

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Postgrados

**El Régimen de Impugnaciones Administrativas en el Sistema Tributario
Ecuatoriano**

Juan Ignacio Maldonado

Doctor Alberto Wray, Director de Tesis

Tesis de grado presentada como requisito
para la obtención del título de Magister en Derecho Administrativo

Quito, enero de 2013

UNIVERSIDAD SAN FRANCISCO DE QUITO

Colegio de Postgrados

HOJA DE APROBACIÓN DE TESIS

**EL RÉGIMEN DE IMPUGNACIONES ADMINISTRATIVAS EN EL
SISTEMA TRIBUTARIO ECUATORIANO**

Dr. Alberto Wray

Director de Tesis

Dr. Edgar Neira Orellana

Miembro del Comité de Tesis

Dr. Juan Pablo Aguilar

Miembro del Comité de Tesis

Dr. Javier Robalino Orellana

Director de la Maestría en Derecho Administrativo

Dr. Luis Parraguez

Decano del Colegio de Jurisprudencia

Víctor Viteri B., Ph.D.

Decano del Colegio de Posgrados

Quito, enero de 2013

© DERECHOS DE AUTOR

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

Asimismo, autorizo a la USFQ para que realice la digitalización y publicación de este trabajo de investigación en el repositorio virtual, de conformidad a lo dispuesto en el Art. 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior.

Firma:

Nombre: Juan Ignacio Maldonado C.

C.I: 17077792774

Fecha: Quito, enero de 2013

A Caridad y Antonia

RESUMEN

El régimen de impugnaciones administrativas que se aplica en Ecuador para las relaciones tributarias se encuentra vigente más de treinta años. A pesar de haber sido elaborado de manera técnica y correcta, debido a una falta de comprensión de varias instituciones, así como algunas reformas posteriores hacen necesaria una revisión que permita la implantación de un sistema imparcial que beneficie y dé seguridad a las partes de la relación jurídica tributaria.

ABSTRACT

The administrative challenges system that applies in Ecuador for tax relations is in effect for over thirty years. Although this was developed with a technical and accurate manner, a misunderstanding of various institutions, as well as some later reforms, makes necessary a review to enable the implementation of a fair system that benefits and provide security to the parties in the tax law relationship.

ÍNDICE

	PÁGINA
INTRODUCCIÓN	13
CAPÍTULO I	
LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL FENÓMENO TRIBUTARIO	17
1.1.-Especialización del Derecho Tributario	17
1.2.- El tributo como parte del estudio de las Finanzas Públicas	18
1.3.- Estudio del tributo desde lo jurídico	21
1.4.- La especialización aprehendida en el Código Tributario ecuatoriano	25
CAPÍTULO II	
PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO COMO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN	29
2.1.- Procedimiento Administrativo	29
2.2.- Procedimiento Administrativo en Ecuador	32
2.3.- Importancia del procedimiento administrativo para la gestión tributaria	36
CAPÍTULO III	
REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS POR LA PROPIA ADMINISTRACIÓN	40

3.1. Importancia del sometimiento de la Administración al Derecho para la legitimidad de las actuaciones administrativas	40
3.2. La Administración no es infalible, necesidad de un contralor de legalidad	44
3.3. Motivos para revisar y la imposibilidad de revisar actos por cuestiones de oportunidad en la gestión tributaria	46
3.4. Generalidad del término revisión. Alcance de la potestad revisora	48
3.5. Competencia e iniciativa para revisar los actos en sede administrativa	52
CAPÍTULO IV	
IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA	54
4.1.-Derecho de petición.	54
4.1.1.-Necesidad de tener medios organizados para reaccionar contra el ejercicio contrario a derecho del poder	54
4.1.2.-Importancia en el presente del derecho de petición	57
4.1.2.1. Aplicación del derecho de petición en las normas y jurisprudencia ecuatoriana	60
4.1.3.- Vinculación del derecho de petición al procedimiento administrativo de impugnación	65
4.1.3.1. Derecho de petición y oficialidad del procedimiento administrativo de Impugnación	66
4.1.3.2. Restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario	67
4.2. Impugnación administrativa	70
4.2.1 Naturaleza de los recursos administrativos	70

	10
4.2.2.-Naturaleza Declarativa y Revisora del Recurso Administrativo	72
4.2.3.- Búsqueda de la Imparcialidad en el Procedimiento Administrativo de Impugnación frente a la auténtica imparcialidad del juez	75
4.2.4.-La resolución de reclamos como función administrativa materialmente distinta a la jurisdiccional	79
4.2.5.-Argumentos errados a partir de la distinción de la resolución de reclamos como función administrativa distinta a la jurisdiccional	83
CAPÍTULO V	
TIPOS DE RECURSOS	86
5.1.-Reclamo	86
5.1.1. Reclamo de manera general en la legislación ecuatoriana	86
5.1.2. Reclamo en el Derecho Tributario	87
5.1.2.1. Problemática del pago indebido	88
5.1.2.2. Otras peticiones de carácter tributario	93
5.1.2.3.- Reclamo como medio para Impugnar Actos Administrativos Tributarios en Ecuador	94
5.2.- Recurso de Reposición	96
5.3.- Recurso de apelación	100
5.4.- Recurso extraordinario de revisión	101
5.4.1- Causas de procedencia e improcedencia	103
5.4.2- Silencio administrativo, ejecutividad y lesividad	107
5.4.3- Alcance de la resolución	112

5.4.4- Impugnabilidad de la resolución del recurso de revisión	113
--	-----

CAPÍTULO VI

IMPLANTACIÓN DE TRIBUNALES DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO

	115
6.1. Alternativa para lograr la separación entre gestión de determinación y recaudación tributaria y la reclamación	115
6.2. Carácter administrativo	118
6.3. Antecedentes en Ecuador	122
6.4. La naturaleza potestativa de las impugnaciones ante estos órganos	124
6.5. Competencia y alcance de la resolución de los órganos que conocerían reclamos administrativos	125
6.6. Conformación	128
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	130
PROYECTO DE LEY	135
BIBLIOGRAFÍA	149

“Hasta que quienes ocupan puestos de responsabilidad no acepten cuestionarse con valentía su modo de administrar el poder y de procurar el bienestar de sus pueblos, será difícil imaginar que se pueda progresar verdaderamente hacia la paz.”

Juan Pablo II

“...todo gobernador está obligado, antes que se ausente de la parte donde ha gobernado, dar primero residencia justificar su actuación en el juicio de residencia’, el que se hacía a los cargos públicos al fin de su ejercicio.”

Miguel de Cervantes en El Quijote de la Mancha

I.

INTRODUCCIÓN

Las dificultades de la justicia en nuestro país es más profundo, tiene más causas y mayores consecuencias de las que día a día se nos informa. El presente trabajo trata sobre los problemas de la justicia en nuestro país, sin embargo no pretende adentrarse en esas profundidades ni entender todas las causas y consecuencias.

Dentro de la enorme problemática de la justicia, una cuestión muy importante es muy poco analizada: lo relativo a la justicia administrativa. La importancia de la justicia administrativa es que si los ciudadanos se sentirían conformes con esta, tendrían más confianza en la Administración Pública y un mayor compromiso para que de manera solidaria estén dispuestos a contribuir con su comunidad. Por su parte, la Administración se fortalecería al contar con un aparato de justicia eficiente que le apoyaría y le permitiría ver sus equivocaciones

Entre los inconvenientes que se presentan en la justicia administrativa se ha escogido algo muy particular que, en caso de corregirse, no va a solucionar la problemática de toda la justicia administrativa, pero mejorará la situación. Se refiere a una pequeña parte de esta justicia y busca plantear una propuesta para mejorar específicamente el régimen de impugnaciones en sede administrativa.

Utilizando ese “caldo de cultivo”¹ que, por las necesidades del aparato estatal de contar rápidamente con recursos, es el Derecho Tributario, se utiliza a esta disciplina para incorporar la propuesta de mejora.

¹ Término utilizado por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández en su Curso de Derecho Administrativo para referirse a este fenómeno.

A pesar de las permanentes reformas en el ámbito tributario, poco se ha analizado las necesidades de innovar de manera general el procedimiento administrativo y específicamente el régimen de impugnaciones administrativas.

El Código Tributario ecuatoriano de 1975 tiene varias modificaciones en este ámbito, sin embargo se demostrará en este trabajo lo incongruentes que han sido y el poco análisis que ha existido para realizarlas.

Pilar fundamental de esta investigación es el artículo 72 del Código Tributario que desde su expedición marco un principio que en más de treinta años no ha sido entendido: Las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

El separar a las funciones o facultades que legalmente se otorga a la Administración Tributaria se fundamenta en fragmentar la parcela de poder que se le ha otorgado. Cualquier ciudadano puede percibir que la Administración Tributaria tiene la posibilidad de realizar una firme intervención en las libertades de las personas. Si bien esta intervención se debería encontrar regulada en la Ley y eso le hace legítima, para evitar acumulación de poder se estableció el mencionado principio que hace incompatible el ejercicio de ciertas facultades de manera conjunta con el riesgo de actuar sin la necesaria imparcialidad.

Las instituciones, que se puedan proponer como alternativa para conseguir la vigencia de estos cambios no son novedosas.

El esquema para llegar a esta propuesta parte de un planteamiento que podría ser polémico para ciertos académicos que estudian el Derecho Tributario: la necesidad

de reconducir su estudio dentro de la mayoría de instituciones del Derecho Administrativo.

En este caso tanto el procedimiento administrativo tributario de manera general como el de las impugnaciones administrativas particularmente, no tienen que alejarse de lo regulado por el Derecho Administrativo.

De esta manera los dos primeros capítulos se los destina para fortalecer esa relación entre las dos ramas del Derecho, el primero resalta la existencia de una actividad administrativa en el fenómeno que estudia el Derecho Tributario y el segundo la necesidad de contar con procedimiento administrativo general que de certezas a las actuaciones de ciudadanos y Administración.

Los siguientes tres capítulos hacen un acercamiento al procedimiento específico de las impugnaciones administrativas, aunque ya de acuerdo a la naturaleza de este trabajo se fijan en lo tributario. Así, se muestra a la Administración como sujeto de derecho que comete equivocaciones, por lo que es necesario contar con un procedimiento para realizar correcciones. Luego se analizan las impugnaciones desde el punto de vista del ciudadano o contribuyente como necesidad de contar con ese procedimiento. A continuación el trabajo se adentra específicamente en los tipos de recursos que existen y han existido en el régimen tributario ecuatoriano.

Por último, recién en el último capítulo se concreta con soluciones y se plantean ideas para implementar alternativas para lograr la efectiva separación entre las facultades incompatibles de la Administración Tributaria.

La manera como se va a desarrollar el trabajo permite que en diversos momentos se traten cuestiones desde distintas ópticas. Esto se lo vera principalmente al tratar de diferenciar justicia de la administración de justicia, ya que en más de una ocasión se distingue entre la actividad que realizan los órganos administrativos que

resuelven impugnaciones, de la actividad propiamente jurisdiccional.

Por último, de acuerdo a la experiencia personal, en diversos momentos reflexiono acerca de ciertas cuestiones, que si bien no confluyen directamente en la propuesta de este trabajo, lo complementan.

De esta manera dentro de las conclusiones se podrá encontrar ciertas recomendaciones que no son necesariamente relacionadas con la propuesta final, pero si tienen que ver y dan valor al procedimiento administrativo tributario de impugnación.

CAPÍTULO I

LA ACTIVIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN EL FENÓMENO TRIBUTARIO

Debería ser incuestionable la participación de la Administración Pública alrededor del fenómeno tributario, sin embargo muchas veces debido a la forma como surgió este fenómeno, como parte de las finanzas públicas, y por el alcance que se ha dado a su carácter de autonómico, se ha dejado de lado a un elemento permanente de lo tributario: el de la actividad administrativa.

Por ello también ha sido muy difícil incorporar al estudio del tributo una óptica con preeminencia jurídica.

A pesar de lo bien concebido que fue el Código Tributario ecuatoriano, existen ciertas cuestiones que se deberían revisar para que no se abuse de la autonomía de esta disciplina en perjuicio de lo jurídico.

1.1.-Especialización del Derecho Tributario

Considero justo plantear desde un inicio que en ningún momento pretendo cuestionar la especialización del Derecho Tributario frente a las demás ramas, sin embargo he evitado en este momento usar el atributo de autonómico.

De manera general se debe cuestionar el alcance de lo que se debería entender cuando se indica que una rama específica del derecho es autónoma y muchas veces es mejor hablar de una especialización, pues considero inadmisibles suponer que para regular un determinado fenómeno se tenga que crear un espacio, técnico o científico,

con total independencia, hasta el extremo de separarle del resto de la unidad del derecho.

El Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario ya en 1956 discutió sobre el tema² de la autonomía del Derecho Tributario. Entre las conclusiones a las que se llegó se establecieron límites a esa autonomía, que como en cualquier otra en el campo del derecho, no permiten crear una rama científica independiente a la del derecho en general.

La especialización del derecho tributario permite afirmar que existen principios e institutos propios; normas jurídicas contenidas en cuerpos jurídicos sistematizados y cursos de la disciplina en los centros donde se realizan estudios de carácter jurídico.

Sin alejarnos de lo delimitado por el Instituto en 1956 y aunque parezca obvio, desde entonces se reconoció que la aplicación de las normas tributarias no puede afectar los derechos esenciales de la persona humana y las garantías de orden constitucional.

1.2.- El tributo como parte del estudio de las Finanzas Públicas

El argumento más contundente para sostener la autonomía del Derecho Tributario ha sido siempre el de la existencia de un objeto propio en su estudio: el tributo.

En referencia al objeto y la relación particular que se presenta en esta rama, Juan Carlos Benalcázar señala que:

...el tributo no comporta una obligación asimilable a las que interesan a las

² <http://www.iladt.org>

demás disciplinas jurídicas, es singular en su forma y propósito, bien por su misma configuración ex lege y por todas las modulaciones de contenido que se regulan en las leyes, bien por el carácter y fines de corte público que caracterizan al vínculo obligacional.³

Este corte público se encuentra desde que el tributo empieza a ser estudiado dentro de las Finanzas Públicas y la denominada Ciencia de Hacienda. En esta Ciencia, que se ocupa del punto de vista económico de la actividad financiera que desarrollan los entes públicos, el tributo es estudiado dentro de los ingresos de dichos entes.

Siempre ha sido menos polémico estudiar las finanzas públicas desde una perspectiva económica o política, ya que como con toda actividad administrativa del estado, desde el poder se suele evitar el control por la vía del derecho. De esta manera el fenómeno de lo tributario en muchas ocasiones, ha sido esquivo al análisis jurídico.

Para comprender las manifestaciones jurídicas de la actividad financiera de la Administración Pública, propongo una muy breve génesis del tributo.⁴

Esta actividad, tal como la concebimos ahora, fue mesurada hasta la aparición del Estado moderno ya que antes no existían necesidades permanentes que amerite la creación de medios para obtener ingresos fijos que permitan cumplir con sus fines. Los principales ingresos que permitían financiar al Estado provenían de su patrimonio y bienes, excepcionalmente de una relación de carácter tributaria.

Las relaciones tributarias que existían fueron concebidas como una relación de poder cuya fuente legitimadora fue el imperio con el que se establece la prestación del tributo, el Estado actúa por la naturaleza de su poder que en ese entonces le permitía

³ Juan Carlos BENALCÁZAR. *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*. Quito: Ediciones Legales, 2005, p. 52

⁴ Sobre las ideas que constan en este punto, cfr. José María LAGO MONTERO en *El Control Judicial de la Actividad Administrativa, Financiera y Tributaria. Una nota codificadora*. Boletín Mexicano de Derecho Comparado número 103 Enero – Abril del año 2002.

actuar sin acudir a reglas.

El Estado liberal, a pesar de su limitada actividad, ya cuenta con fines públicos que hacen que sea necesario ingresos permanentes para cumplirlos. En este contexto el tributo se convierte en el medio para financiar los gastos de la Administración, concebida ya como la encarnación del Estado en el ordenamiento interno. Además, se reconoce al tributo el carácter instrumental en la política macroeconómica.

La Ordenanza Tributaria alemana de 1919 es la primera norma de carácter tributario y se basa en una serie de conceptos propios del Derecho Civil. En principio, y por la clásica corrección técnica de esta rama del derecho, parece una forma adecuada de equilibrar la relación y respetar los derechos de los ciudadanos frente a la Administración. En esta norma se encuentran cimientos de la autonomía del derecho tributario

En este momento histórico el naciente derecho tributario se debatía en una tensión en la cual se cambiaba la relación de poder por una más acorde al Estado de Derecho, la relación jurídico obligacional, según la cual, luego de que se impone la obligación tributaria en abstracto mediante una Ley, cuando se concreta la configuración del hecho generador, el acreedor y el deudor se encuentran en igualdad.

Rodolfo Spisso explica las dos perspectivas del derecho tributario que se encontraban en tensión:

En el derecho tributario hay dos enfoques antagónicos: El primero con marcado sesgo totalitario, basado en la premisa que ve en la relación tributaria una relación de poder. Magnifica el papel de la Administración Tributaria en la recaudación de tributos, a la que se le reconoce amplias facultades discrecionales de investigación y fiscalización. Desde esta perspectiva, se suele configurar diversas situaciones como atribuciones conferidas a la Administración, en lugar de reglar objetivamente las consecuencias de determinadas relaciones jurídicas. En este sentido, se suele expresar, refiriéndose al organismo fiscal: “La dirección podrá compensar...” o “cuando a juicio de la Dirección” o “cuando la Dirección, por considerarlo conveniente...”, etc. La otra

vertiente afirma que la relación tributaria material y procesal se encuentra regida por el principio de la igualdad de las partes, en la que el fisco asume el rol de sujeto de una relación crediticia de simple contenido patrimonial, sometida a la ley y a la jurisdicción, y niega que el Estado como titular del crédito tributario tenga una posición superior al deudor. Su voluntad frente a este no es una voluntad decisoria de carácter autónomo: por el contrario, el Estado sólo puede exigir lo que el ordenamiento jurídico le ha concedido, por lo cual no puede caracterizar a la obligación tributaria como relación de poder.⁵

Es a partir de esta concepción que para estudiar al derecho tributario se lo ha dividido en material y formal. Este criterio lo encontramos en la estructura de nuestro Código Tributario, así como también en cualquier programa de estudios de la materia.

1.3.- Estudio del tributo desde lo jurídico

Puede ser polémico lo que paso ahora a tratar frente a lo que puede ser considerado como un “dogma en el Estado de Derecho contemporáneo.”⁶

El percibir a la relación tributaria como obligacional ha sido insuficiente e irreal ya que no se puede desconocer que siempre está vigente la supremacía de la Administración con prerrogativas que exorbitan a las existentes en el derecho de particulares y que se justifica para facilitar el cumplimiento de sus cometidos que tienen valor para el Estado.

Ramón Valdés Costa reconoce la imposibilidad de regirse por el principio de igualdad, sobretodo en el denominado derecho tributario formal y señala que la Administración actúa como “autoridad administrativa y no como sujeto de una relación jurídica de simple contenido patrimonial.”⁷

⁵ Rodolfo R. SPISSO *Facultades de la Administración de la Determinación Tributaria*. XVIII Jornada Latinoamericana de Derecho Tributario. Montevideo: 1996, P. 269-270.

⁶ Ramón VALDÉS COSTA., *Curso de Derecho Tributario*, Tercera Edición; Bogotá, Temis 2001, p.315.

⁷ Ramón VALDÉS COSTA. *Instituciones de Derecho Tributario*. Segunda Edición, Buenos Aires: Lexis Nexis Depalma; 2004. p. 292.

Por esta razón no se puede desconocer que la actuación de la Administración se encuentra regulada en un régimen de derecho público que no es lo mismo que la vieja relación de poder. En un régimen de esta naturaleza, la Administración realiza una función pública para lo cual se le atribuyen legalmente potestades que le ponen en una mejor posición que el acreedor privado.

