencia al principio de capacidad contributiva, José Vicente Troya (2014) manifiesta que, éste tiene un doble alcance, lo cual significa que solamente las potenciales manifestaciones de riqueza, sean estas directas o indirectas pueden ser objeto de tributos al configurarse el supuesto fáctico contemplado en la ley para el nacimiento de la obligación de índole tributario; y, con relación a éste nacimiento, las personas adquieren la obligación de contribuir al financiamiento del gasto público de conformidad a su capacidad económica, teniendo en cuenta que el primer alcance consideramos a los tributos de manera particular, debiendo considerar las manifestaciones de riqueza, el no considerar esta situación, devendría en la inconstitucionalidad del tributo; el segundo alcance refiere a la aptitud económica de los contribuyentes esto es, su potencial contributivo, no condiciones específicas en particular.

El pago es una de las formas de extinguir la obligación tributaria conforme tenemos contemplado dentro del artículo 37 del Código Tributario, pero en ciertos casos puede suceder que, por un acto de determinación tributaria o, por la propia declaración de los contribuyentes se cometen errores de los cuales resultan valores en favor del contribuyente, en unos casos puede tratarse de errores de cálculo que se traducen en pago en exceso; o en otros errores en la configuración del hecho generador que ocasionarían valores indebidamente pagados.

Estos conceptos se encuentran contemplados en los artículos 122 y 123 del Código Tributario.

Respecto al pago indebido:

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



hecho generador. En iguales condiciones, se considerará pago indebido aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal.

En sentido estricto, se puede manifestar como lo que una parte recibe sin que exista una causa que explique la entrega de valores que no correspondían, pudiendo originar el incremento patrimonial de una de las partes de la relación jurídica en perjuicio de otra, sin embargo, la ley prevé procedimientos para restituir los montos incorrectamente percibidos, en el ámbito tributario esta entrega al no corresponder a una obligación de índole contractual no conlleva su obligatoriedad en virtud de no surgir de manera voluntaria entre las partes involucradas porque en sentido estricto un pago de aquello que no se debe, en esencia no corresponde a un pago propiamente dicho.

Si el origen tampoco deriva de una obligación legal o lo que es más se entrega fuera de la medida contemplada en la ley, se debe considerar que el Estado por intermedio de sus administraciones tributarias no puede incrementar su patrimonio en menoscabo de los recursos de sus contribuyentes originando de manera paralela a la entrega de dineros la responsabilidad de restitución por parte del ente público. En lo que respecta al pago en exceso está contemplado en el artículo 123 que señala: “Se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible”. (Congreso Nacional, 2005)

La normativa tributaria busca asegurarse que la recaudación del valor resultante de la configuración del hecho generador este acorde a la normativa legal vigente esto es, la base imponible y cuantía del tributo que debe satisfacer el contribuyente, en las distintas formas de pago establecidas en la ley, puede suceder que, como se ha manifestado, producto de la liquidación del tributo se puedan cometer errores y realizar pagos que excedan el valor real de la obligación constituyéndose en ingresos no debidos y que son entregados al estado, siendo este el caso, dichos valores deben ser restablecidos en virtud de que la administración tributaria está obligada a recibir solo los valores que por pago de tributos en aplicación al principio de legalidad, éstos pagos se encuentren establecidos en la ley, en las condiciones y cumpliendo los requisitos que la propia normativa contempla para el caso.

Conforme a las disposiciones normativas enunciadas podemos colegir que, al existir valores que les corresponde a los contribuyentes e incumbe a la administración tributaria la obligación de restituir, debería aplicarse la norma por igual indistintamente del sujeto que se encuentra obligado

al pago de una obligación, es en este punto que la norma difiere entre sujeto activo y pasivo pues por un lado cuando se trata del contribuyente que sea obligado a cumplir con la imposición tributaria, su atraso o incumplimiento le genera el deber de cancelar intereses que se causan desde la fecha en que debió cumplir con su obligación, muy distinta la aplicación de la norma cuando se trata del Estado el que se encuentra obligado a restituir valores pues dicho valor no genera intereses sino desde el momento en que se ha presentado un reclamo; y, así se encuentra contemplado dentro de la normativa tributaria. Al respecto el artículo 21 dispone:

Intereses a cargo del sujeto pasivo. - La obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente a la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, desde la fecha de su exigibilidad hasta la de su extinción. (...)"