Álvaro Marí Arriaga señala en la misma línea que:

...la esfera de actuación de la administración, en su posición jurídica frente al sujeto pasivo, no es precisamente la de una relación de poder ya que la defensa del administrado tiene garantías constitucionales, sino, antes bien, la de una relación de sujeción que deriva inmediateamente de la ley.⁸

Se debe superar las teorías obligacionales para enfocarse en una actividad tributaria del Estado que en palabras de Alessi, citado por María José Rodríguez, es aquella “dirigida a la adquisición coactiva de medios pecuniarios necesarios para el Estado y otros entes públicos desarrollen sus funciones.”⁹

Para el cumplimiento de estas actividades en la estructura del Estado se encuentra primero la Función Legislativa que produce normas generales que pueden crear tributos y otorgar facultades a una segunda función eminentemente administrativa que realiza la denominada gestión a través de actuaciones administrativas concretas.

Al ser el Derecho Administrativo la rama general del Derecho Público, es necesario acudir a sus instituciones que de manera general no deberían diferir a las de cualquier Administración Pública que se manifieste en ejercicio de potestades públicas a través de un procedimiento administrativo.

⁸ Álvaro MARÍ ARRIAGA; *Las Relaciones Fisco – Contribuyente: Algunas Reflexiones*; Asociación Argentina de Estudios Fiscales. [http://www.aafef.org.ar/websam/aafef/aafefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/944fd72d185ac9b103256e8800682cbe/\\$FILE/doctrina0898.pdf](http://www.aafef.org.ar/websam/aafef/aafefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f/944fd72d185ac9b103256e8800682cbe/$FILE/doctrina0898.pdf) (acceso: 11/7/2012).

⁹ María José RODRÍGUEZ; *El acto administrativo tributario*, Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004, p. 51.

Considero que ha sido muy útil y didáctico para esta disciplina la conceptualización del hecho generador para el nacimiento de la relación obligacional, pero se ha descuidado esta otra visión que la complementa y se la debe tener presente en la relación, ya que en el Derecho Tributario no se puede descuidar que la hacienda pública es parte de la Administración Pública que, como sujeto de derecho público, tiene facultades para gestionar sus recursos.

Quienes aún recurren a la relación jurídica tributaria como el centro neurálgico del derecho tributario no pueden desconocer:

...las funciones y procedimientos dirigidos a dar efectividad a la obligación tributaria material. Las potestades administrativas tienen por objeto comprobar la existencia de obligaciones preexistentes, cuantificarlas y exigir su cumplimiento.¹⁰

Para que esta discusión pierda la apariencia de teórica podemos observar como en los detalles más pequeños tienen valor práctico.

Así, el funcionario público de la Administración Tributaria puede tomar frente a un caso concreto diversas posiciones. Si se ha formado de la manera clásica desde la óptica de la Ciencia de Hacienda con énfasis en la obligación tributaria, o como Villegas¹¹ considera se ha llamado peyorativamente “la glorificación del hecho imponible”, el funcionario priorizará el ingreso público útil para satisfacer el interés general.

Sin embargo, si el acento en la formación es el cumplimiento de una función pública al ejercer actividad administrativa en la gestión tributaria, el funcionario apreciará los derechos del ciudadano y la vigencia del derecho como fines del Estado

¹⁰ Horacio GARCÍA BELSUNCE; *La autonomía del derecho tributario*; Buenos Aires. Lexis Nexis; 1996; p. 58.

¹¹ Hector Belisario VLLEGAS; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Octava Edición; Buenos Aires Editorial Astrea; 2003p. 214.

desde la perspectiva de su Teoría General, y por lo tanto este será el presupuesto para la interacción Administración Pública – ciudadano, y consecuentemente prerrogativa pública – garantía de derechos.

Al reconocer la actividad administrativa que existe en el Derecho Tributario se da un paso importante para aceptar al Derecho Administrativo como rama general del Derecho Público, que equilibra las prerrogativas públicas con los intereses privados del ciudadano que contribuye al fisco, que armonice “la eficacia administrativa con las individuales consagradas en las respectivas constituciones”¹²; equilibrio que no se podría encontrar si nos ceñimos a la relación de poder o a la obligacional.

Así, para reconocer la bondad de esta visión dinámica Rodríguez acude a Nieto Montero:

...se puede reconducir el estudio del fenómeno tributario a las instituciones del derecho administrativo, fundamentalmente al estudio del procedimiento, y otorga[n] actualmente una mayor protección al administrado que las fórmulas jurídico privadas de la relación obligatoria, que en muchos supuestos amparan mejor la figura del acreedor.¹³

En este contexto, así como el Derecho Tributario dentro del Financiero forma parte del Derecho Público que como quedó dicho, tiene una rama común que es el Derecho Administrativo, este es parte de una unidad jurídica, por lo que es cuestionable cualquier intento que pretenda dar una autonomía fuera de estos límites.

La consecuencia de la especialización o, incluso *particularismo* como de acuerdo a Geny, según Valdés Costa convendría referirse¹⁴, debe llevar únicamente a complementar con especificaciones necesarias distintas a la del derecho común que es

¹² Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina preparada por el Programa Conjunto de Tributación OEA / BID, 1968.

¹³ María José RODRÍGUEZ; *El acto administrativo...* Óp. cit., p. 49.

¹⁴ Ramón VALDÉS COSTA., *Curso de Derecho...* Óp. cit., p.323.

el supletorio sin condicionamientos.

Lago Montero cita la tesis del profesor Ferreiro Lapatza según la cual:

El código tributario no debería, en este sentido, contener normas repetitivas - repetidas especialmente para fisco y contribuyentes- ni de la Constitución (sistema de fuentes, principios constitucionales) ni del derecho administrativo general (requisitos del acto administrativo, notificaciones, etcétera), ni de preceptos del derecho común (interpretación, plazos, vigencia, espacio temporal) (...), en consecuencia, su título preliminar debería limitarse a señalar su ámbito material de aplicación (todos los tributos) y su situación dentro del ordenamiento. Pues la inclusión en él de normas de derecho constitucional, administrativo, civil o penal no hace más de dificultar su aplicación a los distintos ordenamientos nacionales.¹⁵

A pesar de lo extremista que puede sonar esta posición, frente a la realidad ecuatoriana me atrevo a decir que es una posición lógica, pues en nombre del fenómeno del tributo y su incuestionable valor para el funcionamiento del Estado, se ha creado conceptos propios distintos a los de otras áreas del derecho y a utilizar al resto del derecho de manera residual.

Esto se aleja a lo que estuvo en el génesis de nuestro Código y así lo reconoce Valdés Costa, cuando señala que existen conceptos que ya están definidos por diversas ramas del Derecho y que “no es necesaria, ni se justifica, su regulación en el ámbito del derecho tributario.”¹⁶

1.4.- La especialización aprehendida en el Código Tributario ecuatoriano.

Nuestras normas positivas nos alejan de esos límites jurídicos deseados para el Derecho Tributario, así veremos dos aspectos: la supletoriedad y la interpretación de las normas tributarias.

¹⁵ José María LAGO MONTERO; *El Control Judicial de la Actividad Administrativa...* Óp. Cit. p. 149.

¹⁶ Ramón VALDÉS COSTA., *Curso de Derecho...* Óp. Cit.p.323.

De acuerdo al artículo 14 del Código Tributario se consideran aplicables las demás ramas del derecho de manera supletoria, salvo que contraríen principios básicos de la tributación. Esta norma consagra de tal manera la autonomía de la tributación frente al derecho, que valora más sus principios, que lo dispuesto en otras normas válidas y vigentes del ordenamiento jurídico ecuatoriano.

El problema se presenta cuando se ponen principios por encima de normas que representan la voluntad general de los ciudadanos de manera tal que existe el riesgo de que se vuelvan arbitrarias algunas decisiones del poder que deberían ser regladas.

Si bien esta es una norma que se encuentra en nuestra legislación ya más de treinta años, cobra importancia y pone en riesgo al derecho, si consideramos que se ha desarrollado a través de ciertas tendencias constitucionales, un fenómeno que ha reducido la magnitud del principio de legalidad y seguridad normativa, frente a principios y políticas emitidas por autoridades de la Administración Pública.

En lo referente a la interpretación de la norma tributaria, la regla lógica es entender las palabras conforme a su sentido jurídico, técnico y usual; pero se tendrá que estar a lo dispuesto por el legislador si este en nombre de la autonomía consagrada en el Código altera esos conceptos, aunque tengan - parafraseando a Borges - siglos como símbolos que postulan una memoria compartida.

Para aplicar el derecho se deben traducir jurídicamente las realidades, de manera que los hechos cotidianos se describan primero con el lenguaje común y al momento de acudir al derecho para dirimir conflictos se transformen en conceptos jurídicos que logren reproducir el problema original en un expediente que sea lo más parecido posible a la verdad.

De lo expuesto, se desprende la dificultad de la comunicación para entender el fenómeno jurídico, pues sus conceptos difieren de los comunes. A pesar de esto por una

malentendida autonomía, se definen expresamente términos y se los vuelve aún más específicos y por lo tanto ajenos a la certeza que se pretende tengan las normas en un Estado.

Vista así la autonomía es excesiva por atentar contra la claridad que deben tener las normas jurídicas para su cumplimiento, pues frente a un conflicto el ciudadano común no puede comprender las normas y deberá acudir ante un especialista que ayude a descifrar los conceptos dados por el legislador para términos que para la generalidad tenían una significación diversa.

El propio Modelo de Código Tributario para América Latina de indudable influencia en nuestro Código señala en su exposición de motivos que:

...éste se destina no sólo a especialistas, sino también a profesionales no especializados, con una pronunciada influencia en los principios de otras ramas jurídicas, y a personas que, como los funcionarios administrativos y los contribuyentes, desconocen frecuentemente los problemas controvertidos.¹⁷

La claridad de conceptos que se desea se rompe cuando el legislador tiene libertad para, amparado por norma positiva, desintegrar un concepto y darle un contenido distinto al que comprendía la gran mayoría de personas a quienes estaba dirigida.

Por otro lado, la norma tributaria tendrá que interpretarse considerando los fines de esta y su significación económica. El propio Código señala en el artículo 6 el fin financiero de los tributos: el ser medios para recaudar ingresos públicos, además de reconocer su función instrumental de política económica general.

En este caso la norma refleja únicamente la visión financiera y obligacional del

¹⁷ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina...Óp. Cit.

Derecho Tributario y no considera “la razón de ser y substancia de todo derecho”¹⁸, los fines de todo el ordenamiento jurídico y sobretodo de la existencia del Estado como fundamento de ese ordenamiento: respetar y hacer respetar los derechos.

Mi posición jurídica queda sentada respecto del tratamiento a darse al Derecho Tributario, la correcta forma de regulación sería la existencia de una norma común para todas las Administraciones Públicas y que el Código Tributaria contenga mínimas especificaciones justificadas por su naturaleza. Sin embargo considero se debe aprovechar la oportunidad del interés que da el poder, por obvias razones, al Derecho Tributario para, como mencionamos en la Introducción, aprovechar de ese “caldo de cultivo que ha sido la situación de la Hacienda Pública”¹⁹ y desarrollar al Derecho Administrativo desde esta disciplina.

¹⁸ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina... Óp. Cit.

¹⁹ Sobre esta expresión, como previamente se indicó, cfr. Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón Fernández; *Curso de Derecho Administrativo*. Reimpresión Novena Edición. Madrid: Editorial España Thomson Civitas; 2005, Tomo II; p. 558.

CAPÍTULO II

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO COMO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO COMÚN

Conforme ha quedado sentado es importante no deslindar a lo tributario de las instituciones más generales, aquellas del Derecho Administrativo, por lo tanto vamos a realizar una aproximación al procedimiento administrativo para que notemos su utilidad y tengamos también un diagnóstico de cómo se encuentra en el país la regulación de esta institución.

2.1.- Procedimiento Administrativo.

Una definición de procedimiento administrativo común para la mayoría de tratadistas es la contenida en la Exposición de Motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo española de 1958, en virtud de la cual: “(el procedimiento administrativo) es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actividad administrativa para la realización de un fin.”²⁰

De la anterior definición y para una correcta comprensión considero conveniente analizar con una autoridad en el tema, Jesús González Pérez,²¹ que, coherente en la línea de mis planteamientos del primer capítulo, define al procedimiento en general como institución del Derecho.

²⁰ Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 (BOE: 171 de 18 de julio de 1958)

²¹ Cfr. Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Procedimiento Administrativo*. Segunda Edición. Madrid: Editorial Civitas, 2002, p.75 y sig.

La primera característica de un procedimiento es su configuración: se estructura con actos separables entre sí que mantienen individualidad.

Una segunda característica es la relación entre los actos separables e individuales que estructuran el procedimiento: lo que da unidad a estos es el efecto jurídico, no la causa.

Por último, estos actos separables e individuales relacionados por el efecto jurídico se conforman de forma tal que cada uno supone al anterior y el último al grupo entero.

Para aclarar el concepto este autor transcribe una sentencia del Tribunal Supremo español que denota la coherencia que debe existir entre los actos que estructuran el procedimiento:

...una combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados entre sí con la finalidad de conseguir una acertada o válida decisión; conseguir esta que permite sostener a efectos procedimentales que los actos o eslabones en que cabe dividir o fragmentar el procedimiento pueden clasificarse en esenciales o no esenciales de modo que un acto esencial viciado rompe o puede romper la conexión entre los diferentes actos o eslabones existentes en un procedimiento y quebrar con ello la unidad de efectos jurídicos que es la nota esencial en todo procedimiento.²²

Una vez reconocido el procedimiento como una institución general del derecho, procedo a vincular este a la manifestación de la actividad administrativa. García de Enterría y Tomás Ramón Fernández en su Curso de Derecho Administrativo tienen mucha claridad en este punto cuando apuntan que el procedimiento administrativo es:

...el camino, el iter jurídicamente regulado a priori, a través del cual una manifestación jurídica en un plano superior (generalmente una norma) produce una manifestación jurídica en un plano inferior (una norma de rango subalterno o un acto singular no normativo). El procedimiento, en general se singularizaría, por lo tanto, en

²² Id., p.75.

el mundo del Derecho Administrativo como el modo de producción de los actos administrativos.²³

En la definición inicial que consta en la exposición de motivos de la Ley de Procedimiento Administrativo española se vincula al procedimiento administrativo a la realización de un fin dentro de las actividades de la Administración Pública, y agrega la mencionada exposición que el procedimiento debe permitir: “dar satisfacción a las necesidades públicas”.²⁴

La actividad de las administraciones públicas debe ser reglada y sujetarse a Derecho, por lo que el procedimiento administrativo es la manera como la Administración en aplicación de la Ley actúa.

Así, el procedimiento administrativo instaura seguridad jurídica, la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes²⁵ que permiten la correcta formación de sus actuaciones para cumplir con sus finalidades públicas. La Administración y los administrados tienen la certeza del camino que se debe seguir para que a través de las manifestaciones de la primera puedan verse afectados o favorecidos los intereses de los segundos.

Sin embargo, también el procedimiento administrativo es una garantía de los derechos de los administrados para que cuando el Estado actúe a través de su personificación interna: la Administración Pública, esta no se desvíe de su “más alto deber” que consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.²⁶

²³ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...Óp. Cit.* Tomo II p. 452.

²⁴ Ley de Procedimiento Administrativo Óp. Cit.

²⁵ El artículo 82 de la Constitución ecuatoriana señala “El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”

²⁶ De acuerdo al primer inciso del artículo 11, numeral 9 de la Constitución ecuatoriana “El más alto

García de Enterría y Tomás Ramón Fernández señalan:

...en el procedimiento administrativo, si bien constituye una garantía para los administrados, no agota en ello su función, que es, también, y muy principalmente, asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general mediante la adopción de las medidas y decisiones necesarias por los órganos de la Administración, intérpretes de ese interés y, al propio tiempo, parte del procedimiento y árbitro del mismo.²⁷:

Este doble propósito del procedimiento administrativo se encuentra reconocido, también por el profesor González Pérez que comparte con González Salinas:

El procedimiento administrativo trata de hacer realidad la ecuación prerrogativa – garantía, que está en la base de todo Derecho Administrativo. El Derecho Administrativo protege tanto el ejercicio de las prerrogativas públicas como el de las garantías individuales; articula el ejercicio de las distintas prerrogativas, su reglamentación responde al principio de sumisión de la Administración al Derecho...instrumento de una finalidad: garantizar que el acto sea jurídicamente posible.²⁸

2.2.- Procedimiento Administrativo en Ecuador

En Ecuador no se ha prestado la atención debida a la institución del procedimiento administrativo. Si consideramos que una de sus utilidades, es garantizar a los ciudadanos frente al poder, sin duda que nuestros representantes en el sistema democrático tienen una deuda pendiente.

A diferencia de los demás países de la región²⁹ y aquellos que han influenciado

deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.”

²⁷ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II. p. 453.

²⁸ Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Procedimiento...* Óp. Cit. p.77.

²⁹ Véase en Perú la Ley de Procedimiento Administrativo General 27444 de 2001 que deroga la Ley de Normas Generales de Procedimientos Administrativos; en Colombia el Código Contencioso Administrativo; en Venezuela la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos de 1981; en Bolivia Ley 2341 de Procedimiento Administrativo de 2002; en Chile la Ley 19880 de 2003 regula los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado; en

jurídicamente en nosotros³⁰, los ciudadanos ecuatorianos hemos vivido y sobrevivido sin tener una Ley que de manera general regule los procedimientos que debe seguir la Administración Pública, situación que afecta también al correcto desenvolvimiento de la misma Administración.

En el Ecuador el procedimiento que debe seguir la Administración Pública para expresar su voluntad y los administrados para participar en esta, se encuentra en todo el sistema formal de fuentes de una manera difusa.

Un primer punto de partida en la legislación administrativa reciente se encuentra en 1993 cuando la Ley de Modernización³¹ señaló que es de competencia exclusiva del Ejecutivo regular la estructura, funcionamiento y procedimientos de todas sus dependencias y órganos. Con la reforma y codificación de la Constitución del 98 se confirma que el Presidente tiene la atribución de expedir las normas necesarias para regular los procedimientos de la Función Ejecutiva.³²

Las reformas del 2000 introducidas en la Ley de Modernización obligan a las instituciones de la Función Ejecutiva para que en la conformación, extinción y reforma

México tiene la Ley Federal de Procedimientos Administrativos del año 2000; en Argentina la Ley número 19549 de Procedimiento Administrativo de 1972.

³⁰ En España la Ley 30/1992 establece el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común que deroga la de la materia expedida en 1957; La Ley Federal de Procedimiento Administrativo en Alemania aunque tienen un Procedimiento General desde la codificación de 1963 que contiene una serie de regulaciones particulares al procedimiento diversificada en varias leyes. En Francia no hay una Ley General de Procedimiento Administrativo, sin embargo existen numerosas leyes que lo regulan de manera general

³¹ Conforme al artículo 40 de la Ley de Modernización del Estado.- Dentro de los límites que impone la Constitución Política, declarase de competencia exclusiva del Ejecutivo la regulación de la estructura, funcionamiento y procedimientos de todas sus dependencias y órganos administrativos. En el plazo máximo de tres meses, contados a partir de la vigencia de esta Ley, el Presidente de la República, deberá mediante un Decreto Ejecutivo expedir y promulgar el nuevo Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva. En lo sucesivo, dicho Régimen Administrativo podrá ser modificado por el Presidente de la República a través de un Decreto Ejecutivo de acuerdo a las necesidades de la Administración Pública.

³² Entre las atribuciones del Presidente de la República, el numeral 9 del artículo 171 de la Constitución Política indicaba: Dirigir la administración pública y expedir las normas necesarias para regular la integración, organización y procedimientos de la Función Ejecutiva.

de sus actos administrativos se rijan por las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.³³

Con estos antecedentes se trata de soportar al Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, cuyo aporte es incuestionable, sin embargo ha sido muy difícil su aplicación fuera del Ejecutivo aunque se intente permanentemente ampliar su alcance. Así desde el Ejecutivo se suele redefinir lo que comprende dicha función como consta en los primeros artículos de este Estatuto, algo muy cuestionable, si se considera que no se le ha otorgado esa atribución.

Hoy, luego del último proceso constituyente, se ha ampliado el poder del Presidente al permitirle integrar, organizar, regular y controlar toda la Administración Pública, ya no únicamente la Función Ejecutiva como sucedió hasta el 2008. Sin embargo, se le ha quitado la atribución para regular los procedimientos administrativos, pues de acuerdo a la Constitución podría expedir los decretos necesarios únicamente para la integración, organización, regulación y control de la Administración Pública.

Para no caer en un análisis semántico en el que verifiquemos las palabras incluidas o excluidas en las atribuciones constitucionales del Presidente, considero conveniente delimitar lo que podría regular el Presidente en actos normativa que influyeran a la Administración.