Los recursos que obtiene el Estado como consecuencia de una sanción patrimonial en virtud del incumplimiento en el tiempo y/o medida legal de las contribuciones que por ley están obligados a realizar los sujetos pasivos, dan como resultado que se deba cubrir con prestaciones pecuniarias adicionales la falta o demora en el cumplimiento de sus deberes formales, considerando que la disposición legal contempla el pago del interés desde la fecha que resulta exigible hasta su extinción como un resarcimiento que debe realizar el particular a la sociedad por el hecho de haber privado al Estado de los recursos necesarios que debían ser destinados a la satisfacción de las necesidades sociales. En lo que respecta a los intereses a cargo del sujeto activo el artículo 22 del Código Tributario, establece:

Los créditos contra el sujeto activo, por el pago de tributos en exceso o indebidamente, generarán el interés equivalente a la tasa activa referencial para noventa días establecida por el Banco Central del Ecuador, señalado en el artículo anterior desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido." (Código Tributario, 2005)

Los pagos que debe realizar el Estado por los valores obtenidos en demasía tienen el carácter de compensatorios fundamentados en la demora de su restitución entendiéndose esta compensación como una indemnización realizada por haber distraído de manera injusta dineros de los contribuyentes un determinado tiempo. En estas disposiciones se hace una diferencia entre los distintos sujetos de la obligación tributaria, considerando únicamente el pago de intereses en

favor del sujeto activo desde que la obligación se torna exigible, sin considerar esta misma situación con respecto al contribuyente en el ejercicio de sus derechos.

De esta misma manera, en estas disposiciones normativas se puede observar que existe un trato diferenciado que atribuye la norma tributaria, en lo que tiene relación al pago de intereses de una obligación que debe ser satisfecha por una de las partes de la relación jurídica, no se podría aseverar que se aplica la igualdad determinada como un principio de orden constitucional, establecido y aplicado por la ley, en estas disposiciones normativas no necesariamente existe una verdadera igualdad material constituyéndose en ciertos casos más un tema formal que real.

El artículo 123 ya enunciado en torno al pago en exceso refiere que “La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen (...)” (Código Tributario, 2005), pero al considerar que el artículo 305 del código invocado regula un plazo de tres años para la presentación del reclamo de lo indebidamente o excesivamente cancelado desde la fecha en que se realizó el pago; y, esta restitución de valores que efectúa la administración tributaria genera los intereses solo desde el momento en que se presenta la solicitud para la devolución, estamos ante una norma que regula un trato diferenciado entre la administración tributaria y el contribuyente, haciendo una distinción basada en situaciones económicas que perjudica a quién por un error realizó un pago fuera de la medida legal.

Una vez procedido aceptar la petición para la devolución de los valores no debidos, la autoridad tributaria deberá emitir la correspondiente nota de crédito o restitución de dineros por los medios adecuados acotando que el término para esta restitución no debe superar los sesenta días desde la fecha de la emisión y ejecutoria del respectivo acto administrativo o resolución judicial que ordena dicha devolución, pero esta devolución debería corresponder a los valores entregado por error más los respectivos intereses desde la fecha en que se realizó este pago no debido o en exceso. (Patiño, 2003) caso contrario estamos ante un trato diferenciado que ocasiona perjuicio al contribuyente sin justa causa.

La problemática surge del trato diferenciado que se otorga al sujeto activo en relación con el sujeto pasivo de la obligación tributaria en cuanto hace referencia al pago de intereses en el acatamiento de las obligaciones de índole tributario por parte del sujeto pasivo; y, la devolución

de diferencias de valores que se han generado en favor del contribuyente, y que debe sufragar la administración tributaria,

En el primer caso el contribuyente al no cumplir con su obligación de pago en el tiempo establecido en la ley, debe cancelar intereses desde que la obligación se hizo exigible, en el segundo caso, si el contribuyente tiene saldos a favor ya sea por pago indebido o pago en exceso, la administración tributaria debe devolver estos valores con los respectivos intereses, pero desde el momento en el que se presente el reclamo respectivo, lo que ocasiona una situación de injusticia si tomamos en consideración que el reclamo se puede proponer hasta después de tres años de realizado el pago, significa que durante todo este tiempo el contribuyente no percibe interés alguno por los dineros erróneamente entregados al estado y que es su obligación restituir lo cual indudablemente causa un perjuicio en su patrimonio.

En referencia al reintegro de lo indebidamente pagado Carlos Giuliani Fonrouge (1993), manifiesta:

La acción de repetición de lo pagado por tributos no deriva del código civil (...) sino de uno de los principios generales del derecho: la equidad. La acción proviene de la equidad que exige que nadie se enriquezca sin derecho a expensas de otro (...) En materia civil solo tiene lugar en los supuestos de pago por error (de hecho, o de derecho) o de pagos sin causa, en tanto que en materia fiscal esas causales corresponden a casos de excepción, (...), por lo común, en violación de principios constitucionales o en el abuso del poder tributario. La acción de repetición de tributos corresponde al derecho público, está sujeta a reglas especiales y se funda en la equidad (...) (pág. 838)

Claramente se puede evidenciar que el Estado al recibe beneficios en cuanto a percibir dineros que no le corresponden, lo cuales son utilizados hasta que se procede a reclamarlos sin embargo de esta utilización por parte del estado no se dispone que cancele ningún tipo o porcentaje de interés en favor del contribuyente, al respecto y en referencia al pago de intereses, la doctrina manifiesta:

Las obligaciones de pago de intereses tienen como característica común la de ser prestaciones accesorias. Esta es una nota dominante, así como es característica común a los intereses la de ser frutos civiles, (...) enlazados a la relación jurídica principal como el producto o la fuente productora: esto es la regla de la productividad del dinero, que se refleja en muchos preceptos de

modo positivo o negativo, aludiendo a las consecuencias de dejar un capital improductivo, retrasar el empleo por su titular o beneficiarse de esa suma un tercero.

La obligación de pagar intereses corresponde como relación jurídica derivada a la categoría lógica – jurídica conocida con el nombre de obligaciones pecuniarias (...) (Doral García de Pazos, pág. 5)

La Corte Interamericana de Derechos Humanos en su opinión consultiva OC – 18/03, (2003) refiere que no toda diferenciación de trato es violatoria del derecho a ser tratado de manera igualitaria siempre y cuando contenga una justificación que sea objetiva y razonable y el fin que persigue sea legítimo; caso contrario, si existiría tal violación, así lo ha manifestado en los numerales 89 y 90 de su análisis:

Al examinar las connotaciones que conllevan un trato diferenciado que ciertas normas consiguen dar a sus destinatarios, es importante hacer referencia: “no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana”. En este sentido, la Corte Europea de Derechos Humanos indicó que sólo es discriminatoria una distinción cuando “carece de justificación objetiva y razonable”, pudiendo instituirse distinciones, fundadas en desigualdades de hecho, que constituyen un instrumento para la protección de quienes deban ser protegidos, (...) (pág. 105)

Siendo importante examinar los razonamientos que admitan establecer si una diferencia de trato, vulnera el derecho a la igualdad, se puede manifestar que éste se viola si la desigualdad adolece de justificación objetiva y razonable valorada en correspondencia con la intención y sus efectos generados, la diferencia de trato para el ejercicio de un derecho determinado en la Convención Americana de Derechos Humanos no sólo debe buscar un fin legítimo, es violado de igual manera en el momento de no establecer claramente que no existe un vínculo razonado de proporcionalidad entre los medios empleados y el fin que se busca conseguir. (págs. 105-106)

A decir de José Vicente Troya (2014), en cuanto a la potestad y los fines que persigue la normativa tributaria, se debería distinguir la potestad de creación de la norma tributaria que es una facultad exclusiva del legislador, de la potestad de aplicación que es una atribución exclusiva de la administración tributaria de aquí parte la diferencia entre lo formal y lo material, el principio formal de igualdad entendida como la declaración que no necesariamente se ajusta a la realidad equiparando en el trato los resultados que obtienen los sujetos de derechos.

Gabriel Santiago Galán Melo (2013) en su obra, la igualdad Jurídica y la no discriminación en el Régimen Tributario al referirse a la generalidad, igualdad y sobre todo la no confiscatoriedad, citando a José Ferreiro Lapatza, manifiesta:

El principio de generalidad puede formularse de la siguiente forma: todos deben soportar las cargas tributarias. El principio de igualdad añade: todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios pueden pues, resumirse en esta breve afirmación: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos. No deben existir privilegios ni tratos diferenciados.” (págs. 66 - 67)

Si bien todos los ciudadanos deben contribuir a mantener las cargas fiscales de acuerdo con sus reales capacidades, la abstracción en la generalidad de los tributos se encuentra limitada en cuanto éstas no pueden sobrepasar la actual condición financiera de los obligados, consecuentemente su límite se basa en la no confiscatoriedad el momento de cumplir con el pago; los montos que recolecten las administraciones tributarias no deben estar encaminados solamente con fines recaudatorios para el cumplimiento de objetivos tomando como base la configuración de cada tributo con independencia de condiciones particulares de los individuos sino, deben buscar configurar el efectivo gravamen que debe soportar el contribuyente sin afectar su patrimonio por lo tanto la generalidad en la imposición tiene como límite la no confiscación.