El Presidente en acto normativo podría limitar a la Administración, no a los derechos de los ciudadanos. En este sentido, Miguel Marienhoff menciona una zona de reserva de la Administración y refiriéndose específicamente a los denominados recursos administrativos, considera que incluso estos podrían regularse únicamente por reglamento y fundamenta:

³³ Según el artículo 28-A de la Ley de Modernización, la formación, extinción y reforma de los actos administrativos de las instituciones de la Función Ejecutiva, se regirán por las normas del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

...en el orden administrativo los recursos no requieren de ley formal que les sirva de base, pues, importando ellos una manifestación de la organización administrativa, a la vez que una autolimitación o regulación de sus propias potestades por parte del Poder Ejecutivo, va de suyo que la facultad para instituirlos le corresponde privativamente a dicho poder, quien al efecto se vale del instrumento jurídico decreto o reglamento.³⁴

Nótese que el fundamento es que se autolimita las facultades administrativas y no se menciona una posible limitación de derechos a los ciudadanos, por lo que se podría aceptar se establezca un recurso administrativo en norma expedida por el Presidente siempre que no exista la posibilidad de afectar al recurrente o terceros, es decir sólo en beneficio de ellos.

Intervenciones que vayan más allá de estructurar la burocracia es inadmisibles, el límite para esto se encuentra en la propia Constitución del 2008, según la cual es necesaria una Ley para regular el ejercicio de los derechos y garantías constitucionales y sin duda alguna, por la naturaleza de los procedimientos administrativos, de ellos derivan derechos constitucionales.

En Ecuador además de la Ley de Modernización que en el capítulo denominado “De la Racionalización Eficiencia Administrativa” tiene pocas disposiciones aplicables para todos los procedimientos de las diversas entidades que conforman la Administración Pública ecuatoriana y el recientemente aprobado Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización con normas para el Régimen Seccional; en el campo tributario el Código de la materia, desde 1975 es la norma que regula el procedimiento administrativo de manera completa, pero aplicable sólo a ese ámbito.

De lo expuesto se puede afirmar que en nuestro país el procedimiento

³⁴ Miguel MARIENHOFF. *Tratado de Derecho Administrativo*. Quinta Edición actualizada, reimpresión, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964, p. 647

administrativo ha servido únicamente para satisfacer las necesidades de la Administración que se ha regulado con normas de inferior jerarquía expedidas por la propia Administración Pública. Si bien esto es posible, como ya lo mencionamos, sólo podrían limitar sus facultades y no a ciudadanos.

Por lo expuesto una vez más queda expuesta la indefensión de los administrados cuando sin una Ley general que regule sus libertades y derechos fundamentales ante la Administración, las reglas de ese procedimiento las pone la propia Administración.

Esta situación también trae complicaciones a la Administración ya que su regulación estaría limitada por normas constitucionales, y no podría de manera general imponer una obligación o deber los administrados.

De esta manera, mientras no exista una Ley de este tipo en Ecuador las normas constitucionales son el único marco legítimo para regular el procedimiento administrativo de manera completa.

Ante la falta de esta Ley que regule el procedimiento administrativo de una manera general, por el interés de plantear reformas en el ámbito tributario, se podrían infiltrar allí instituciones para que con el tiempo pasen al resto de la Administración Pública.

2.3.- Importancia del procedimiento administrativo para la gestión tributaria

La tradición de incorporar a la disciplina jurídica tributaria como una parte de lo financiero ha hecho que se considere al procedimiento administrativo como un elemento más en la amplia Ciencia de Hacienda, incluso anterior al Derecho Administrativo.

De esta manera la Ciencia de Hacienda estudia las políticas, los aspectos económicos y técnicos de las finanzas públicas, pero como previamente ya se señaló, para que se ejecute necesita de una Administración Pública que permanecería inmóvil sin el procedimiento administrativo que le dinamiza.

En las Finanzas Públicas aparece como la principal fuente de ingresos la tributaria que, en principio, se la sigue planteando de manera abstracta, pues es necesario marcar el camino de cómo se obtienen esos ingresos para lo cual se deberá irrumpir en fueros que afecten a particulares.

El momento en que toma preponderancia la relación jurídica tributaria es cuando, habiéndose establecido legalmente una obligación tributaria, es necesario que se asignen competencias específicas a un ente de carácter administrativo, para que realice los controles y obtenga esos ingresos previstos de manera genérica por las finanzas públicas.

La diferencia entre la gestión de lo financiera de carácter general con la gestión de lo tributario específicamente es que al ejercer la primera, por lo general no se afectan situaciones individuales; en el caso de la segunda, la Administración interviene y afecta situaciones particulares para beneficiar a intereses generales.

El Código Tributario delimita en el artículo 9 esa gestión tributaria cuando señala que corresponde al organismo que la ley establezca y comprende las funciones de determinación y recaudación de los tributos, así como la resolución de las reclamaciones y absolución de las consultas tributarias. Señala también en el artículo 67 que las facultades de la Administración implican la aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la recaudación de los tributos.

Para poder afectar situaciones individuales de manera legítima y colocar “al contribuyente al abrigo de cualquier exceso o negligencia de la Administración”³⁵ la Administración al realizar su gestión tributaria y al ejercer cada facultad legalmente otorgada debe someterse a un procedimiento administrativo en todas sus actuaciones. Si bien este procedimiento administrativo debería ser general, en cada una de las facultades asignadas pueden existir particularidades que hagan necesario regular algún aspecto de ellas de manera separada.

A pesar de que la regulación de cada facultad pueda ser similar y por lo tanto regirse a un procedimiento general, la Administración al momento de ejercer cada facultad no puede confundirlas ya que puede poner en riesgo derechos básicos de los administrados. Por eso el propio Código ha previsto que las funciones de la Administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.³⁶

La facultad por excelencia de la Administración Tributaria y por lo tanto la más amplia y de mayor repercusión es la determinadora, aquella que permite a la Administración alterar la situación del particular al establecer en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

Si revisamos las reformas de los últimos años veremos en lo relativo al procedimiento administrativo estas se han concentrado hacia la determinación. Ameritaría un largo análisis el desentrañarlas y verificar si han logrado ese equilibrio deseable en las normas de procedimientos administrativos o han cargado la balanza hacia la Administración con el loable argumento de obtener recursos para cumplir con los intereses de la generalidad.

³⁵ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina... Óp. Cit.

³⁶ Artículo 72 del Código Tributario.

Suele generar mayores problemas este tipo de reformas si se ha descuidado la relación administrativa. Ya lo dijeron los redactores del Modelo de Código Tributario para América Latina:

La eficacia de la labor administrativa en la percepción de los tributos y en la defensa contra las maniobras de los particulares para eludir o demorar el pago de aquéllos, no puede lograrse a expensas del desconocimiento de estos principios [legalidad y jurisdiccionalidad] fundamentales de nuestros ordenamientos jurídicos.³⁷

El tema no deja de ser actual y así recientemente Catalina Hoyos Jiménez aseveraba que:

...la apelación a la solidaridad en un Estado social de derecho no puede llegar al extremo de eliminar el ejercicio fundamentales y la aplicación de principios directamente relacionados con la dignidad humana para, en cambio, darle vía a unas potestades administrativas que, con el pretexto del ejercicio de direcciones de la economía, repercuten en el desarrollo de segmentos totalitarios incompatibles con los caracteres democráticos del Estado actual.³⁸

Con esta preocupación, nos corresponde centrarnos desde el siguiente capítulo en procedimientos administrativos que permitan la revisión y control de legalidad de actos de la Administración.

³⁷ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina... Óp. Cit.

³⁸ Catalina HOYOS JIMÉNEZ; "Sanciones Tributarias en Colombia." *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*; Colombia: Editorial Universidad de Rosario, 2006, p. 329

CAPÍTULO III

REVISIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS POR LA PROPIA ADMINISTRACIÓN

Si bien las actuaciones de la Administración suponen ser legítimas y amparadas por Derecho, eso no significa que siempre será así. Por eso la Administración debe tener la posibilidad de corregir sus equivocaciones para lo cual deben existir procedimientos administrativos regulados.

Cuando planteamos este tema pueden existir cuestiones que, si no las entendemos bien, pueden causar confusión. Así, para quienes hemos estado involucrados con procedimientos administrativos, el término revisión se lo asocia a un especial tipo de recurso administrativo que más adelante se lo caracterizará. Para evitar complicaciones, lo más conveniente será que en ese caso nos refiramos al recurso de revisión o recurso extraordinario de revisión

El alcance del término revisión al que nos vamos a referir primeramente, es aquel más usual y natural, el que todos identificamos y que, aplicado a nuestro estudio se entendería como la potestad que se halla implícita en cualquier Administración Pública para someter sus propios actos a nuevo examen para, dentro de ciertos límites, corregirlos, enmendarlos o repararlos.

3.1. Importancia del sometimiento de la Administración al Derecho para la legitimidad de las actuaciones administrativas.

Suponemos que la actividad administrativa constituye un servicio a la

colectividad por lo que las actuaciones de la Administración deben ser justas y legítimas. La legitimidad es muy amplia, sin embargo jurídicamente se la puede medir cuando determinadas actuaciones son acordes a derecho y en nuestro sistema esto sucederá cuando cumplen y respetan los mandatos constitucionales y legales.

Que los actos de la Administración estén sometidos a derecho es una necesidad que va más allá de los fines puntuales de la Administración, el sometimiento a derecho de la Administración es una obligación de acuerdo al artículo 226³⁹ y al primer inciso del 424⁴⁰ de la Constitución y, por lo tanto, un presupuesto de cualquier accionar público.

En el caso de la Administración Tributaria, se debería entender que, más allá de sus trascendentales tareas para sostener el gasto público a través de la recaudación, todo su accionar debe estar sometido a derecho y nada justifica que se emitan actos antijurídicos, aunque al hacerlo se mejore la recaudación para sostener ese muy necesario gasto público.

Queda claro que para considerar legítima cualquier acción de la Administración esta debe cumplir con la finalidad de servicio a la colectividad dentro del ámbito de su competencia, pero para llegar a ello debe haber actuado conforme a derecho, ninguna acción de la Administración por legítima que aparezca podrá ser tal si se ha quebrantado el derecho en el camino.

³⁹ Las instituciones del Estado, sus organismos, dependencias, las servidoras o servidores públicos y las personas que actúen en virtud de una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley. Tendrán el deber de coordinar acciones para el cumplimiento de sus fines y hacer efectivo el goce y ejercicio de los derechos reconocidos en la Constitución.

⁴⁰ La Constitución es la norma suprema y prevalece sobre cualquier otra del ordenamiento jurídico. Las normas y los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales; en caso contrario carecerán de eficacia jurídica.

En consideración a este presupuesto del accionar administrativo sometido a derecho, existe la presunción de la corrección de los actos administrativos que en el primer inciso del artículo 82 del Código Tributario⁴¹ se recoge con el principio según el cual los actos administrativos tributarios gozan de la presunción de legitimidad.

A pesar de lo aparentemente indiscutible de estas afirmaciones se presentan confusiones respecto de cuáles son los fines fiscales cuando en una cultura cuantificadora se mide todo y con esos datos se toman decisiones. En este sentido lamentablemente los principales indicadores de la gestión tributaria son sólo relativos al crecimiento de los ingresos tributarios y en base de estos se legitima esa gestión.

Al sólo existir interés de recaudar, la aceptación de la tarea realizada por la Administración será fugaz ya que, frente a las posibles injusticias, el contribuyente perderá el compromiso ciudadano de sostener las cargas fiscales y, por lo tanto no solo desaparecerá la legitimidad de la gestión tributaria desde un punto de vista jurídico sino también más amplio. Si añadimos como agravante que la justicia administrativa, incluida la fiscal, está descompuesta, aumentará ese desgaste del compromiso ciudadano de construir y contribuir para un Estado con el que nos identifiquemos, en el que todos tengamos el deber de actuar siempre en consideración del interés general.

En este mismo sentido y, respecto de los agentes de la Administración, existiría una distorsión si se valora a quien aplica las normas únicamente en función de mejorar la recaudación sin antes haber comprendido que esas normas existen, como vimos en los capítulos previos, para limitar las facultades de quien se encuentra en ejercicio del poder y puede influir en la esfera de otros.

A pesar de lo expuesto, se suele considerar que las normas del debido proceso

⁴¹ Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse; pero serán ejecutivos, desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados.

son obstáculos para la gestión de la Administración Tributaria y por lo tanto para recaudar ingresos que favorecen a la sociedad.

Existen argumentos que pretendan justificar acciones de apariencia loable, pero contrarias a alguna norma del debido proceso. Entonces no es raro escuchar que no se puede sacrificar la justicia por formalidades y que el procedimiento administrativo está lleno de formalidades que no permiten que el Estado cumpla sus fines y obtenga justicia social a través de una debida redistribución de la riqueza. Como consecuencia de esto se elaboran términos como el interés fiscal o intereses superiores del Estado que estarían por encima del procedimiento a seguirse en cada caso.

El debido proceso no es una mera formalidad, se concreta a través de formas que en los procedimientos ante la Administración han sido establecidas como límites a la acción del poder, por lo que son garantías de los derechos y libertades. Por lo tanto no caben los mencionados argumentos, pues estas formalidades se vuelven una cuestión trascendental en derecho, las formas que garantizan derechos y libertades son la esencia de la cuestión que permite la vigencia del Estado de Derecho. García de Enterría y Tomás Ramón Fernández afirmaban que las formas en estos casos son “todas garantías de la libertad.”⁴²

Se sacrifica la justicia por aplicar una mera formalidad cuando esta no garantiza derechos y libertades del particular frente a la acción del poder. Además que la justicia no puede ser entendida de manera general como la redistribución de la riqueza, sino particularmente en cada caso.

Respecto de los términos “interés fiscal” o interés superior” que se elaboran no se puede dejar de considerar que conforme a la Constitución el más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la

⁴² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 189.

Constitución y, por lo tanto, ese es su interés superior que estaría por encima de cualquier interés fiscal.

Suele confundirse muy a menudo el principio, que consta incluso en la Constitución como deber de los ciudadanos, según el cual se debe anteponer el interés general al interés particular⁴³, y así se llega a nefastas conclusiones por parte de agentes de la Administración para quienes los derechos de los ciudadanos encuentran su límite en la idea del interés general.

Al ser el Ecuador un Estado constitucional de derechos y justicia que tiene como su más alto fin respetar y hacer respetar los derechos, cualquier actuación de la Administración está limitada por los derechos de los ciudadanos.

A pesar de lo obvio que puede sonar las anteriores reflexiones en lo pragmático se vive estos peligrosos desgastes de la institucionalidad que dificultan los acuerdos para forjar ese Estado esencial que nos permita iniciar un progreso como sociedad.

En lo que respecta a lo estrictamente jurídico, también existe el peligro de que el funcionario de la Administración abuse y malentienda el concepto de la presunción de legitimidad que tiene como fundamento que la Administración cumple funciones de interés general, pero únicamente es el punto de partida en el supuesto de cualquier discusión con la Administración, o incluso frente a revisiones de oficio de ese acto por parte de la propia Administración.

3.2. La Administración no es infalible, necesidad de un contralor de legalidad.

⁴³ Según el numeral 7 del artículo 83 de la Constitución son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley, promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.

Es común que la carga de labores lleve a la Administración a cometer todo tipo de errores, desde los más insignificantes como cambiar nombres o números, pasando por erróneas motivaciones hasta llegar a aplicaciones indebidas o incluso falta de aplicación de la Ley.

Estos errores tienen infinidad de causas, en su mayoría derivadas de esa enorme carga de labores. Así, prácticas administrativas que buscan eficiencia con la utilización de modelos y formatos para despachar asuntos con mayor agilidad, la desprolijidad y falta o demora en la asesoría jurídica, la inexperiencia de funcionarios por problemas que derivan del régimen del servicio civil donde prima la movilidad y no se logra capacitar ni dar estabilidad, entre otras.

Una vez que se acepte la posibilidad de que existan estas situaciones en la Administración surge la necesidad de que se pueda corregir inmediatamente esos errores sin que sea necesario acudir ante terceros y dilatar la solución de problemas. Incluso, como veremos, en muchos casos ni siquiera debería ser necesaria la comparecencia del interesado.

Con esto se debe cambiar la creencia que confunde eficiencia con que la Administración sea inerrable, resulta absurdo creer que la Administración es eficiente cuando menos se equivoca y que por reconocer errores se deja de ser administrativamente eficiente. Todo lo contrario, es parte de la eficiencia el reconocer y corregir los errores a tiempo y así evitar que esto se los tenga que hacer en otra instancia administrativa o peor aún judicial y se pierda tiempo y recursos.

Es común oír que se debe construir una ciudadanía fiscal basada en el compromiso de contribuir en las cargas públicas. Una de las maneras de que exista esa ciudadanía es generar confianza en que los recursos van a ser bien utilizados, pero también que si existe una equivocación de parte de la Administración, esta lo va a reconocer y corregir.

La posibilidad de advertir falencias y corregirlas contribuye también a tomar medidas para no tener más esos inconvenientes, por lo que es necesario tener en el interior de la organización administrativa un contralor de legalidad

Las formas de control pueden ser muchas y darse en diversos momentos, por ejemplo la actividad consultiva o de asesoría previa a la toma de decisiones o la posterior que permitiría realizar un control de juridicidad incluso oficioso sobre sus propios actos.

El control de la juridicidad de los actos administrativos es una actividad del Estado que puede manifestarse en diversas instancias y funciones. El control se puede dar en la propia Administración, ya sea en el mismo órgano o en otro que puede tener una superior jerarquía o funciones de tutela frente al primero. Se puede dar también en la Administración con órganos independientes que tienen esa actividad específica al interior de esta. Por último, se tiene que dar principalmente en la Función Jurisdiccional y no se puede negar la posibilidad de que esta sea la que resuelva en último término.

Sin embargo, la instancia administrativa correctamente administrada, descongestiona a la Función Judicial. A veces resulta ilógico como la propia Administración suele reclamar resultados y agilidad a la Función Judicial sin analizar si ha colaborado y ha evitado crear controversias innecesarias, pues la Administración también debe actuar con justicia, Dromi señalaba que: “la justicia cuando antes empiece es más justicia...y que el derecho se enriquece evitando juicios innecesarios.”⁴⁴

3.3. Motivos para revisar y la imposibilidad de revisar actos por cuestiones

⁴⁴ José Roberto DROMI; “Conferencia: Revisión de los Actos Administrativos por la Propia Administración”. *Derecho Procesal Administrativo*; Bogotá: Ediciones Rosaristas; 1980, p. 64

de oportunidad en la gestión tributaria.

Podemos avanzar con los antecedentes planteados, es decir que previo a cualquier fin específico que tenga que cumplir la Administración dentro de sus competencias, esta debe defender la legalidad y por lo tanto la legitimidad de sus actuaciones. Para ello vamos a delimitar la manera como se puede realizar una parte de ese control a través de la revisión de las actuaciones por la propia Administración.

Como hemos analizado, nuestra legislación positiva tiene muy poco desarrollo el ámbito del procedimiento administrativo, por lo que son pocas las fuentes legales a las que podemos acudir para analizar cómo se encuentran regulados los casos de revisión de los actos administrativos por la propia Administración.

Una primera cuestión a resolver es la de los motivos por los cuáles se podría revocar un acto administrativo tributario. De manera general en el derecho administrativo, procede la revisión y posterior revocatoria de los actos administrativos por razones de legalidad y por las denominadas razones de oportunidad. Las primeras razones se refieren a infracciones del ordenamiento jurídico y las segundas a conveniencias de la Administración.

Este estudio se refiere a las primeras ya que las segundas tienen un componente más cercano a lo político que a lo jurídico y se debe señalar que en esos casos se deben compensar los daños que pudieran existir como consecuencia de esa revocatoria.

Respecto de la posibilidad de revocar actos administrativos tributarios la regla general debe ser que no pueden revocarse actos administrativos tributarios por razones de oportunidad por dos razones. La primera como una garantía a los administrados frente a los muy comunes cambios de criterio de la Administración.

La segunda es una garantía para el fisco, pues según el artículo 301 de la

Constitución ecuatoriana, sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Además en el artículo 10 del Código Tributario se establece que el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada

De esta manera se ha establecido con rigidez los principios constitucionales de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario que prohíben a la Administración Tributaria reformar sus actos administrativos emitidos de conformidad con la Ley por criterios de oportunidad.