Al respecto el autor Miguel Carbonell (2003) refiriéndose a la igualdad manifiesta que, la igualdad es un concepto complejo, que atañe por igual a diversas áreas de las ciencias sociales. Ha sido estudiado lo mismo por la economía, la política, la sociología, la antropología y el derecho... Aparte de que el derecho a obtener un trato igual (en sus diversas manifestaciones) está protegido como tal en la mayor parte de las constituciones contemporáneas, dicho trato se convierte en la práctica en un prerrequisito para el disfrute efectivo de muchos otros derechos.

En lo tributario, el principio de igualdad tiene especial relevancia en cuanto al principio de equidad y proporcionalidad, que tienen relación directa con ciertas diferencias entre los contribuyentes, principalmente en el ámbito económico, tratando de manera igual a quienes se encuentran en situaciones similares, pero diferente de aquellos que cuentan con situaciones distintas económicamente pues, no sería posible desconocer las diferencias económicas y contributivas existentes entre los contribuyentes.

Por su parte la equidad comprende la condición que radica en otorgar a cada uno lo que se merece en consideración a sus méritos o circunstancias, sin beneficiar en el trato a una persona en

perjuicio de otra. Según Guillermo Cabanellas (1997) lo define como igualdad y conformidad entre una cosa y aquello que le es propio adecuándola a su naturaleza íntima.. Expresada también como la Justicia del caso concreto “La equidad a diferencia de la justicia, toma en cuenta un sentido humano que debe tener el Derecho, prevaleciendo, frente a las consideraciones normales y regulares, las circunstancias del caso concreto.” (Diccionario Jurídico Espasa, 2001, p.647)

El pago de los tributos tiene como finalidad el sostener el gasto público, de ahí que tenga como una de las finalidades la recaudación para cumplir con sus obligaciones y estas son la prestación de servicios más no solamente es esta prestación, sino que también sirve como una herramienta de política fiscal en las cuales el estado tiene la obligación de intervenir en beneficio colectivo.

Así manifestado como la principal finalidad de los tributos desde su nacimiento que se orienta a financiar el gasto público a través del cobro de los impuestos, éste no constituye su único propósito ya que también están orientados a cumplir dos funciones, la primera: financiar el gasto público; y, la segunda: redistribuir la riqueza, de la misma manera deberán estar orientados a cumplir el principio jurídico de justicia tributaria, según la cual se presenta una relación y se establecen los límites a los principios tributarios, los cuales deben orientarse al cumplimiento de deberes recíprocos regulados por la relación jurídica tributaria ente el Estado y los contribuyentes que se dirijan a conseguir un equilibrio de las cargas impositivas así como a las restituciones que por ley deban realizarse, en consecuencia, deriva en el cumplimiento de deberes, derechos y obligaciones recíprocas.

La justicia debe comprenderse en su sentido habitual, como representación de una de varias virtudes de los organismos sociales, sin confundir a la justicia con la concepción de una sociedad buena, sin embargo, debemos entender que la igualdad constituye un aspecto de la justicia, considerados como principios asociados.

La idea de justicia puede expresarse mediante dos elementos como son: primero, cada individuo que interviene en una práctica, o que se ve perjudicado por ella, tiene igual derecho a la más extensa libertad compatible con una similar aplicada para todos; y, segundo, las desigualdades resultan arbitrarias, a menos que se pueda razonablemente esperar que redunden en provecho de todos, y siempre que las situaciones y cargos a los que están anexas, o desde los que puede obtenerse, sean asequibles a todos. Estos principios articulan la justicia compuesta por tres ideas: libertad, igualdad y recompensa por servicios que aporten al bien común. (Rawls, 2003).

Del análisis cualitativo de la normativa tributaria se puede deducir que, dichas disposiciones contienen reglas que orientan a la consecución de fines recaudatorios, sin embargo en cuanto al incumplimiento de los deberes formales por parte del contribuyente se contemplan sanciones pecuniarias que están enfocadas a la exigencia del pago en los plazos legalmente contemplados, de no cumplirse en éstos, la propia norma regula la exigencia de valores adicionales por concepto de intereses los cuales son considerados como una forma de reparación hacia el Estado para cubrir las descompensaciones económicas originadas por la falta de dinero en el tiempo estipulado.

Por otro lado, la situación es distinta para el sujeto activo, ya que el pago de rubros adicionales que debe realizar como restitución de dineros que percibió de manera injusta se los mira doctrinariamente como una compensación mas no como indemnización por el tiempo transcurrido desde la fecha en que se recepto dichos montos hasta el momento en que se realiza la devolución de los mismos y, solo en el caso de que exista un reclamo presentado de manera formal, lo que conlleva a evidenciar que existe un trato diferenciado sin una justa causa.

### **Metodología**

Este trabajo de investigación se realizó a través del enfoque cualitativo, para el mismo se utilizó la documentación bibliográfica, así como ley y doctrina para fundamentar el tema de la investigación. Además, es no experimental puesto que no existió la manipulación de variables. El nivel de investigación es descriptivo, puesto que ha tomado investigaciones y teorías emanadas por otros autores para dar sustento al tema investigado.

Los métodos utilizados fueron el inductivo – deductivo, partiendo de ideas generales hasta llegar a particulares con la finalidad de obtener las ideas principales. Se ha utilizado también el método dogmático –jurídico, resultó fundamental la utilización positiva de la norma para explicar todo lo relacionado con este artículo de investigación.

### **Discusión**

La discusión en cuanto al tema planteado surge del hecho de que, al encontrarse reguladas de manera distinta las condiciones de la administración tributaria y la realidad del contribuyente contemplando momentos distintos para el reconocimiento de las sumas adicionales como intereses nos encontramos ante una situación de igualdad ante la ley que es tratada de manera



desigual en la ley, lo que significa que las partes de la relación tributaria se encuentran en condiciones similares para el cumplimiento de sus obligaciones pecuniarias sin embargo al momento de su aplicación legal son consideradas de manera distinta.

Esto indudablemente exterioriza que nos encontramos frente a una situación de vulneración sin una razón objetiva al principio de igualdad establecido constitucionalmente, situación que se puede solucionar contemplando una reforma al código tributario modificando los tiempos para el pago y restituciones debidas de manera recíproca, así como sus intereses en similares condiciones y dentro de los mismos plazos.

### **Propuesta**

En virtud de lo expuesto, se propone una reforma a la normativa contemplada en el artículo 22 del Código Tributario en el que se suprima la expresión “desde la fecha en que se presentó la respectiva solicitud de devolución del pago en exceso o del reclamo por pago indebido.” Considerando la incorporación de la frase: “desde la fecha en que recibió el pago indebido o en exceso.” Reforma con la que las situaciones inequitativas que se encuentran reguladas en la normativa actual contemplarían una situación de igualdad en la aplicación de la ley que se ajustaría a la disposición constitucional.

### **Conclusiones**

En conclusión, la normativa tributaria que regula el pago de intereses a los sujetos de la relación jurídica tributaria en el pago de sus obligaciones sean estas por su nacimiento a través de la configuración del hecho generador en el caso del contribuyente o, por la restitución de valores indebidamente entregados al Estado, conlleva a realizar un trato diferenciado entre las partes sin justa causa, no tendría un razonamiento lógico jurídico que oriente a justificar dicho trato en virtud de que al contribuyente se le exige el pago de los intereses que genere el atraso o incumplimiento de una obligación tributaria desde el instante mismo en que se genera dicha situación, al contrario el Estado solo está obligado a cancelar intereses de los dineros que por error le han sido cancelados, pero esta obligación se genera solo desde que el contribuyente presenta su reclamo a la administración lo cual, si bien estas disposiciones se refieren el cumplimiento de la igualdad formal en virtud de que los dos deben reconocer el pago de

intereses, en la realidad no se corresponde con la igualdad material por el momento en que se genera dicho reconocimiento, vulnerando el principio contemplado en la Constitución de la República.