Por último, conviene también indicar que el servicio civil no se encuentra lo suficientemente bien formado y regulado como para contar con funcionarios que puedan manejar este tipo de cuestiones ya que ni siquiera se ha desarrollado un sistema que de manera ágil permita establecer responsabilidades por actuaciones tan discrecionales.

3.4. Generalidad del término revisión. Alcance de la potestad revisora.

Para adentrarnos en el tema de la revisión de los actos administrativos por la propia Administración también conviene lograr una delimitación conceptual de varios términos.

Al respecto y en la línea de lo que se intenta delimitar, es justo señalar con Sayagués Laso que hace medio siglo señaló:

Acerca de la terminología a usar en esta materia hay todavía mucha confusión en los textos legales, en la doctrina y en la práctica administrativa. Corrientemente se usan las expresiones de confirmar, revalidar, ratificar, aprobar, sin un sentido uniforme.⁴⁵

⁴⁵ Enrique SAYAGUÉS LASO; *Tratado de Derecho Administrativo*; Montevideo: Depalma, 1952; p. 511

Respecto del recurso extraordinario de revisión y los demás recursos, me remito al capítulo V de este trabajo.

La *revocación* que junto con la confirmación sería la consecuencia más general de la revisión, ha sido delimitada por García de Enterría y Tomás Ramón Fernández a partir del más amplio concepto, “la retirada definitiva por la Administración de un acto suyo anterior por otro de signo contrario.”⁴⁶ Para comprender la amplitud y generalidad del concepto nótese que en este caso incluso abarca a la revisión por razones de oportunidad, que como quedo claro, no debería realizarse en la gestión de tributos por parte de la Administración.

En el caso de la revocación se debe considerar que la revisión no siempre está sujeta a procedimientos formales y regulados en norma positiva, esto tiene peculiar importancia cuando se revocan actos de gravamen para el administrado, en estos casos la revocatoria le beneficia; sin embargo si se revocan actos favorables para el administrado, se debe seguir necesariamente un procedimiento.

Se debe diferenciar en cada caso si hay gravamen o beneficio al administrado en consideración a la naturaleza instrumental del acto, es decir en función de lo que pretenda y el impacto en el administrado. Por lo tanto no se podría realizar una clasificación general en el sentido de que los actos que determinan una obligación tributaria son de gravamen y los que reconocen un crédito a favor del contribuyente son declarativos de derechos.

Entre los casos de revisión que no tienen un procedimiento formal debería estar la *rectificación* errores materiales y aritméticos. Esta no implica una revocación del acto ya que consiste en eliminar errores que no afectan el contenido jurídico. El límite a

⁴⁶ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo I p. 658.

la libertad rectificatoria viene dado por la imposibilidad de alterar el sentido del acto, por lo que no cabría que aduciendo este tipo de errores se invada terrenos en los que existe error de apreciación de los hechos o el derecho. Bocanegra delimita muy claramente este tipo de rectificaciones en las que:

... (La) declaración de derecho permanece inmodificable: el acto rectificado no desaparece del mundo del Derecho, ni es sustituido ni confirmado, permaneciendo efectivamente el mismo. Los errores materiales, de hecho o aritméticos, para serlo, necesitan ser apreciados con los solos datos que obran en el expediente, presentándose de forma patente y clara sin necesidad de interpretaciones legales.⁴⁷

Como cualquier acto jurídico, el administrativo es *nulo* cuando contiene vicios de tal naturaleza que se hace imposible convalidarlo, por lo tanto se lo debe declarar nulo en cualquier momento a petición de parte o incluso de oficio. Sin embargo existe tensión entre la presunción de validez de los actos administrativos y su consecuencia, la eficacia inmediata frente a los vicios de nulidad, esto rompe el equilibrio que tutela el derecho administrativo.

Por otro lado, la *anulabilidad* se da cuando, ante una infracción al ordenamiento jurídico, para preservar la presunción de validez y en consideración a la seguridad jurídica, se trata de conservar al acto de la Administración y se permite subsanarlo, en cuyo caso surten efectos desde el momento que se convalide.

Respecto a los supuestos que vicien a los actos debemos decir con los maestros españoles a quienes seguimos en la exposición que “(d)ecidir cuando un vicio o infracción alcanza esta trascendencia general es algo muy difícil de encerrar en formas generales.”⁴⁸

Como habíamos mencionado, existe en nuestro derecho alguna referencia útil

⁴⁷ Raúl BOCANEGRA SIERRA; *Lecciones sobre el Acto Administrativo*; Madrid: Thomson Civitas; 2004; p. 220.

⁴⁸ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo I; p. 642.

para los efectos que analizamos. Así el artículo 59 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo⁴⁹ y el 139 del Código Tributario⁵⁰ se refieren al tema, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa se refiere a la nulidad y el Código Tributario a la invalidez, sin embargo ambas son aplicables para el procedimiento administrativo y además coinciden en las causales: Incompetencia, manifiesta en el caso del Código Tributario; y, omisión de formalidades que hayan obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión, en el caso tributario, y que causen gravamen irreparable o influyan en la decisión, en el caso de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativo.

Si bien estos vicios podrían ser alegados dentro de un procedimiento administrativo de impugnación, la Corte Suprema les dio cierta autonomía frente a los recursos administrativos cuando señaló en el Recurso 9-2007 de 25 de abril de 2008 que:

...la declaratoria de nulidad de la Resolución (...) no constituye revisión de la misma en los términos del Código Tributario, sino el ejercicio de la obligación de la autoridad competente de declarar de oficio a petición de parte, la nulidad de los actos cuando han sido emitidos por autoridad manifiestamente incompetente...⁵¹

La *sustitución* de un acto ocurre cuando luego de la revisión de un acto por parte de la propia Administración, ésta decide revocarlo y en consecuencia emitir uno nuevo. Si el nuevo acto sólo ha sido parcialmente sustituido estaríamos ante la

⁴⁹ Son causas de nulidad de una resolución o del procedimiento administrativo: a) La incompetencia de la autoridad, funcionario o empleado que haya dictado la resolución o providencia; y, b) La omisión o incumplimiento de las formalidades legales que se deben observar para dictar una resolución o iniciar un procedimiento, de acuerdo con la ley cuya violación se denuncia, siempre que la omisión o incumplimiento causen gravamen irreparable o influyan en la decisión.

⁵⁰ Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos: 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y, 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

⁵¹ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 9 -2007 de 25 de abril 2008 (CONTICORP vs SRI).

*modificación del acto.*⁵²

La *sustitución* se puede dar sin mayores controversias cuando la revisión se la realiza ante la misma Administración ya que esta conserva la competencia para emitir el acto inicial. En caso que la revisión se la realice ante un ente que no tiene competencias administrativas para emitir el acto no puede realizarse la sustitución y lo recomendable será que se analice en cada caso si jurídicamente cabe emitir un nuevo acto o si corresponde enviar a que el órgano competente emita un nuevo acto en el que se corrija el error.

Por último, se *confirma* un acto en el supuesto de que luego de una revisión la Administración coincida con el contenido y convalide o ratifique el acto administrativo.

3.5. Competencia e iniciativa para revisar los actos en sede administrativa.

La competencia para que se revisen los actos por parte de la propia Administración depende de la estructura y organización de la Administración, así como el tipo de recursos; por lo que, la revisión puede darse por el propio órgano del cuál emanó el acto inicial, un órgano superior o un órgano de igual jerarquía.

Más adelante analizaremos los tipos de recursos, sin embargo quiero dejar claro que no necesariamente la revisión debe darse en un plano de verticalidad, es decir que el superior jerárquico revise las actuaciones del inferior.

Considero deseable que no sea por cuestión de jerarquía, sino por competencias, la organización de la Administración, de manera tal que un órgano especializado, técnico y sin responsabilidad de la gestión se encargue de controlar la legalidad.

⁵² José Roberto DROMI; “ Conferencia Revisión de los Actos Administrativos..... Óp. Cit. p. 49.

Esto permitiría se concrete la separación de las gestiones tributarias conforme manda el artículo 72 del Código Tributario que ya observamos: las funciones de la Administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

Respecto a la iniciativa, para que exista un procedimiento de revisión ante la propia Administración, esta podría provenir del interesado directo o de oficio en razón del interés de la propia Administración de que sus actuaciones sean legítimas.

CAPÍTULO IV

IMPUGNACIÓN ADMINISTRATIVA

La Administración puede iniciar un procedimiento administrativo para revisar sus propios actos y verificar su legitimidad, de manera que es muy importante analizar cómo los ciudadanos podemos exigir esto.

Para esto, y a pesar de criterios opuestos, el derecho de petición es trascendente para el procedimiento de revisión en el que se dé la impugnación administrativa.

De esa manera se puede examinar a la impugnación administrativa y ciertas particularidades de esta, necesariamente revisora y declarativa, así como la conveniencia de que este procedimiento sea imparcial y la comparación de esta función administrativa con las jurisdiccionales.

4.1.- Derecho de petición.-

4.1.1.- Necesidad de tener medios organizados para reaccionar contra el ejercicio contrario a derecho del poder

Suponemos la corrección de todos los actos jurídicos, más aún los del Estado al que se ha dotado de poder para cumplir con fines de incuestionable valor. Con el poder se le ha dotado también de una estructura jurídica y sistemática, un conjunto de órganos con funciones que deben cumplir dentro de su ámbito, para lo cual se les otorga potestades que se delimitan constitucional y legalmente.

Así, la Constitución ecuatoriana señala que las personas que actúen en virtud de

una potestad estatal ejercerán solamente las competencias y facultades que les sean atribuidas en la Constitución y la ley, así como que los actos del poder público deberán mantener conformidad con las disposiciones constitucionales.

El poder puede ser ilegítimo, si la manera de actuar por parte de las personas que encarnan a los órganos es contraria a derecho, además si afectan a particulares se hace necesario que el ordenamiento jurídico establezca medios que les permita reaccionar.

Eduardo García de Enterría en su discurso de ingreso a la Real Academia de la Lengua Española: *La Lengua de los Derechos*, justifica la resistencia contra los actos arbitrarios y recuerda que en el proyecto de Declaración de derechos girondina de 1793 se dice que “los hombres reunidos en sociedad deben tener un medio legal de resistir a la opresión”.⁵³ Señala García de Enterría que:

...hay opresión cuando la Ley es violada por los funcionarios públicos en su aplicación a hechos individuales. Hay opresión cuando actos arbitrarios violan los derechos de los ciudadanos contra la expresión de la Ley.⁵⁴

Esto es visto como una novedad por parte de los múltiples actores sociales para quienes la incorporación del derecho a la resistencia en la Constitución del 2008 les da la posibilidad de reaccionar u oponerse contra el poder ilegítimo.

La Constitución en el artículo 98 identifica esa ilegitimidad con la efectiva o potencial vulneración de derechos constitucionales, a través de acciones u omisiones, tanto del poder público como de cualquier ente privado y permite incluso demandar el reconocimiento de nuevos derechos.

⁵³ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Lengua de los Derechos, La Formación del Derecho Público Europeo tras la Revolución Francesa*; Segunda reimpresión 2001, Madrid: Alianza Editorial; página 139.

⁵⁴ *Ibid.*

El análisis de este derecho no puede culminar aquí, eso sería superficial; a la literalidad de la norma se la debe rodear del contexto en el cual está reconocido como tal el derecho a la resistencia, es decir en una Constitución.

Para evitar contradicciones en la propia Constitución, la norma que consagra el derecho a la resistencia debe entenderse en el contexto general que la haga compatible con el sistema de organización incorporado en la misma Constitución.

Como establecimos, entre los varios fines de la Constitución se encuentra el de ordenar el poder, si se entiende que el derecho a la resistencia es absoluto e ilimitado nunca se va a cumplir con esa finalidad. Al realizar esta organización y juridificación del poder, se deben establecer reglas para la interrelación entre los elementos del Estado.

El maestro español mostró su preocupación en el discurso mentado en el sentido de que este derecho puede llevar a “un inmenso desorden, en la relación cotidiana y ordinaria de las autoridades y funcionarios con los ciudadanos”.⁵⁵

Es por esto que al interpretar y analizar el alcance de las normas contenidas en la Constitución se debe buscar hacer compatibles a todas las disposiciones para dar unidad a la norma suprema del ordenamiento. El propio discurso de García de Enterría señala que: “En todo gobierno libre el modo de resistencia a estos diferentes actos de opresión debe ser regulado por la Constitución.”⁵⁶

El naciente Estado ecuatoriano ya consideró estas preocupaciones y desde siempre en nuestro país la resistencia se complementa con el derecho de que “todo

⁵⁵ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA, *La Lengua de los Derechos*..... Óp. Cit p. 140

⁵⁶ Id. p. 139.

ciudadano puede reclamar respetuosamente sus derechos ante la autoridad pública.”⁵⁷
Con el paso del tiempo se va regulando cada vez más en la Constitución la forma como se podría ejercer la resistencia, de manera tal que en 1998 se reconoce el derecho a una tutela judicial efectiva de derechos.⁵⁸

La Constitución de 2008 en el numeral 23 del artículo 66 consagra el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas, así como en el artículo 75, el derecho a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses.

Es decir, el derecho de resistencia existe por cientos de años y ha evolucionado hacia instituciones que constan en la propia norma constitucional de manera que se garantice que a cualquier ciudadano se le restituya su situación si ha sido arbitrariamente afectado por el agente que obra al margen o en contradicción con la Ley.

4.1.2.-Importancia en el presente del derecho de petición

El reconocimiento del derecho de petición ha sido uno de los pilares en la historia para lograr equilibrio en las relaciones del poder con quienes se encuentran subordinados a este.

Este equilibrio acerca la Administración al ciudadano y le permite a este ser parte de la toma de decisiones, es por esto que desde un inicio ha sido considerado como un derecho de participación política.

Hace más de 300 años el artículo 5 del *Bill of Rights* declaró que es derecho de

⁵⁷ Artículo 66 de la Constitución del Estado del Ecuador (Registro Auténtico 1, 31-V-1830)

⁵⁸ Numeral 17 del artículo 24 de la Constitución Política de la República del Ecuador (Gaceta Constitucional de Junio 1998)

los súbditos hacer peticiones al Rey y que toda condena y persecución por hacer tales peticiones son ilegales.

El contenido de este derecho no ha variado profundamente a lo que se imponía desde entonces y, además del implícito deber de recibir la petición y la restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario, se ha desarrollado como parte de este derecho, el deber de la Administración de comunicar y explicar cómo se llegó a la respuesta de esa petición.

Respecto de las dos primeras facetas: el deber de recibir la petición y la restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario se pueden a ver ciertas visiones que hacen de este derecho parte de la historia.

Enrique Álvarez Conde⁵⁹ relata que en el proceso revolucionario francés M. Beaumont habría afirmado que “...el derecho de petición carece de utilidad en un Gobierno libre, pues los ciudadanos pueden sustituirlo por otro.”

Garrido Falla, Palomar Olmeda, y Losada González⁶⁰ sostienen que:

...el importante papel que el derecho de petición pudo tener en la época anterior al Estado de Derecho se minimiza obviamente una vez montado, en todas sus fases, el moderno aparato de justicia administrativa.

Para estos autores con suficientes argumentos, legales y jurisprudenciales, el derecho de petición cubre “la zona de las relaciones entre la Administración y administrado donde no es posible utilizar recurso.”⁶¹

⁵⁹ Enrique ÁLVAREZ CONDE; *Curso de Derecho Constitucional*; Tercera Edición; España: Editorial Tecnos 1999; Volumen I p. 440.

⁶⁰ Fernando GARRIDO FALLA, Alberto PALOMAR OLMEDA y Herminio LOSADA GONZÁLES; *Tratado de Derecho Administrativo*, Segunda Edición, España: Editorial Tecnos 2006; Volumen III, *La Justicia Administrativa*; p. 33.

⁶¹ *Ibid.*

Para llegar a esta conclusión estos últimos autores españoles han considerado el aparato de justicia administrativa que con la Ley de Procedimiento Administrativo española de 1958 reguló el derecho de petición, que lo considera graciable, como una forma de participar en la vida pública y toma de decisiones.

Esa Ley diferenció el ejercicio del derecho de petición de las demás pretensiones que “pretenden ampararse en una norma material cualquiera, pretendiendo una aplicación de la misma a favor del solicitante o de otra persona.”⁶²

A pesar de esto, recién en noviembre del 2001 en ese país se expidió la Ley Orgánica reguladora del Derecho de Petición en cuyo artículo 3 podemos identificar claramente la distinción del derecho de petición donde no existan procedimientos formales:

Las peticiones podrán versar sobre cualquier asunto o materia comprendido en el ámbito de competencias del destinatario, con independencia de que afecten exclusivamente al peticionario o sean de interés colectivo o general. No son objeto de este derecho aquellas solicitudes, quejas o sugerencias para cuya satisfacción el ordenamiento jurídico establezca un procedimiento específico distinto al regulado en la presente Ley.⁶³

Miguel Sánchez Morón explica lo que allí sucede:

El derecho de petición se refiere, en cambio, a pretensiones de naturaleza graciable o estrictamente discrecional, ya se expresen mediante sugerencias, ruegos, informaciones, quejas o suplicas que pueden dirigirse, por lo demás, no solo a los gobiernos y autoridades administrativas, sino también a otros poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias.⁶⁴

⁶² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 95.

⁶³ Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, Reguladora del Derecho de Petición (BOE núm. 272, de 13 de noviembre)

⁶⁴ Miguel SÁNCHEZ MORÓN, *Derecho Administrativo*; Quinta Edición Madrid: Editorial Tecnos; 2009; p. 492.

Luis López Guerra también se une a esta mayoritaria posición cuando dice que:

...el desarrollo de procedimientos específicos de defensa de derechos e intereses (recursos administrativos y contenciosos administrativos) fue relegando el derecho de petición a una posición secundaria.⁶⁵

En países con desarrollo legislativo en estos ámbitos, la faceta que consiste en el deber de la Administración de comunicar y explicar cómo se llegó a la respuesta de esa petición, se regló con el sistema de justicia administrativa.

Sin embargo y a pesar de ello, incluso en este supuesto, el derecho de petición tiene un importante valor al ser utilizado como impulsador del procedimiento administrativo, pues por regla general para que la Administración pueda actuar necesita que el interesado active el procedimiento como veremos más adelante.

En Ecuador es muy incipiente el sistema de justicia administrativa y no se tiene claridad legislativa en este tema. No obstante, en lo que respecta específicamente al derecho de petición, tanto en lo general administrativo como en lo particular tributario, existen regulaciones específicas que al aplicarlas han llegado a similares conclusiones jurisprudenciales con serias implicaciones para la vigencia del derecho de petición.

4.1.2.1. Aplicación del derecho de petición en las normas y jurisprudencia ecuatoriana.

Lo que pretendo analizar reforzará esa tesis de la errada visión que se puede tener si no se consideran las normas generales de derecho público, aquellas que insistentemente hemos afirmado forman parte y deben ser tomadas en cuenta por los agentes que son parte de la gestión tributaria.

⁶⁵ Luis LÓPEZ GUERRA Luis et al.; “El ordenamiento constitucional. Derechos y deberes de los ciudadanos” *Derecho Constitucional*. Luis López Guerra (ed.); Séptima Edición; Valencia: Tirant lo Blanch; 2007; *Volumen I*: p. 355.

En diciembre de 1993 se expidió la Ley de Modernización que reguló el derecho de petición de manera tal que, de acuerdo al artículo 28, opera el silencio administrativo positivo cuando las autoridades de la Administración incumplan con su deber de resolver todo reclamo, solicitud o pedido en el término de quince días hábiles, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto. La norma recientemente aprobada en el artículo 387 del Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización es muy similar y reserva la fijación de plazos a los actos normativos de gobiernos autónomos descentralizados.⁶⁶

En el caso nacional o central en lo tributario, la norma expresa que señaló un plazo distinto, se emitió con la reforma a la Ley de Régimen Tributario Interno a través de Decreto Ley 05 en 1994 para que, desde 1995 la Administración Tributaria tenga 120 días hábiles para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes y en caso de incumplir ese deber se considerará aceptación tácita de los mismos.⁶⁷

En el año 1999 se elimina la frase relativa a la atención de peticiones, para que estas no deban ser atendidas en el plazo establecido, y en el 2001 se elimina lo relativo a recursos.

⁶⁶ El plazo máximo en el que debe notificarse la resolución, dentro de los respectivos procedimientos, será el que se fije mediante acto normativo en cada nivel de gobierno, observando el principio de celeridad. Si la normativa del gobierno autónomo descentralizado no contiene un plazo máximo para resolver, éste será de treinta días. La falta de contestación de la autoridad, dentro de los plazos señalados, en la normativa del gobierno autónomo descentralizado o en el inciso anterior, según corresponda, generará los efectos del silencio administrativo a favor del administrado, y lo habilitará para acudir ante la justicia contenciosa administrativa para exigir su cumplimiento.

⁶⁷ Artículo 21 del Decreto Ley 05.- “A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse. Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones, reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos...”

De acuerdo a estas, que son las normas que regulan el derecho de petición, deberíamos entender que, si las peticiones fueron excluidas de la norma que obligaba a la Administración Tributaria a resolver en 120 días, se debería estar a lo dispuesto por la norma de carácter general, es decir la Ley de Modernización que da 15 días a la Administración para pronunciarse.

Sin embargo, se impuso la tesis de que la eliminación del término peticiones, en la reforma del año 99, significó “que no cabe silencio administrativo en tratándose de peticiones”⁶⁸ o “que excluye a las peticiones del silencio administrativo.”⁶⁹

Esta interpretación atenta contra el derecho de petición, ya que tanto la Constitución de 1998 como la del 2008, reconocen el ejercicio de este derecho que incluye el recibir la atención de la autoridad. En el caso específico de la Constitución de 1998, norma vigente a la fecha de la reforma y jurisprudencia analizada, expresamente indicaba que esta atención debe ser dentro del plazo adecuado.

Por su parte en los numerales 3 y 5 del artículo 103, el Código Tributario ha señalado desde 1975 entre los deberes sustanciales de la Administración Tributaria recibir toda petición o reclamo, inclusive el de pago indebido, que presenten los contribuyentes, responsables o terceros que tengan interés en la aplicación de la ley tributaria y tramitarlo de acuerdo a la ley y a los reglamentos, así como expedir resolución motivada en el tiempo que corresponda, en las peticiones, reclamos, recursos o consultas que presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de la Administración.

Similar norma se encuentra en el artículo 386 del Código Orgánico de

⁶⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 114-2001 (RO 54 de 3 de abril de 2003).

⁶⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de los Fiscal, Expediente 40-2003 (RO 198 de 27 de octubre de 2003); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 49-2003 (RO 330 de 7 de mayo de 2004); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 72-2003 (RO 405; 24 de agosto de 2004).

Organización Territorial, Autonomía y Descentralización.

En esta línea de razonamiento, si se compara la complejidad de resolver una reclamación con la de una petición, y siempre considerando que las reformas legales buscan una progresiva vigencia de los derechos, al realizarse la reforma lo que se buscaba debía ser que para resolver una petición no le lleve tanto tiempo a la Administración.

De igual manera, al excluir a los recursos no se podría entender que estos no tengan plazo para que la Administración resuelva y que, en caso de que no lo haga, no existan consecuencias.

Incluso la primera de las sentencias invocadas se preocupó de intentar salvar al derecho de petición y declaró que “no pugna con el derecho de petición consagrado en la Constitución Política tanto más que la referida petición fue contestada por la Administración.”⁷⁰ Las siguientes sentencias ni siquiera se preocuparon de esto.

Ante la falta de claridad legislativa en los temas que tratamos la jurisprudencia ha trazado una delimitación entre lo que deberíamos entender por simples peticiones y la reclamación.

La Corte Suprema ha señalado que “no comporta una reclamación administrativa, al no reunir los requisitos contemplados en el Art. 114 (hoy 119) del Código”⁷¹ y que es la “pretensión concreta elemento esencial para configurarla.”⁷²

Por otro lado, en relación de la reforma del año 99 al Decreto Ley 05, ha

⁷⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 114-2001 (RO 54 de 3 de abril de 2003).

⁷¹ Corte Suprema de Justicia Expediente, Sala de lo Fiscal, 51-2004 (RO 395 de 13 de noviembre de 2006).

⁷² Corte Suprema de Justicia Expediente, Sala de lo Fiscal, 114-2001 (RO 54 de 3 de abril de 2003).

señalado: “...que no cabe silencio administrativo respecto a simples peticiones, lo cual no es aplicable al asunto que se ventila en el cual la empresa propuso una reclamación administrativa.”⁷³

En esta misma línea, también se pronunció en el sentido de que, luego de la reforma, “el silencio administrativo no procede contra simples peticiones”⁷⁴.

Considero inadecuada la reproducción de figuras positivas españolas a una realidad distinta como la ecuatoriana, ya que todas estas sentencias sin duda han sido influidas por la doctrina española que, parte de la delimitación conceptual de la Sentencia 242 / de 14 de julio de 1993⁷⁵, según la que una petición no es reclamación en vía administrativa ni denuncia o recurso judicial

Sin embargo, el llamado de atención a los jueces ecuatorianos debería ser que no se consideró que en nuestro país, como previamente vimos, desde la Ley de Modernización no ha habido excepción a la obligación de resolver toda petición, solicitud o reclamo so pena del silencio administrativo positivo.

En España se delimitó y reguló expresamente un derecho de petición únicamente útil para cuando no haya procedimientos formales que obligó a la Administración a pronunciarse aunque no aplique el silencio positivo.

En Ecuador, en cambio, petición es aquella por la cual se accede al poder sin que importe si para esa específica solicitud existe o no, aparte del derecho constitucional, otra norma de carácter material que la regule o si se ha establecido un

⁷³ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 47-2003 (RO 405 de 27 de octubre de 2003).

⁷⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 51-2004 (RO 395 de 13 de noviembre de 2006).

⁷⁵ Tribunal Constitucional. Sentencia n° 242/1993 de, Sala 1ª, 14 de Julio de 1993 (http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1993-0242) (acceso: 12/7/2012).

procedimiento para resolver las pretensiones del administrado.

En este contexto, son parte del derecho constitucional de petición los reclamos y recursos como actos jurídicos del administrado que cuestionan o critican la actividad de la Administración.

4.1.3.- Vinculación del derecho de petición al procedimiento administrativo de impugnación

Se ha establecido que, constitucionalmente, la principal forma de ejercer el derecho a la resistencia es acceder a la Administración para plantear las inconformidades, para ello se consagra el derecho de petición visto de la manera más general, con todas sus posibles facetas: el deber de recibir la petición, la restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario, y el deber de la Administración de iniciar un procedimiento para dar respuesta motivada a esa petición.

Insistimos en el hecho de que no contamos con normas con la jerarquía necesaria que desarrollen el procedimiento administrativo. Si a pesar de esto, se quiere restringir el alcance del derecho de petición y distinguirlo de una parte de la justicia administrativa que, excepcionalmente, se despliega en la propia sede de la Administración, igual debemos apreciar al derecho de petición como aquel que permite actuar al administrado y manifestarse para que se active un procedimiento administrativo.

A pesar de la doctrina española que hemos venido citando, esta no es absoluta y Jesús González Pérez con una posición más universal señala que la función del derecho de petición consiste en “excitar actividad administrativa para una declaración en primera instancia o impugnar un acto previamente dictado.”⁷⁶

⁷⁶ Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Procedimiento...* Óp. Cit.. p.296.

La Constitución ecuatoriana en el numeral 23 del artículo 66 delimita estos conceptos y reconoce el derecho a dirigir peticiones a las autoridades y a recibir atención o respuesta motivada. Este podría ser fundamento normativo suficiente para sostener la impugnabilidad de los actos. Con esa norma general los ciudadanos pueden enfrentarse a la Administración y exigir una respuesta motivada a cualquier petición, incluida un cuestionamiento a un acto previo de la propia Administración.

Sin perjuicio de esto, insisto, el constituyente también ha reconocido desde 1998⁷⁷ el derecho a la tutela judicial efectiva que en el artículo 75 de la Constitución del 2008 se mantiene. Además dentro de los principios de la Función Judicial, en el artículo 173, se incorporó un principio de aplicación directa que no atañe únicamente a esta Función: Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado pueden ser impugnados tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

En lo que respecta a lo tributario, el Código de la materia, como hemos citado ya en el artículo 10, siempre ha reconocido de manera general que la gestión tributaria constituye actividad reglada y es impugnable en vía administrativa y judicial.

Ahora, conviene examinar algunas cuestiones relacionadas con este enfoque que le damos al derecho de petición como parte del procedimiento de impugnación administrativa. En este sentido, vamos a profundizar en cuestiones como el carácter oficioso de estos procedimientos, así como la restricción a la autoridad de perjudicar al peticionario.

4.1.3.1. Derecho de petición y oficialidad del procedimiento administrativo

⁷⁷ Conforme al numeral 17 del artículo 24 de la Constitución Política de 1998: Toda persona tendrá derecho a acceder a los órganos judiciales y a obtener de ellos la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, sin que en caso alguno quede en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.

de impugnación

La gran importancia de este derecho en el procedimiento administrativo es su efecto respecto a la actividad y facultades de la Administración. Es por el ejercicio de este derecho por parte del administrado que se obliga a ejercer a la Administración una determinada facultad. En el caso de la impugnación administrativa, debido al derecho de petición ejercido por el administrado, nace la competencia del órgano de la Administración para actuar con su facultad resolutive.

Luego de la manifestación inicial del administrado, la naturaleza de esta facultad resolutive es oficiosa, corresponde a la Administración todo el impulso del procedimiento.

Por ello la Administración debe resolver incluso cuestiones no alegadas por el administrado. Así, el Código Tributario ha señalado que, en el caso de los reclamos se deberá decidir todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente o de los expedientes acumulados.

4.1.3.2. Restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario

Otra cuestión que surge en este momento y se debe debatir es la relativa a una de aquellas primeras facetas del derecho de petición que se ha ido diluyendo con el tiempo, la restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario.

Considero importante su revalorización, pues los principios de aplicación de derechos que constan en la Constitución son precisos respecto al mandato de desarrollo progresivo de derechos, así como la prohibición de restringir el contenido de derechos.

A pesar de esto, en las últimas Constituciones, al enunciar el derecho de

petición no se ha considerado el imponer a la autoridad este impedimento que tiene como fundamento el evitar represalias contra el ciudadano que ejerce un derecho.

Si la Administración pretende ejercer sus facultades y afectar legalmente a cualquier persona, tiene los medios para realizarla, no debería esperar a que se acerquen a la Administración para hacerlo, pues es su deber ejercer las facultades otorgadas legalmente para el cumplimiento de sus fines.

Si eventualmente se admiten excepciones, estas no pueden generalizarse ya que, además de atentar contra parte del contenido esencial del derecho de petición, estaría fomentando la ineficiencia de la Administración.

El procedimiento administrativo tributario contempla una regla general en el Código y que es hilo conductor de este trabajo: las funciones de la Administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: La determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

La excepción a este principio estaría en la denominada determinación complementaria del propio Código Tributario que había previsto que si en la tramitación del reclamo se advierte la existencia de hechos no considerados en el acto de determinación tributaria que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un acto de determinación complementario.

La Corte Suprema de Justicia ecuatoriana extendió este procedimiento para complementar la determinación realizada por el propio contribuyente en su declaración en los casos que solicita se le devuelvan saldos a favor.

Para ello había cuestionado que en estas peticiones la Administración “no puede supeditarla a fiscalización previa” y que resulta impropio que:

...la Administración disponga que previamente (...) se realice la fiscalización respectiva, y que luego, si fuere del caso, de acuerdo a los resultados de las actas de fiscalización que se levante, se proceda al reintegro.⁷⁸

Así no podía “la Administración efectuar controles y verificaciones con ocasión de una petición de devolución de lo pagado indebidamente.”⁷⁹ Señalo que debería previamente haberse “realizado un acto de determinación complementaria y así llegar a nuevas Bases de Imposición...”⁸⁰

La Ley de Equidad reformó el Código Tributario en el 2007 y formalizó esta excepción.⁸¹ Sin embargo, considero que esta institución limita el derecho de petición y atenta contra la faceta analizada que es esencial en el derecho de petición. No puede el peticionario salir perjudicado por acercarse a la Administración a pedir lo que le

⁷⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 118 – 2000 (RO 327 de 16 de mayo de 2001). En similar sentido se manifiesta en el expediente 109 – 2006 (RO 124 de 11 de diciembre de 2007).

⁷⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 62-2007 (RO 44-S de 12 de octubre de 2009).

⁸⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 80 – 2007 (RO 521 de 4 de febrero de 2009). A similares conclusiones llegaron en esa Sala los expedientes de casación 151 – 2004 (RO 392 de 8 de noviembre de 2006); y 27 -2007 (R.O 571 de 16 de abril de 2009).

⁸¹ El artículo 131 del Código Tributario hoy señala que: “Cuando de la tramitación de la petición o reclamo se advierta la existencia de hechos no considerados en la determinación del tributo que lo motiva, o cuando los hechos considerados fueren incompletos o inexactos, la autoridad administrativa dispondrá la suspensión del trámite y la práctica de un proceso de verificación o determinación complementario, disponiendo se emita la correspondiente Orden de Determinación. La suspensión del trámite de la petición o reclamo suspende, consecuentemente, el plazo para emitir la resolución correspondiente. Realizada la determinación complementaria, que se regirá por el mismo procedimiento establecido para el ejercicio de la facultad determinadora de la administración tributaria, continuará decurriendo el plazo que se le concede a la administración para dictar resolución, la que se referirá al reclamo o petición inicial y contendrá el acto de determinación complementaria definitivo. El acto de determinación complementaria solo podrá ser objeto de impugnación judicial con la resolución de la petición o reclamo inicial.”

corresponde, pues no se debe olvidar que esta mantiene sus facultades públicas que, de manera independiente, podría ejercerlas en el tiempo previsto por la Ley.

4.2. Impugnación administrativa

El elemento medular de este estudio ha sido utilizar instituciones del derecho público para asegurar el equilibrio en la relación jurídica tributaria que es una relación de derecho público.

Una institución muy importante del Derecho Público es la de los recursos administrativos, sin embargo han sido varias veces distorsionados por el Derecho Tributario que los ha manipulado en función de intereses distintos a los que correspondería de acuerdo a su naturaleza.

Por lo tanto, es importante entender la naturaleza de los recursos administrativos y sus características, además es muy necesario confrontar esta actividad de toda Administración Pública con la que realiza la Función Jurisdiccional, totalmente distinta y opuesta.

4.2.1 Naturaleza de los recursos administrativos

La Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para Latinoamérica busca equilibrar la relación jurídica tributaria, a juicio de la Comisión Redactora la solución emana de:

...los principios fundamentales de la legalidad y la jurisdiccionalidad, es decir, que Fisco y contribuyente están sometidos por igual a la ley y a la jurisdicción, que “no hay tributo sin ley que lo establezca” y que “nadie puede ser juez en su propia causa.”⁸²

⁸² Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina...Óp. Cit.

El principio en el que nos vamos a concentrar es el de la jurisdiccionalidad que tiene estrecha vinculación con la tutela efectiva. Estos enunciados necesitan se reconozca la posibilidad de impugnar actos administrativos y nuestra Constitución ha señalado con claridad que la impugnabilidad debe ser tanto en vía administrativa como judicial.

El régimen de impugnación de los actos administrativos tiene existencia ante la pretensión de revisión de un acto a instancia del interesado y necesita de los recursos como instrumento para su vigencia.

El derecho a recurrir difiere del derecho sustantivo o material que se quiere proteger, es un derecho subjetivo público que pretende poner en movimiento el aparato de justicia administrativa y promover la revisión de los actos administrativos ilegales que afectan intereses legítimos de los particulares. "La justicia administrativa comprende el conjunto de principios y procedimientos que establecen recursos y garantías de que disponen los particulares para mantener sus derechos."⁸³

Importan para el presente análisis aquellas pretensiones para poner en movimiento al aparato de justicia, que se orientan en una primera fase, al órgano administrativo para la reconsideración respecto de un acto administrativo dictado por ese mismo órgano, su inferior jerárquico, u otro de la Administración Pública.

El recurso administrativo es el medio legal de que disponen los particulares, que han sido afectados en sus derecho o intereses por una autoridad administrativa a través de un acto de la misma naturaleza, a efecto de que la autoridad competente lleve a cabo la revisión del mismo, a fin de que lo revoque o lo anule de comprobarse su ilegalidad o su inoportunidad.⁸⁴

García de Enterría y Tomás Ramón Fernández los definen como:

⁸³ Andrés SERRA ROJAS, *Derecho Administrativo*, México: Editorial Porrúa. 1983; tomo II. p. 581.

⁸⁴ Miguel GALINDO CAMACHO. *Derecho Administrativo*. México. Editorial Porrúa. 1998, p. 280.

...actos del administrado mediante los que éste pide a la propia Administración la revocación o reforma de un acto suyo o de una disposición de carácter general de rango inferior a la ley en base a un título jurídico específico.⁸⁵

Para entender mejor las propuestas de este estudio, se profundizará en sus características, principalmente su naturaleza declarativa y revisora, así como la conveniencia de que exista imparcialidad por parte de la Administración al conocer y resolver cualquier recurso.

4.2.2.-Naturaleza Declarativa y Revisora del Recurso Administrativo

Con la contestación de la Administración a cualquier de petición, al amparo del principio constitucional de impugnabilidad de los actos administrativos y la norma general del Código Tributario, podría iniciarse un procedimiento en el cual se objete cualquier posición inicial asumida por la Administración.

Todo acto administrativo es impugnable en vía administrativa, sin que importe la forma como se activó la facultad administrativa que derivó en la emisión del acto en el cual la Administración asumió esa posición inicial respecto a un tema.

Por lo tanto, este procedimiento es el mismo que se lleva a cabo cuando se impugna cualquier acto previo que no tuvo su origen en una petición, sino en el deber de la Administración de ejercer sus facultades, como por ejemplo cuando emite una sanción o el típico acto tributario: el determinativo.

Se ha clasificado a los procedimientos administrativos como constitutivos y de impugnación o de primer y segundo grado. Respecto de estas clasificaciones, Gordillo se ha pronunciado en el sentido de que esta es una “diferencia borrosa y carente de

⁸⁵. Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 96.

proyecciones jurídicas.”⁸⁶ La única utilidad que podríamos encontrarles precisamente la que le estamos dando ya que en esencia el procedimiento administrativo no debería variar, pues en el de impugnación no deja de producir o constituir un nuevo acto.

Zavala Egas señala que los procedimientos administrativos se pueden clasificar en constitutivos e impugnatorios:

Los primeros atienden a la formación de los actos administrativos, mientras que los segundos, de clara naturaleza recursiva, tienden a la reforma, revocación o anulación de los actos administrativos previamente constituidos; sin embargo, no son dos categorías independientes y tampoco puede decirse que una de las dos constituye un solo procedimiento acabado, esto es, el procedimiento constitutivo de un acto jurídicamente eficaz debe prever su eventual impugnación, pues el acto administrativo carecerá de ejecutoriedad y no será ejecutivo mientras no transcurra el plazo para la impugnación. De la misma manera no cabe pensar en un procedimiento impugnativo sin acto previamente constituido.⁸⁷

El mantener separadas las facultades de la Administración, permite que la impugnación en la instancia administrativa sea eminentemente revisora, que detecte errores, retroalimente y permita una corrección de manera que los actos posteriores de la Administración no tengan los mismos vicios.

De lo contrario con la impugnación administrativa, la Administración va a encontrar la ocasión de cubrir equivocaciones en perjuicio de derechos de los administrados y la consecuente desconfianza en la Administración, como se ha insistido que puede ocurrir.

Si, además analizamos que un contribuyente puede directamente acudir a la Función Judicial y esta no tiene competencia para realizar actos de la gestión tributaria, nos encontraremos ante desigualdades entre los contribuyentes que impugnen en vía

⁸⁶ Agustín GORDILLO, *Procedimiento y Recursos Administrativos*; Segunda Edición Buenos Aires: Ediciones Macchi; p.43.

⁸⁷ Jorge ZAVALA EGAS; *El Procedimiento Administrativo*; http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2007/22/22_el_procedimiento_administrativo.pdf (acceso: 11/7/2012).

administrativa frente a los que prefieran ir directamente a lo jurisdiccional.

De esta manera, la desigualdad no se crea por cuestiones materiales sino por formas y se castiga al contribuyente que confió en la Administración para solucionar un problema y así no abrumar la Función Judicial.