De la misma manera no se aplica el principio de justicia en el ámbito tributario si consideramos que el reclamo por parte del contribuyente se puede presentar hasta tres años posteriores a la fecha de realizado el pago, durante todo ese tiempo la administración no tiene la obligación de reconocer intereses de ninguna naturaleza, incluso una vez aceptada la petición el fisco tiene hasta sesenta días término para restituir los valores indebida o excesivamente cobrados, posteriores a la aceptación del reclamo cuya resolución administrativa o jurisdiccional se encuentren ejecutoriados; esta situación indudablemente conlleva a un trato diferenciado sin una justificación objetiva y razonable entre administración y contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones vulnerando el principio constitucional de igualdad y generando una afectación al contribuyente en su patrimonio al no recibir beneficio alguno derivado de su patrimonio.

En consecuencia, será necesaria una reforma a la normativa tributaria que garantice de manera eficiente el principio constitucional de igualdad determinando que, en iguales condiciones la administración tributaria al momento de realizar la restitución de dineros, lo haga con los intereses correspondientes desde el momento en que se le entregó valores que no le correspondían.

## Referencias

1. Aráuz Ulloa, I. M. (1999). El principio de igualdad ante la ley. *Encuentro*, (49) 31 - 37.
2. Asamblea Constituyente. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Montecristi: Registro Oficial No. 449.
3. Cabanellas, G. (1997). *Diccionario Jurídico Elemental*. Heliastra.
4. Carbonell, M. (2003). *El Principio Constitucional de Igualdad* (Primera ed.). México: Comisión Nacional de los Derechos Humanos.
5. Congreso Nacional. (29 de noviembre de 2005). *www.fielweb.com*. Obtenido de [www.fielweb.com](http://www.fielweb.com): [www.fielweb.com](http://www.fielweb.com)
6. Convención Americana Sobre Derechos Humanos. (1978). *Convención Americana Sobre Derechos Humanos*. San José.

7. Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2003). *Opinión consultiva OC - 18/13*. San José.
8. *Diccionario Jurídico Espasa*. (2001). Madrid: Espasa Calpe, S.A.
9. Doral García de Pazos, J. A. (1980). Nuevas Orientaciones sobre la Obligación de pago de intereses. *Anuario de Derecho Civil*, 48.
10. Dulitzky, A. E. (2014). El Principio de Igualdad y No Discriminación. Claroscuros de la Jurisprudencia Interamericana. 15 - 32. Obtenido de <http://www.anuariodh.uchile.cl/index.php/ADH/article/viewFile/13452/13720>>
11. Galan Melo, G. S. (2013). *La Igualdad Jurídica y la No Discriminación en el Régimen Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
12. Guiliani Fonrouge, C. (1993). *Derecho Financiero* (Vol. II). Buenos Aires: Depalma.
13. Larrosa, Miguel Angel. (2003). Relación Jurídica y Derechos Subjetivos. San Salvador. Obtenido de <https://libgen.rocks/ads.php?md5=B8B2648B03D19F74521793767F8F97E7>
14. Naciones Unidas. (1948). *Declaración Universal de los derechos Humanos*. Ginebra: Naciones Unidas.
15. Patiño, R. (2003). *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Cuenca: Coelgio de Abogados del Azuay.
16. Patiño, R. (2010). *Estado de Derechos en...: Jornadas por los 50 años del Sistema Especializado de Justicia Tributaria en el Ecuador*. Quito: Ministerio de Justicia, Derechos Humanos y Cultos.
17. Rawls, J. (2003). Justicia como equidad. *Revista Española de control externo*, 129 - 158. Obtenido de <https://dialnet.unirioja.es/metricas/documentos/ARTREV/1069286>
18. Rodríguez, A. (2011). Igualdad tributaria y tutela constitucional. Madrid. Obtenido de <http://digital.casalini.it/9788491233497>
19. Terán, J. (2014). *Principios Constitucionales y jurídicos de la Tributación*. Quito: Editora Jurídica.
20. Troya, J. (2003-2004). Tributación y Derechos Humanos. (U. A. Bolívar, Ed.) *Foro - Revista de Derecho*(2).
21. Troya, J. V. (2014). *Manual de Derecho Tributario*. Quito: Corporación de Estudios y Publicaciones.
22. Uckmar, V. (2002). *Principios comunes del derecho constitucional Tributario*. TEMIS.

© 2022 por los autores. Este artículo es de acceso abierto y distribuido según los términos y condiciones de la licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>)