Esto se relaciona directamente con lo analizado respecto de la restricción impuesta a la autoridad de condenar o perseguir al peticionario. Si bien algo se ha mencionado esto, me reservo la problemática para más adelante.

El hecho de necesitar la existencia de un acto previo para impugnar, tanto en lo judicial como en lo administrativo, hace que la actividad del órgano que conoce esa impugnación sea materialmente revisora, esto tiene su base en el privilegio de la Administración Pública que previamente analizamos: la presunción de legitimidad de los actos administrativos.

En este sentido podría existir una deuda pendiente en el sistema de justicia administrativa, pues para una efectiva tutela judicial se debería permitir un control a toda la actividad de la Administración y no únicamente cuando exista un acto formalmente considerado.

En lo que respecta al tema central de esta investigación, es decir la impugnación en vía administrativa, se puede mantener esa visión revisora ya que con la visión planteada del derecho de petición se puede acceder a la Administración sin mayores formalidades.

Sin perjuicio de esto, en la Función Judicial donde el acceso es más rígido y se requiere de acciones, debería permitirse que existan todas las vías para tutelar a los administrados respecto de la legitimidad del actuar de la Administración, sin que sea necesaria únicamente la existencia de actos para habilitar la instancia.

4.2.3.- Búsqueda de la Imparcialidad en el Procedimiento Administrativo de Impugnación frente a la auténtica imparcialidad del juez.

Como mencionamos, en la Exposición de Motivos del Modelo de Código Tributario para Latinoamérica, la Comisión Redactora pretende obtener el equilibrio entre Fisco y contribuyente de “los principios fundamentales de la legalidad y la jurisdiccionalidad”, y en este sentido “nadie puede ser juez en su propia causa.”.⁸⁸

Este es un principio constitucional de la administración de justicia que procede del viejo aforismo *Nemo iudex in causa sua* y deriva en la unidad jurisdiccional: el monopolio de la jurisdicción le corresponde a la Función Judicial. Así, de acuerdo a la Constitución, ninguna autoridad de las demás funciones del Estado podrá desempeñar funciones de administración de justicia ordinaria. Todo esto se justifica ante el riesgo de romper la imparcialidad garantizada también en el literal k) del numeral 7 del artículo 76 de la Constitución, como parte del derecho a la defensa en cualquier proceso en el que se determinen derechos y obligaciones: “Ser juzgado por una jueza o juez independiente, imparcial y competente.”

Hay una aparente incoherencia en la Constitución que para adaptar al régimen administrativo las normas del debido proceso, en el numeral 3 del artículo 76 contradice a la unidad jurisdiccional cuando señala que una persona puede ser juzgada además de por un juez, por la autoridad competente y trata al derecho a la defensa en estos procesos como si siempre existiera un juez, así exige que este sea independiente e imparcial.

La norma constitucional más adelante define en el artículo 167 que la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por los órganos de la Función

⁸⁸ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina...Óp. Cit.

Judicial y por los demás órganos y funciones establecidos en la Constitución.

Estas complicaciones vienen sin duda de una confusión entre lo que es justicia y lo que es administración de justicia ya que es la Función Judicial la que privativamente se encarga de administrar justicia. La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica se ha manifestado en este sentido con bastante claridad en sentencia de mucha influencia y a la que más tarde volveremos a mencionar que:

Con otras palabras, lo que está constitucionalmente vedado es la creación de cualquier tribunal administrativo, cuyos fallos tengan o puedan adquirir la inimpugnabilidad propia de la autoridad de la cosa juzgada jurisdiccional, lo cual obviamente, no sucede con las del Tribunal Fiscal Administrativo, que solo cierran la vía administrativa y abren la judicial, en concreto, la del llamado proceso `contencioso tributario o impositivo'⁸⁹

Es precisamente lo que ocurre en nuestro país que a través del artículo 173 de la Constitución ha previsto que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

Lo que importa dentro de los principios generales de un Estado de Derecho que en este punto no debería ser distinto al de un Estado Constitucional de Derechos y Justicia, en el que la separación de poderes es un presupuesto básico es una separación de funciones con un sistema de pesos y contrapesos, entre ellos el control judicial a la actividad administrativa.

⁸⁹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Voto n° 1148-90 de las 17 horas del 21 de setiembre de 1990. . Sentencia: 01148 Expediente: 90-000135-0007-CO Fecha: 21/09/1990 Hora: 5:00:00 PM Emitido por: Sala Constitucional. (http://200.91.68.20/pj/scij/busqueda/jurisprudencia/jur_repartidor.asp?param1=TSS&nValor1=1&cmDespacho=0007&txtAnno=1990&strNomDespacho=SalaConstitucional&nValor2=80099&lResultado=&lVolverIndice=¶m01=Sentencias por Despacho¶m2=11&strTipM=T&strDirSel=directo) (acceso: 11/7/2012).

Previo a la expedición de la Constitución ya estaba claro este principio, que entra en la categoría de lo que Ferrajoli denomina lo indecible. También a pesar de ciertas limitaciones para impugnar las actuaciones de la Administración, la jurisprudencia a nivel mundial ha roto esos viejos paradigmas y de a poco ha logrado controlar a las Administración y superar en buena parte la creencia de la exención judicial del ejecutivo propia de los revolucionarios a fines del Siglo XVIII.

En el caso de Ecuador existe un par de precedentes importantes en los cuales la Corte Suprema ha afirmado que:

Es de absoluta evidencia que dada la generalidad de la disposición constitucional y de la supremacía de la Constitución según la cual: ‘No tienen valor alguno las leyes, decretos, ordenanzas, disposiciones y tratados o acuerdos internacionales que de cualquier modo estén en contradicción con la Constitución o alteren sus prescripciones’, que consta en el Art. 137 de la señalada codificación, quedaron automáticamente derogadas todas las disposiciones que limitaban el ejercicio de la acción contencioso administrativa respecto de determinados actos o resoluciones administrativas.⁹⁰

Para reafirmar lo que ya hemos mantenido, lo que sucede en los procedimientos administrativos impugnatorios es distinto a un juzgamiento en los términos de la Función Jurisdiccional del Estado.

En este análisis basado en la comparación de lo que sucede en las dos funciones, recurro al Capítulo VII del Libro *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional* de Tomás Ramón Fernández se denomina “Juzgar a la Administración contribuye también a administrar mejor”⁹¹, allí el autor español es muy crítico en cuestiones relacionadas con la Administración Pública frente a los jueces y justifica

⁹⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo de lo Contencioso Administrativo, Expediente No. 190 (RO 645 de 21 de agosto de 2002); y la Resolución de la Sala de lo Contencioso Administrativo en el Expediente 141 (R.O. 141 de 6 de agosto de 2003).

⁹¹ Tomás Ramón FERNÁNDEZ; *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*; Perú: Editorial Palestra, 2006.

como, a pesar de la supuesta liquidación del despotismo, siempre se debe controlar a la Administración jurisdiccionalmente, y los resultados positivos que se logran cuando la Administración, en consecuencia, se aleja de arbitrariedades y analiza con más cuidado sus decisiones desde un inicio.

Para esto se daría un control primario que no es contienda entre Administración y administrado, sino una reclamación frente a la cual la primera puede rectificar y en caso de que no lo haga entonces el segundo impugnar judicialmente. Así, un juzgamiento en los términos señalados, al interior de la propia Administración contribuirá a administrar mejor y evitará que la Administración y el Estado tengan que desperdiciar recursos en largos y muchas veces inútiles procesos judiciales.

De esta manera se contribuye también a una mayor eficiencia de la Función Judicial con una correcta práctica administrativa. Normativa de avanzada como la “Carta de Derechos Fundamentales Unión Europea” ha consagrado el derecho a una buena Administración. Para ello considero que sin duda alguna debe existir un fuerte régimen de impugnaciones administrativas.

En este contexto hay que analizar lo que significaría tener imparcialidad, esto implica ausencia de intereses en el caso y la Administración al ser parte siempre sería parcializada, por lo que con la estructura actual se hace imposible la aplicación del principio constitucional en estos términos.

La experiencia actual nos permite ver una defensa del accionar propio y la negativa sistemática y poco justificada que atenta contra el necesario clima de legalidad que debe existir en la comunidad como presupuesto del Estado.

Todo esto sumado a limitaciones para acceder a la Función Judicial como la caución, hoy legitimada por la Corte Constitucional, da un clima de indefensión, desprotección que de a poco desmotiva y quita credibilidad a la Administración de

parte de los agentes económicos

Por ello Pinilla Rodríguez señaló que “imparcialidad de naturaleza administrativa se encuentra ligada al cumplimiento del principio de probidad administrativa.”⁹²

Considero que no es suficiente la probidad administrativa y que se debe buscar la implantación de fórmulas que den la mayor imparcialidad posible a esta actividad administrativa.

Para que exista imparcialidad y por la estructura jerárquica de la Administración Pública se podría creer que lo más conveniente puede ser un control entre superiores e inferiores. Sin embargo, no es necesaria esa influencia del superior sobre el inferior sino dar objetividad a este tipo de procedimientos.

4.2.4.-La resolución de reclamos como función administrativa materialmente distinta a la jurisdiccional

A la resolución de la Administración a la impugnación de actos en vía administrativa se la debe distinguir de las actividades que realiza la Función Jurisdiccional.

La tensión entre los Poderes Ejecutivo y Judicial que puede existir en el procedimiento administrativo impugnatorio es solo aparente si distinguimos la naturaleza de cada uno y que este procedimiento es actividad administrativa, una más dentro de todas las competencias legalmente asignadas para cumplir con sus finalidades.

⁹² Francisco PINILLA RODRIGUEZ; *Las denominadas funciones jurisdiccionales de los órganos de la administración del Estado: Apreciaciones a partir de la STC de 26 de marzo de 2007*; Ius et Praxis [online]. 2008, vol.14, n.1 [citado 2011-01-27], p. 363-389.

Para comprender la naturaleza de este procedimiento pretendo delimitar estas dos funciones. Nótese que me refiero a funciones, pues la separación de poderes no es de instituciones, se trata de una separación y equilibrio de funciones para que los poderes se controlen mutuamente.

Agustín Gordillo cita a Ballbé en el sentido de que

...función administrativa y función jurisdiccional, miembros de una misma división, son, por tanto, según elemental lógica, términos que recíprocamente se excluyen (...) Téngase en cuenta, en definitiva, que nota constitutiva del concepto de jurisdicción es la de que el sujeto que ejerce la función es ajeno a la relación sobre que incide (*Nemo iudex in causa sua*); en la actividad administrativa, por el contrario, quien la ejerce es sujeto de la misma...Una actividad del Estado podrá ser Administración o Jurisdicción, pero no ambas cualidades a la vez.⁹³

Brewer Carías señala que el Estado ejerce la función administrativa, como gestor del interés público, a través de la cual las personas jurídicas estatales entran en relación con los particulares, como sujetos de derecho.⁹⁴ En este sentido el autor se remite a una sentencia de la antigua Corte Suprema de Justicia venezolana en la que expresó “la función administrativa el Estado es sujeto de derecho, titular de intereses, agente propio de la función administrativa.”⁹⁵

En cambio respecto de la jurisdicción, el mismo autor acude a Jesús González Pérez que señala:

...cuando el Estado juzga no es parte interesada en una relación jurídica; no es sujeto de derecho que trata de realizar sus peculiares intereses con arreglo al derecho (...) Cuando el Estado juzga satisface las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; incide como tercero en una relación jurídica, decidiendo la pretensión ante él

⁹³ Agustín GORDILLO, *Procedimiento y Recursos...* Óp. Cit.p.43.

⁹⁴ Allan R.BREWER CARIAS; *Derecho Administrativo*; Bogotá: Universidad Externado de Colombia; Tomo I p. 83.

⁹⁵ *Ibíd.*

deducida con arreglo al ordenamiento jurídico.⁹⁶

Una potestad otorgada por la Ley a un funcionario de la Administración Tributaria que carece de imparcialidad, no puede ser considerada de la Función Jurisdiccional. Además no existe contradicción, pues en el procedimiento administrativo de impugnación no se satisfacen pretensiones procesales concretas en los términos judiciales.

Francisco Pinilla Rodríguez señala que:

...cuando un órgano que tiene atribuido ejecutar funciones públicas, por medio del procedimiento administrativo y, a su vez, es parte en la disposición de pretensiones del proceso que debe resolver, no constituye tribunal ni menos ejerce jurisdicción.⁹⁷

Demarcadas las dos funciones, dentro del amplio haz de competencias de la ejecutiva, para el cumplimiento de sus fines de interés público, se puede dotar a la Administración de varias competencias, entre ellas la de resolver impugnaciones administrativas en los siguientes términos para que no caiga en la función jurisdiccional.

Conforme ya analizamos se presume la buena fe con la que actúa la Administración, por lo que es natural que el principal medio que se nos ocurra frente a una injusticia de esta, en sus espacios de poder, sea acudir ante ella para que remedie y evite se continúe con la afectación nuestros intereses.

La impugnación administrativa implica que no se está conforme con el proceder de la Administración, la existencia de posiciones distintas y por lo tanto la necesidad de solucionar una controversia entre ellos.

⁹⁶ *Ibíd.*

⁹⁷ Francisco PINILLA RODRIGUEZ; *Las denominadas funciones...* Óp. Cit.

Frente a un conflicto, el primer paso debería ser el diálogo para llegar a un acuerdo de manera que, los sujetos de derechos, antes de acudir al juez puedan revisar responsablemente su accionar.

Debido a su peculiar estructura, en consideración a su naturaleza, sus privilegios y los fines que persigue, a diferencia de los acuerdos y convenciones entre particulares, la Administración necesita de normas que le dirijan como debe proceder para revisar su accionar.

No se puede confundir lo planteado como que se habilitaría un procedimiento en sede administrativa para negociar con la Administración y evitar el juicio. Es muy complejo permitir que la Administración negocie el alcance de sus actuaciones al ejercer sus facultades, lo que se plantea es que se solucione un desacuerdo jurídico. En esto hay total coherencia con la imposibilidad de revisar actos por cuestiones de oportunidad en la gestión tributaria que se planteó en el anterior capítulo.

Por otro lado, la complejidad de ciertas materias ha hecho que el campo administrativo se extienda, tanto en lo normativo como en lo que respecta a la posibilidad de resolver controversias, sin embargo el mover la frontera no implica desconocer la separación de poderes.

El sistema angloamericano con su practicidad ha logrado superar estos cuestionamientos, así John Clark Adams cita a Landis:

...el procedimiento administrativo resulta de la incapacidad de la mera tripartición de poderes para hacer frente a los problemas actuales de gobierno. Representa un esfuerzo para adaptar la técnica gubernativa, fundada todavía en esta tripartición, a las exigencias actuales y preservar, al mismo tiempo, los elementos de responsabilidad y las condiciones de equilibrio que hasta ahora han caracterizado al

derecho público angloamericano.⁹⁸

Estas actividades administrativas revisoras deben estar previstas en la Ley y en ellas se revaloriza el procedimiento administrativo como centro de la relación, ya que los aspectos técnicos van a quedar en manos de expertos. Sin embargo el procedimiento administrativo no es suficiente como para impedir al particular prescindir de una ulterior tutela de estos derechos por medio de un auténtico proceso judicial.

Por lo señalado, en los conflictos entre particulares y la Administración Pública los sistemas de justicia administrativa suelen dar una vía inicial para que ante la propia Administración, de manera regulada, se pueda discutir sus decisiones; sin perjuicio de que siempre debe existir la posibilidad de acudir a los jueces que, como verdaderos terceros imparciales, tendrían la última palabra. Es esa la función específica que se ha dotado a los jueces, que resuelvan un caso en última instancia, y es esa la prohibida a la Administración.

4.2.5.-Argumentos errados a partir de la distinción de la resolución de reclamos como función administrativa distinta a la jurisdiccional

La Administración solía tener como privilegio que para el inicio de cualquier acción judicial debería previamente haberse iniciado un procedimiento en instancia administrativa. Sin embargo, ese privilegio ha perdido presencia y la instancia administrativa no debería ser considerada un privilegio como tal. Por otro lado, también se solía afirmar que por el hecho de que la Administración no tenga potestades de los jueces, las garantías constitucionales y el debido proceso no se le pueden invocar.

Los legisladores ecuatorianos hace más de quince años reconocieron que no se puede exigir como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las

⁹⁸ John CLARK ADAMS, *El derecho administrativo norteamericano*; Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1964 p. 47

entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa.⁹⁹

Por la forma de ver la separación de poderes, en nuestro sistema con influencias del continente europeo donde se rechazó totalmente la intromisión de cualquier tipo de los jueces en la gestión de la Administración, los primeros controles de legalidad de las actuaciones administrativas se los realizó a través de órganos de última instancia, ajenos a la Función Judicial, en la que los recursos administrativos podían ser considerados una instancia anterior.

De esa manera se podría concebir a los recursos administrativos como acciones de carácter jurisdiccional y especial ante la Administración Pública, hecho que entonces sin duda reñiría con la estructura de separación de poderes, pues no existe argumento en derecho para vincular estas actuaciones netamente administrativas con unas jurisdiccionales de una supuesta segunda instancia como serían las que se ventilarían luego ante la Función Judicial.

Nótese como un rezago de lo expuesto, las acciones contra actos administrativos conservan el nombre de recursos contenciosos administrativos. Dentro de la crítica que consiste en la falta de unidad en los términos, aquí otro caso: Estas verdaderas acciones denominadas recursos contenciosos administrativos, a pesar de tener una naturaleza e historia similar a las tributarias, mantienen ese término y estas últimas se las denomina acciones.

De todo esto queda una especie de privilegio de la Administración de que en consideración a la existencia de procedimientos impugnatorios ante la Administración no exista una segunda instancia en la vía jurisdiccional y sólo se pueda casar.

⁹⁹ En 1993 el artículo 38 de la Ley de Modernización señaló que: "...no se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa."

Esto sin duda viola el derecho a la defensa que se ha consagrado en la Constitución, especialmente el literal m) del numeral 7 del artículo 76 respecto de la posibilidad de una doble instancia, es decir recurrir el fallo o resolución cuando se decida sobre sus derechos.

A pesar de no ser lo principal de esta investigación si es un deber el dejar esta preocupación que vicia todo el sistema de justicia administrativa, no solo la tributaria.

Como hemos visto, la propia Constitución hoy adapta los principios del debido proceso a cualquier procedimiento en el que se establezcan derechos y obligaciones, para la Administración estos principios le son más fuertes si se considera que es: "...el órgano estatal que más directamente traba relaciones con los individuos, pudiendo afectar sus derechos, y que además es por excelencia el órgano que está sometido a la Ley."¹⁰⁰

Además si, el más alto fin del Estado – que actúa internamente a través de la Administración- es velar por los derechos de las personas, mal haría en dilatar el reconocimiento de estos en una vía distinta cuando puede hacerlo previamente.

La tutela efectiva de derechos no solo se puede invocar en el ámbito judicial, sino “en cuanto al interés general de procurar una buena Administración, proyectándose también al procedimiento administrativo.”¹⁰¹

¹⁰⁰ Agustín GORDILLO, *Procedimiento y Recursos...* Óp. Cit. p. 37

¹⁰¹ Juan Carlos CASSAGNE Jesús GONZÁLEZ PÉREZ; *La justicia administrativa en Iberoamérica*. Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo Perrot; 2005, p. 49.

CAPÍTULO V

TIPOS DE RECURSOS

Las reformas en lo que respecta al procedimiento administrativo, específicamente en lo relativo al régimen de impugnaciones, han sido muy poco racionales. El análisis de este capítulo confirmará esa tesis.

Para ello conviene se analice el régimen de impugnaciones que existió desde un inicio en el Código Tributario de 1975 cuyo artículo 133 señalaba que las resoluciones administrativas son susceptibles de algunos recursos en vía administrativa: 1.- De reposición, ante el mismo órgano que dictó la Resolución o algún acto de trámite que impida continuar el procedimiento; 2.- De revisión por la máxima Autoridad Administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto; 3.- De apelación en el Régimen Tributario Aduanero; y, 4.- De apelación en el procedimiento de ejecución.

A pesar de lo analizado, previamente en capítulos anteriores, al reclamo no se lo considera recurso, es contra las resoluciones de los reclamos administrativos que corresponderían los recursos. En la actualidad, sólo subsiste el recurso extraordinario de revisión y el de apelación en el procedimiento de ejecución.

5.1.-Reclamo

5.1.1. Reclamo de manera general en la legislación ecuatoriana

El término reclamación suele emplearse por las normas positivas ecuatorianas en muy diversos sentidos y para designar un sinnúmero de peticiones a todo tipo de Administración. Así, del estudio de las dos normas que regulan a la mayoría de la Administración Pública encontramos diferencias marcadas respecto de lo que se

entiende por reclamo administrativo.

Para el Código Orgánico de Organización Territorial, Autonomía y Descentralización, en donde se regulan los procedimientos administrativos de los diferentes niveles de gobiernos autónomos descentralizados y los regímenes especiales, conforme al artículo 392, el reclamo administrativo se lo presenta contra de cualquier conducta o actividad de dichas administraciones. En cambio, las impugnaciones contra actos administrativos debidamente notificados se realizarán por la vía de los recursos administrativos.

Para el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, al que previamente nos referimos y que regula los procedimientos de esta función, conforme al artículo 172, el reclamo administrativo puede presentarse contra: hechos administrativos por quienes se sientan afectados y pidan la cesación del comportamiento, conducta o actividad; actos de simple administración para formular observaciones, consideraciones y reservas de derechos; y, contra actos de carácter normativo para que se enmienden, deroguen, modifiquen, sustituyan o se los inaplique.

A pesar de que estas dos normas abarcan a buena parte de la Administración Pública, existen segmentos de poder que quedarían descubiertos y podrían utilizar en diversas normas al término reclamo en la vía administrativa de una manera distinta, por lo tanto no se puede ser absoluto respecto al concepto.

A diferencia del reclamo, los recursos administrativos, cuando se los ha incluido en normas, han sido mejor definidos, como hemos dicho previamente, son aquellas actuaciones del administrado en las que se impugna actos de la Administración por considerar que lesionan derechos.

5.1.2 Reclamo en el Derecho Tributario

Corresponde ahora alejarnos de lo deseable, respecto a la uniformidad del lenguaje para toda la Administración Pública y analizar la manera como el Derecho Tributario ecuatoriano ha utilizado al término reclamo.

El reclamo, regulado de manera general en el Código Tributario en el artículo 115, consiste en que los administrados que se crean afectados por un acto de determinación de obligación tributaria, verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación pueden impugnar esta ante la autoridad de la que emanó el acto. También proceden estos reclamos de acuerdo al artículo 151, contra Títulos de Crédito y conforme al artículo 364 contra actos de la Administración en los que se establezcan sanciones.¹⁰²

Excepto en el caso del reclamo contra títulos de crédito, el afectado impugna un acto previo de la Administración por considerar que este lesiona sus derechos. Es esta visión del reclamo la que coincide con la definición de recurso.

Por otro lado existen otro tipo de peticiones denominadas reclamos tributarios que no se los puede asimilar a recursos, tal es el caso en el que del reclamo de pago indebido que el Código Tributario permite formular.

5.1.2.1. Problemática del pago indebido.

En la línea de lo que hasta aquí se ha venido planteando, el pago de lo no debido es una institución general del Derecho, no es exclusiva del Derecho Tributario. Así, conforme a los artículos 2195, 2199 y 2200 del Código Civil, el que por error ha hecho

¹⁰² El artículo 364 del Código señala que “el afectado con la sanción por contravenciones o falta reglamentarias podrá deducir los mismos recursos o proponer las mismas acciones que, respecto de la determinación de obligación tributaria, establece este Código.” A pesar de que no dice expresamente reclamaciones, para favorecer la efectiva vigencia de los derechos del contribuyente, se entiende que las acciones incluye las administrativas como sería el reclamo en los términos aquí analizados.

un pago y prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado, pues no se presume que lo dona, de manera que el que recibe lo que no se le debía, está obligado a la restitución de otro tanto del mismo género y calidad.

La naturaleza del pago indebido en lo tributario no debe ser distinta a la prevista para el Derecho en general. Alfonso Oramas Gross realiza un estudio sobre el enriquecimiento sin causa en el transcribe a Michoud en el sentido de que:

...no hay ninguna razón para descartar el principio del Derecho común sobre el cuál descansa la acción de in rem verso, porque el patrimonio de la asociación política ha podido acrecer injustamente como el patrimonio de la asociación privada y desde este punto de vista, las dos situaciones son idénticas.¹⁰³

El principio general de que sin causa jurídica no puede haber enriquecimiento es el fundamento general para que, en caso de que así se lo establezca, el Estado tenga la obligación de restituir la variación ilegítima de su patrimonio.

De acuerdo al artículo 122 del Código Tributario, para demostrar la existencia del pago indebido se debe verificar que hubo un pago y que este se lo ha hecho por error, sin que exista obligación.

Existe también pago indebido cuando, tal y como regula el primer numeral del artículo 306 del Código Tributario, se establezca que existe un error en su determinación y esto la hace ilegítima. El Código Tributario recoge esto desde 1975 cuando señala que procede el pago indebido cuando se ha realizado el pago conforme a un erróneo acto de determinación o de acuerdo a un acto de fiscalización u otro acto, del que no se hubiere presentado reclamo alguno. El Modelo de Código Tributario para Latinoamérica¹⁰⁴ explica por qué sería necesario que no se haya presentado reclamo, pues si se lo hubiere hecho la cuestión originaria del pago ya habría sido

¹⁰³ ORAMAS GROSS; *El enriquecimiento sin causa*; Bogotá, Editorial Nomás; p. 130.

¹⁰⁴ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina...Óp. Cit.

suficientemente discutida y hasta debía haber tenido resolución definitiva.

Además de esto, el Modelo de Código Tributario para Latinoamérica recoge otras apreciaciones interesantes respecto del tema. Así, de manera general no recomienda un reclamo previo de pago indebido ante la Administración por considerar que suele ser raro que acepte errores en los que haya incurrido, sin perjuicio de que el Estado puede allanarse en un proceso judicial.

Respecto de esta recomendación es justo decir que con la proliferación de fórmulas para obtener recursos y realizar controles a través de retenciones y anticipos, existe la posibilidad de que se generen saldos favorables a los contribuyentes que difícilmente la Administración pueda negarse a reconocer.

En este sentido y en la línea de lo establecido a lo largo de este trabajo respecto de la posibilidad de que la propia Administración pueda realizar actividades que no son jurisdiccionales y le descongestionan a esa Función, considero conveniente que se establezca una vía ante la propia Administración para que se realice un reconocimiento del pago indebido.

Por último, los comentarios a este Código Modelo afirman que, considerando que en la propuesta sólo se presenta ante el tribunal competente, no es recurso sino una verdadera acción. De esta manera se aclara que no existiría una manifestación previa de la Administración que se impugne, sino que el interesado acudiría directamente al tribunal competente e iniciaría un proceso para que se declare una pretensión respecto de la cual la Administración no tiene una posición previa.

Lo mismo ocurriría en el procedimiento administrativo en el que no habría nada que reclamar en los términos generales del Código Tributario, sino que se debería realizar un primer acercamiento a manera de petición para que la Administración se pronuncie.

Por esto y a pesar del nombre, el reclamo de pago indebido se encuentra más cerca de otras peticiones de similar naturaleza que del reclamo administrativo en el que se impugnan actos previos. Por ejemplo es muy similar el pago en exceso que la Ley no le ha calificado como reclamo.

Con las reformas introducidas al Código Tributario de 14 mayo de 2001¹⁰⁵, se distinguió el pago en exceso del indebido. A pesar que de acuerdo al Código existe pago indebido cuando se hubiere satisfecho fuera de la medida legal, con la creación del pago en exceso se buscó reconocer la devolución, específicamente cuando se la ha hecho en demasía del valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la Ley sobre la respectiva base imponible.

Dada la redacción de la reforma, en un principio parece que la Administración devolvería los saldos a favor del contribuyente sin que siquiera exista una petición previa. Sin embargo, se estableció que el pago en exceso procedería previa solicitud del interesado y ante su inconformidad con la respuesta o luego de seis meses sin obtenerla, procedería un reclamo denominado formal, que de acuerdo a la Ley, se lo interpondría en los mismos términos que el de pago indebido.

Conforme al Código Tributario, de manera general el presupuesto del reclamo administrativo sería la existencia de un acto previo, situación que no ocurre con el denominado reclamo de pago indebido y sí en el denominado pago en exceso.

¹⁰⁵ En la mencionada reforma, el artículo 56 de la Ley 2001 – 41 incorporó el hoy artículo 123 del Código Tributario según el cual se considerará pago en exceso aquel que resulte en demasía en relación con el valor que debió pagarse al aplicar la tarifa prevista en la ley sobre la respectiva base imponible. La administración tributaria, previa solicitud del contribuyente, procederá a la devolución de los saldos en favor de éste, que aparezcan; como tales en sus registros, en los plazos y en las condiciones que la ley y el reglamento determinen, siempre y cuando el beneficiario de la devolución no haya manifestado su voluntad de compensar dichos saldos con similares obligaciones tributarias pendientes o futuras a su cargo. Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los mismos términos previstos en este Código para el caso de pago indebido.

En consideración a que al pago indebido se le ha denominado reclamo, el mismo nombre que tiene la impugnación administrativa contra actos previos, y que no existe en el procedimiento tributario un recurso ordinario contra la resolución de los reclamos, la resolución que contiene el acto que decide si hubo o no tal pago indebido, no sería susceptible de impugnación administrativo en los términos del Código, como se ha visto es posible con la petición de pago en exceso.

La forma como se ha legislado al pago indebido refleja cómo en las múltiples reformas, no ha habido mucha preocupación en los conceptos del derecho y la prioridad ha sido de tipo financiera.

Más allá de la necesidad de uniformar los términos, hasta que eso ocurra, se debe aceptar la posibilidad de que se impugne en vía administrativa la resolución de un reclamo de pago indebido.

Por último si se revisa en el Código Tributario las acciones directas y específicamente la de pago indebido se ve como se ha mantenido el criterio previo a la expedición de la Ley de Modernización de 1993, según el cual se debe agotar las instancias en vía administrativa y se condiciona el inicio de una acción directa de pago indebido a que se haya realizado un reclamo administrativo.¹⁰⁶ Por ello señalan que esta acción procede cuando se haya pagado la obligación luego de que este ejecutoriada una resolución de un reclamo de impugnación.

Sin duda alguna que, cuando se realice un pago de un acto de determinación, y no se haya interpuesto un reclamo, se podría proceder también con la acción directa. Para evitar interpretaciones que atenten el derecho de acceder a la justicia se puede iniciar, como previamente vimos, conforme al primer numeral del artículo 306 del

¹⁰⁶ Ver los artículos 221, numeral 5 y 307 del Código Tributario.

Código Tributario, el reclamo de pago indebido cuando se establezca que existe un error en la determinación y respecto de esa resolución se podría impugnar judicialmente.

5.1.2.2. Otras peticiones de carácter tributario.

Además de estas peticiones las normas de carácter tributario han establecido algunos trámites que se inician con una petición a la Administración de parte del interesado.

Así, la Ley de Régimen Tributario Interno regula las peticiones para que se devuelva crédito tributario a favor de los contribuyentes. La jurisprudencia, en el caso del IVA, expresamente ha señalado que no es un reclamo de pago indebido al ser un mecanismo de recuperación de tributos pagados legalmente.¹⁰⁷

Amparadas en esta misma Ley y su Reglamento existen ciertas peticiones que no buscan la devolución de créditos favorables sino que responden a ciertas pretensiones de los administrados para obtener autorizaciones de la Administración sobre cuestiones contables de la empresa.

Las respuestas de la Administración a todas estas peticiones son susceptibles de impugnación administrativa.

De los casos analizados previamente podemos realizar diversas agrupaciones y

¹⁰⁷ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 13-95 (RO 69 de 3 de mayo de 2000); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 129-2000 (RO 355 de 26 de junio de 2001); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 76-2001 (RO 54 de 3 de abril de 2003); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 5-2002 (RO 229 de 10 de diciembre de 2003); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 14-2003 (RO 242 de 30 de diciembre de 2003); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 158-2004 (RO 408 de 30 de noviembre de 2006); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 215-2004 (RO 411 de 5 de diciembre de 2006); Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 33-2005 (RO 399 de 17 de noviembre 2006)

clasificaciones respecto de todas las posibles peticiones para acceder a la Administración y el procedimiento que se inicia en consecuencia, sin embargo el elemento que importa en este estudio es el de la impugnabilidad de los actos en la propia Administración.

Para que exista tal impugnación es necesario que exista un acto previo en el cual la Administración exprese su posición respecto de un tema que afecte a determinado contribuyente.

En los demás casos, el administrado tiene una pretensión y acude a la Administración en espera de una respuesta sin que ésta previamente haya fijado una posición, recién va a existir el pronunciamiento inicial de la Administración respecto de una determinada cuestión. Por lo tanto, no hay posiciones contrapuestas que ameriten llevar a cabo un procedimiento con las características que tiene el de impugnación.

5.1.2.3.- Reclamo como medio para Impugnar Actos Administrativos Tributarios en Ecuador.

Se sostiene, y con razón, que en materia de derechos y garantías la actual Constitución contiene trascendentales innovaciones.

Dentro de los principios de la Función Judicial, como ya se ha mencionado, el constituyente decidió incorporar un principio de aplicación directa que no atañe únicamente a esta Función y que ya lo hemos advertido: Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado pueden ser impugnados tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

A la luz de los principios para aplicar los derechos considero relevante analizar que de manera progresiva se amplía expresamente la posibilidad de impugnar todo acto de autoridad del Estado en vía administrativa, pues la anterior Constitución señalaba

que estos actos podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

Coherente con los principios de los numerales 3 y 4 del artículo 11 de la Constitución, según los cuáles no puede alegarse falta de norma jurídica para justificar la violación o desconocimiento de derechos, para desechar la acción por esos hechos ni para negar su reconocimiento; así como que ninguna norma podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales, la nueva Constitución elimina el condicionamiento previsto en la anterior, cuando señalaba que la impugnación se la debe hacer en la forma prevista en la Ley.

La Corte Suprema de Justicia ya había seguido una interpretación adecuada respecto de los términos “en la forma que determine la Ley” para la efectiva vigencia de los derechos y garantías de los administrados cuando expresamente señaló que:

Jamás se puede pretender que tales expresiones puedan significar limitación alguna respecto a la generalidad de la impugnación de los actos administrativos establecidos en la Constitución, pues asumir semejante errado criterio significaría que en materia de orden público, se acepta la interpretación extensiva, lo que constituye una verdadera aberración jurídica.¹⁰⁸

De esta manera, para la efectiva vigencia de los derechos contenidos en la Constitución, en consideración que estos son plenamente justiciables y de aplicación directa, la Administración está llamada a conocer cualquier impugnación a sus actos sin que pueda alegar que debe esperar se establezca legalmente la forma para recibir y procesar tales impugnaciones, incluso cuando se impugne la resolución de un reclamo de pago indebido, conforme se analizó.

Hasta que exista alguna reforma legal que permita un mejor desarrollo de acuerdo a la realidad, la Administración Tributaria debe tomar las medidas inmediatas

¹⁰⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo de lo Contencioso Administrativo, Resolución 190 (RO 645 de 21 de agosto de 2002).

para garantizar la efectiva vigencia de la norma constitucional que puede y debe aplicarse directamente.

Por lo tanto serán inadmisibles respuestas cómodas como una negativa por falta de procedimiento. El sostener que en virtud el principio de legalidad no existe la atribución para resolver la impugnación sería caer dentro de ese nefasto Código del Fracaso de las Administraciones Públicas de Dromi en el que “siempre es más prudente no hacer nada.”

Es deber de la Administración Pública encontrar el camino que le permita conocer sobre el fondo de esas impugnaciones para lo cual tiene principalmente el marco jurídico dado por la Constitución.

Además la norma del Código Tributario que define la facultad resolutoria de la Administración en el artículo 69 que es perfectamente coherente con la actual Constitución, pues obliga a las autoridades administrativas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de Administración Tributaria. Para el caso de los gobiernos autónomos descentralizados, además de esta norma, el artículo 383 del Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización delimita esta potestad pública.

Respecto del procedimiento específico a seguirse, se deben hacer extensivas a la impugnación de cualquier acto emitido por la Administración Tributaria, las normas para la impugnación administrativa de actos determinativos de obligación tributaria, del título de crédito o el derecho para su emisión, o de actos que contengan la sanción por contravenciones o faltas reglamentarias.

5.2.- Recurso de Reposición

La reposición es el recurso administrativo de carácter ordinario que se interpone ante el mismo órgano que dictó el acto que se impugna. En la reposición se pueden apreciar las bondades propias de los recursos, solucionan de manera rápida inconvenientes a los ciudadanos y permite a la Administración revisar y corregir sus actuaciones.

Sin embargo, ya me he referido a las distorsiones que existen en el régimen de impugnaciones administrativas en nuestro país y lo poco práctico que suele ser el llevar a cabo una impugnación de este tipo por lo difícil que le resulta a la Administración Pública reconocer sus errores.

En las observaciones de la Comisión que redactó el Modelo de Código Tributario para América Latina, ya se observó lo desacertado que puede ser crear recursos de este tipo debido a que: "...por una mal entendida solidaridad de cuerpo, existe una propensión a la confirmación de los actos que emanen de un funcionario de la propia administración, con lo cual sólo se logra el alargamiento de las causas".¹⁰⁹

Además, conforme a lo que venimos tratando, existe incompatibilidad para resolver recursos por parte de quien emitió el acto de gestión por dos razones: el mandato constitucional de que para garantizar un debido procedimiento quien resuelva debe ser imparcial; así como la necesaria separación entre la determinación y recaudación de los tributos con la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten.

Al respecto desde la propia Administración Tributaria española se ha hecho notar este argumento cuando se cita a Rafael Calvo Ortega para quien resulta "llamativo el hecho de que el conocimiento del recurso de reposición venga atribuido a

¹⁰⁹ Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina...Óp. Cit.

un órgano de gestión”.¹¹⁰ Luego para defender la vigencia de este recurso acude al Informe para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria según el cual este recurso:

...ofrece múltiples ventajas para la Administración y el ciudadano. A la primera, en particular a sus órganos gestores, le permite volver a revisar la legalidad de sus propios actos y depurarlos con anterioridad a que sean revisados por los órganos económicos administrativos.¹¹¹

Toda esta discusión se ha dado debido a que en el régimen español el recurso de reposición se puede dar de manera potestativa antes de impugnar los actos ante los Tribunales Económico Administrativos o el Contencioso.

En este punto es importante que se considere la conveniencia de que este tipo de recursos sean potestativos debido a la serie de cuestionamientos respecto de su eficacia.

Sin explicaciones la Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas (Suplemento del Registro Oficial No. 181 30 de abril de 1999) derogó toda la sección relativa al recurso de reposición en el Código Tributario.

Para tener una idea general de la reposición al momento de regularla es importante que se delimite que sólo pueden interponerla quienes tienen interés legítimo, se lo haga contra resoluciones que pongan fin al procedimiento y excepcionalmente actos de trámite que indirectamente resuelvan, causen indefensión o causen un gravamen irreparable. Además se debe regular el tiempo que tiene el interesado para interponer el recurso y el que tiene la Administración para resolver.

La interposición de este recurso interrumpe los plazos para cualquier otra acción

¹¹⁰ *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria*; Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado; Madrid: Thomson Aranzadi; 2006; p. 448

¹¹¹ *Ibíd.*

que pretenda promover el interesado. Además, de acuerdo al tratamiento que siempre se ha dado en Ecuador a los recursos tributarios, estos suspenden la ejecución de los actos o resoluciones administrativas, pues para iniciar el procedimiento de ejecución, de acuerdo al artículo 149 del Código Tributario que regula la emisión de los títulos de crédito, los actos o resoluciones deben ser firmes o ejecutoriados.

Existe el equilibrio necesario en la relación cuando conforme al artículo 21 del Código Tributario, la obligación tributaria que no fuera satisfecha en el tiempo que la ley establece, causa a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual equivalente al 1.1 veces de 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.

Respecto de la sustanciación, por ser un procedimiento revisor no habrá mayor formalidad y se podrá solicitar la colaboración a órganos técnicos, los informes que se creyere necesarios, sin perjuicio de conceder audiencias como parte del derecho constitucional de ser oído. No debería sustanciarse y se debería demandar la inadmisión inmediata cuando existan vicios como que sea manifiestamente extemporáneo o no exista un acto susceptible del recurso.

En la resolución, al ser un procedimiento revisor debería existir coherencia entre lo solicitado originalmente sin que, por regla general, puedan introducirse modificaciones en los elementos de hecho y derecho, aunque esto de manera alguna puede interpretarse como una invitación a la terquedad e insistencia en criterios sin razonamientos lógicos.

Es por eso que se suele indicar que la resolución atenderá todas las cuestiones que deriven del expediente. Por otro lado esto de ninguna manera puede entenderse

como “una puerta abierta a una reformatio in pejus”¹¹²

La resolución invalidará, revocará, modificará, confirmará o sustituirá el acto o resolución recurridos, conforme se analizó de manera general en el capítulo III.

Cuando se regula este recurso y para evitar que se abuse del mismo, siempre se ha señalado de manera expresa que contra su resolución, no podrá interponerse de nuevo dicho recurso.

5.3.- Recurso de apelación

La apelación es el recurso administrativo de carácter ordinario que se interpone ante el superior jerárquico del órgano del que proceden los actos que se impugnan.

Este recurso debería dar más libertad e independencia al órgano que resuelve, sin embargo debido al espíritu de cuerpo y a la manera como hemos analizado se llevan los indicadores de gestión, se ha desviado la finalidad esencial de la Administración Pública de manera general y la tributaria específicamente.

La experiencia ecuatoriana en lo tributario es mínima al respecto ya que sólo se la creó originalmente para el régimen aduanero y en el procedimiento de ejecución.

De acuerdo al artículo 158 del Código Tributario, los procedimientos coactivos los lleva a cabo el funcionario recaudador de la Administración. Se debería entender por tanto que para apelar en este procedimiento administrativo será siempre necesario entrar a los distintos organigramas de las administraciones que gestionan tributos e identificar al jerárquico superior para saber quién resuelve este recurso. Sin embargo, de manera incoherente, a lo largo del procedimiento administrativo de ejecución se ha

¹¹² *Manual de Revisión de Actos en Materia.....*Óp. Cit. p. 389.

previsto que las apelaciones se interpongan ante la Función Judicial.

Más allá de que este procedimiento comparta similitudes con los demás recursos debemos manifestar un par de cuestiones. En lo que tiene que ver con la interposición, por el principio de informalidad no debería importar ante quien se lo presente, puede recibir el inferior o su superior ya que la Administración por mandato del artículo 76 del Código Tributario, está obligada a enviar a la autoridad competente. Dentro de la sustanciación debe ser obligatorio contar con un informe del órgano del que emanó el acto que se apela.

Por otro lado, al igual que cualquier recurso ordinario y por las mismas razones anotadas, la apelación suspende la ejecución de los actos recurridos.

5.4.- Recurso extraordinario de revisión

Si bien la norma tributaria consagra como un deber sustancial de la Administración Tributaria, revisar de oficio sus propios actos o resoluciones conforme al Código Tributario, ese deber se traduce en el denominado recurso extraordinario de revisión, que adquiere características propias de una potestad, tal y como Jesús González Pérez¹¹³ lo expresa al referirse a la naturaleza jurídica de cualquier procedimiento de revisión en la Administración y que sin lugar a dudas se magnifica en este extraordinario: “...una manifestación de las potestades en que se traducen los privilegios característicos del régimen administrativo (...) una manifestación de la autotutela o autodefensa administrativa...”

La jurisprudencia permanentemente lo ha considerado así, como muestra el expediente No. 121-98¹¹⁴ ha sido muy claro al señalar:

¹¹³ Jesús GONZÁLEZ PÉREZ, *Manual de Procedimiento...* Óp. Cit... p.511.

¹¹⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 121-98 (RO 215 de 18 de junio de 1999).

... queda demostrado que la revisión tiene una naturaleza particular y extraordinaria y que en estricto sentido no opera por recurso propuesto, sino a instancia de los interesados o de oficio, quedando a criterio de la autoridad competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados.

El hecho que proceda por medio de una insinuación fortalece esta posición y así se ha pronunciado la Corte Suprema de Justicia:

Es verdad que esta opción revisora de la administración puede ser tomada de oficio, o sugerida por otras instituciones y aún por cualquier persona directamente afectada, pero esto último, en forma alguna, cambia la naturaleza intrínseca del recurso de revisión 'de acto privativo' discrecional y optativo de la administración' (...), no es ni constituye éste, un recurso del contribuyente o administrado, al cual tenga derecho para plantearlo y recabarlo en la administración.¹¹⁵

De manera que permite a la Administración, por medio de la máxima autoridad, actuar como fiscalizador de legalidad. Para comprender esta característica de su naturaleza, ha sido costumbre acudir al informe de la Comisión Revisora del Código Tributario, se refirió a las que consideró más importantes introducciones al entonces difuso régimen tributario en el país. En lo concerniente al recurso de revisión textualmente señaló:

... en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra los que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo; advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente, y previo un dictamen jurídico que lo califique y un sumario que lo amerite, de modo que se garantice su corrección y procedencia absolutas.

La jurisprudencia ecuatoriana permanentemente ha señalado que la máxima autoridad de la Administración, efectúa una labor de contralor respecto de los actos y

¹¹⁵ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 70-2000 (RO 53 de 2 de abril de 2003); y Expediente 100-1998 (RO 325 de 14 de mayo de 2001).

resoluciones firmes o ejecutoriadas¹¹⁶.

A pesar de esto, en el 2001 se refuerzan estas ideas cuando la Ley 2001-41 reforma al Código Tributario y expresamente caracteriza al recurso de revisión como una potestad facultativa extraordinaria, definición que le aleja del concepto de reclamo, conforme se ha analizado.

Otra característica es que se le considera una facultad extraordinaria en la medida que procede únicamente en los casos establecidos en la ley y tasados por ella: “...constituye más que un recurso un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero cuya legalidad se duda en base a datos o acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados.”¹¹⁷

5.4.1- Causas de procedencia e improcedencia

De manera general procede el recurso de revisión ante la existencia de errores de hecho o de derecho y de manera específica se establecen causales.

Salvo la primera, las demás causales de procedencia del recurso extraordinario de revisión previstas en el artículo 143 del Código Tributario, se refieren a la aparición de hechos posteriores a la emisión de un acto de la Administración Tributaria y que podrían influir en el resultado final del procedimiento administrativo.

Esta única causal que no implica el análisis de hechos o documentos que aparecieron con posterioridad, se refiere al acto expedido con evidentes errores de

¹¹⁶ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 40-98 (RO 285 de 27 de noviembre de 1999); Expediente 62-98 (RO 56 de 28 de octubre de 1998); Expediente 42-98 (R O 24 de 24 de febrero de 2000); Expediente 111-98 (RO 138 de 10 de agosto de 2000); Expediente 54-98 (RO 215 de 30 de noviembre de 2000).

¹¹⁷ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 552

hecho o de derecho.

Para que proceda la revisión en este caso, no basta la expedición de un acto con errores de hecho o de derecho, sino que éstos deben ser evidentes, el error debe ser cierto y claro y la trascendencia en la expedición del acto final no debe dejar dudas respecto de la incorrecta aplicación de la ley o apreciación de los hechos.

Para que se concreten estos conceptos en el expediente, la reforma al Código Tributario del 2001 creó un acto de simple administración que consiste en la expedición de un informe jurídico en el que se determine la existencia de estos errores.

A pesar de esto en la tramitación de este recurso siempre se contó con ese informe que nunca ha sido utilizado correctamente, es decir como un instrumento jurídico técnico en el que se verifique la existencia de causales procedencia y la inexistencia de causales de improcedencia para dar pasó a la apertura del respectivo sumario.

Las demás causas de procedencia de este recurso son: cuando documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones sean nulos, contengan errores o por pruebas posteriores se presuma su falsedad; si se condena a testigos por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; o, si se estableciere que para dictar el acto ha mediado delito cometido por funcionarios que intervinieron en tal acto o resolución.

Merece examen aparte, la causal contenida en el numeral segundo del artículo 143 del Código Tributario que es sin duda la más polémica: cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución que se trate.

Se entiende que han aparecido pruebas que permiten una mejor apreciación,

principalmente del hecho imponible. Para el efecto la norma da el carácter de valor trascendental a los nuevos documentos. En este caso adquiere relevancia el adjetivo que califica al valor de los documentos, deben ser trascendentales, es decir que se comuniquen o extiendan a otras cosas, que sean de mucha importancia o gravedad, por sus probables consecuencias.

La Corte Suprema de Justicia ha manifestado que:

La revisión se efectúa en los casos expresamente previstos y obedece a razones trascendentes que por su importancia prevalecen sobre actos y resoluciones firmes y ejecutoriadas, cuyas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad quedan en tela de juicio ante la importancia de tales causales.¹¹⁸

Una vez que hemos analizado los elementos que permiten a la Administración Tributaria ejercitar su facultad revisora, mencionaré lo que se debe analizar para que resulte improcedente su tramitación.

No se debería proceder a revisar un acto si el asunto hubiere sido resuelto por la administración de justicia ordinaria. Respecto de la simultaneidad que un acto se conozca en vía administrativa y jurisdiccional, en palabras de García de Enterría y Tomás Ramón Fernández¹¹⁹:

... esta debe ser negada radicalmente con carácter general, pues no tiene el menor sentido ni la más mínima justificación institucional que estando ya sub iudice el acto administrativo y sometido, por lo tanto al escrutinio de los Tribunales de la jurisdicción, se abra una nueva vía de impugnación contra el mismo so pretexto de la aparición de nuevos motivos que puedan afectar a su legalidad y que, de aparecer, no haya obstáculo alguno que impida integrarlos en el debate jurisdiccional ya en curso...

La Corte Suprema de Justicia en su momento señaló que no procede el recurso de revisión cuando "...el asunto ya había pasado a manos del Tribunal Distrital de lo

¹¹⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 156-98 (RO 167 de 20 de septiembre de 2000), Expediente 18-1998 (RO 342 de 7 junio de 2001).

¹¹⁹ Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 556

Fiscal N° 1 como juicio de excepciones.”¹²⁰

Si bien por problemas relativos al uso que se ha dado a los distintos términos en nuestro derecho tributario podría discutirse que no es aplicable el artículo 38 de la Ley de Modernización recoge estos conceptos cuando señala que “...de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.”

En este caso el término reclamo debería ser interpretado de la manera más amplia posible para velar por la vigencia de un Estado de Derecho en el que los poderes se encuentren separados funcionalmente.

Otra causal de improcedencia es cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, salvo los casos en los que sea necesaria una sentencia, en los que se podrá revisar dentro de los treinta días de ejecutoriada ésta, siempre que no hubieren pasado hasta entonces cinco años desde que se notificó el acto original.

Nótese que la norma se refiere a la fecha en que se dictó el acto, situación que refuerza el hecho que es una potestad facultativa para la Administración, ya que en ese momento la Administración conoce el acto y no es necesaria la notificación, que es la que permite que tenga efectos frente a terceros. Considero sin embargo, que es imprescindible la notificación, por cuanto es requisito para la procedencia, la firmeza y ejecutoriedad el acto.

Con la mencionada reforma del 2001 se incorporaron entre las causas para que sea improcedente el recurso de revisión, si el asunto controvertido ha sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la Administración Tributaria

¹²⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 108-2006 (RO 520 de 30 de febrero de 2009).

respectiva y si habiendo sido insinuado el recurso por el afectado directo, no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales.

5.4.2- Silencio administrativo, ejecutividad y lesividad

Por último paso a analizar tres cuestiones, relativas a esta institución, que ha planteado la jurisprudencia. La primera ha quedado resuelta de manera inequívoca y es sobre si procede el silencio administrativo. La Corte Suprema de Justicia ha considerado en varios fallos¹²¹, que si se suman todos los plazos que expresamente señala el Código Tributario, el trámite del Recurso de Revisión precisa de un plazo mayor a los ciento veinte días. De manera que por tratarse de una instancia ante la autoridad competente y no propiamente de un recurso, ya por lo extraordinario de la revisión, ya en fin por el modo como transcurren los plazos, no es aplicable a la misma el plazo de ciento veinte días y la aceptación tácita del silencio de la Administración.

Lo que si existía y es aplicable en pro de la seguridad jurídica y dada la naturaleza de esta potestad administrativa es que, si el recurso es promovido de oficio, exista una caducidad de esta facultad.

En la reforma de 2001 esta posibilidad desapareció cuando se derogó el inciso que expresamente señalaba eso.

La naturaleza de la revisión, extraordinaria y facultativa, con las características aquí señaladas, nos llevan a tratar otro punto de vital discusión, debido a la problemática que presenta permanentemente y radica en el cuestionamiento de iniciar o continuar un proceso coactivo, cuando los actos administrativos firmes y ejecutoriados

¹²¹ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 70-2000 (RO 53 de 2 de abril de 2003); Expediente 18-1998 (RO 342 de 7 de junio de 2001); Expediente 120-99 (RO 160 de 11 de septiembre de 1999); Expediente 87-2001 (RO 601 de 20 de abril de 2002); Expediente 132-2000 (RO 723 de 12 de diciembre de 2002); Expediente 25-2001 (RO 680 de 10 de octubre de 2002).

están siendo revisados con este recurso extraordinario.

La Administración Tributaria en los casos previstos, se encuentra facultada a revisar sus actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Así la Corte Suprema de Justicia ha fallado:

La revisión no constituye un verdadero recurso, con la apelación o alzada, ni como era el de reposición, contemplado por el Código Tributario, hoy derogado que consistía en un derecho del contribuyente para impugnar una resolución administrativa ante la misma Autoridad Tributaria que lo expidió y con un procedimiento determinado en el Código Tributario; mientras que la revisión, por su carácter extraordinario, es facultativa de la máxima autoridad, y no se promueve como recurso, sino que según el Art. 139 del Código Tributario, por su condición de contralor que tienen las máximas autoridades tributarias, proceden de oficio o a instancia de otras instituciones públicas o de cualquier persona directamente afectada. Se provoca por 'insinuación', no por recurso (...) la revisión por ser de naturaleza extraordinaria, tiene lugar contra actos administrativos firmes o ejecutoriados, lo que no ocurre con aquellos. La revisión se efectúa en los casos expresamente previstos y obedece a razones trascendentes que por su importancia prevalecen sobre actos y resoluciones firmes y ejecutoriadas, cuyas presunciones de legitimidad y ejecutoriedad quedan en tela de juicio ante la importancia de tales causales.¹²²

Un acto ejecutoriado es aquel que derivado de la autotutela de la Administración, puede ejecutarse por sí mismo. Para aclarar el alcance de este último término, Eusebio González señala:

Al margen de la discusión sobre la oportunidad de distinguir entre la ejecutividad del acto administrativo (característica genérica) y su ejecutoriedad (característica específica de los actos administrativos que imponen deberes o limitaciones a los particulares), parece conveniente, dada la analogía fonética de ambas expresiones, su generalizado uso promiscuo y la ausencia de este último término en nuestro Diccionario de la Lengua, reconducir el significado de esta última expresión hacia un nuevo concepto más subjetivo: el de la ejecución forzosa, entendido como la especial prerrogativa de que goza la Administración de ejecutar por sí misma sus actos (sin necesidad de acudir a los Tribunales) y del que el apremio sobre el patrimonio es solo un medio.¹²³

¹²² Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 156-98 (RO 167 de 20 de septiembre de 2000); Expediente 18-1998 (RO 342 de 7 de abril de 2001).

¹²³ Eusebio GONZÁLEZ *Derecho Tributario*. Segunda Edición. Madrid: Ed. Plaza Universitaria, Tomo II, p. 114

En ese sentido de manera acertada Marienhoff indica que la ejecutoriedad no es lo mismo que la ejecutividad o exigibilidad, pues la ejecutoriedad es “la potestad que, por principio, tiene la Administración Pública de hacer cumplir por si misma los actos que emita.”¹²⁴

Por último, al igual que Eusebio González, diferencia a la ejecutividad derivada de una potestad pública, de la ejecutividad que se relaciona con la exigibilidad como características del acto que está en condiciones de ser exigido y cumplido y no con una potestad pública.

El mismo Código da sentido a este término, cuando al referirse a la acción de cobro, dispone que la misma se fundamenta en las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas o firmes de obligación tributaria.

En virtud del principio de seguridad jurídica, el Código Tributario presume la legitimidad y ejecutoriedad de los actos administrativos, por lo que éstos están llamados a cumplirse. El Código indica que serán ejecutivos desde que se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados, es decir, cuando no se hubiere presentado el reclamo contra el acto dentro del plazo señalado por la ley y respecto de las resoluciones de reclamos, cuando no se hubiere interpuesto o previsto otro recurso en la vía administrativa.

El pretender prolongar hasta tres años, tiempo en el cual se podría iniciar un recurso extraordinario de revisión, la posibilidad de impugnar un acto, rompería la estabilidad que debe tener un acto administrativo y atentaría explícitamente el principio de seguridad jurídica.

¹²⁴ Miguel MARIENHOFF. *Tratado de Derecho...* Óp. Cit. p. 379

Por lo tanto, no se puede sostener que la mera insinuación pueda suspender la acción de cobro como sucede con la impugnación administrativa o judicial, donde efectivamente se reconoce el derecho del contribuyente a que se pronuncie en derecho la Administración Tributaria o en justicia, respecto de sus pretensiones.

Lo hasta aquí mencionado se refuerza con pronunciamientos de nuestra Corte Suprema de Justicia, que ha manifestado:

A mayor abundamiento débase considerar, según reiteradamente ha resuelto esta Sala, al tratarse de los convenios tributarios y del silencio administrativo, que la revisión es una actividad extraordinaria que la administración puede a su criterio realizarla en casos especiales, en contra de actos administrativos firmes o ejecutoriados. Lo que puede el particular, en estricto sentido, es únicamente insinuar la revisión. De allí que no quepa sostener que mientras esté pendiente la revisión no procede la emisión de títulos de crédito en los términos del Art. 150 del Código Tributario. Tal criterio se refuerza por los plazos extraordinarios dentro de los cuales se puede revisar los actos administrativos, según lo previene el Art. 141 del Código Tributario.¹²⁵

La sentencia en el Recurso de Casación 261-06, ha traído una discusión interesantísima respecto a la aplicación de la lesividad en materia tributaria, cuando hay lesión a intereses económicos. En efecto, la mencionada sentencia establece que:

... no cabe que el funcionario que emitió y ejecutó el acto insinuara la revisión (...). De aceptarse que la Administración Tributaria puede revocar sus actos mediante un procedimiento semejante al utilizado en este caso, se estaría poniendo en tela de duda la firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos y se admitiría que ningún contribuyente puede tener seguridad acerca de su seguridad jurídica, hasta que fenezca los términos de tres años.¹²⁶

Esta sentencia concluye que si el funcionario quería revocar su acto, en ese caso lo propio hubiera sido iniciar una acción de lesividad.

En ese mismo fallo la Sala consideró que en virtud del principio de legalidad, la

¹²⁵ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 93-2000 (RO 601 de 20 de junio de 2002).

¹²⁶ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 261-06 (RO 198 de 25 de octubre de 2007).

potestad revocatoria sólo sería posible cuando existiera una norma jurídica que expresa o implícitamente lo permita y si bien en ese caso no existía para la autoridad que insinuó, sí tiene la máxima autoridad, como expresamente lo ha reconocido la propia Corte en este fallo cuando indica:

... el recurso de revisión está reservado a la máxima autoridad del órgano administrativo correspondiente, de oficio o por insinuación de la persona natural o jurídica interesada, no de la autoridad que emite el acto revisado, peor aún de las autoridad que lo ejecuta.¹²⁷

Sin embargo, en otros fallos ha sido más terminante y ha reconocido que:

No existe razón valedera para objetar que el Director General de Rentas haya sugerido de oficio el recurso de revisión, puesto que el prenombrado Subsecretario General, aun sin esa sugerencia podía proceder a la revisión y a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos, sugerencia que en este caso procede de un funcionario dependiente del Ministro, es decir del mismo órgano administrativo, por lo que aquella no altera el ejercicio de la facultad de proceder a la revisión de oficio, sino que se trata de un medio para hacer conocer a la autoridad competente que se ha incurrido en una de las causales del Art. 139 del Código Tributario, en la expedición de un acto o resolución.¹²⁸

En similar sentido se ha pronunciado la Sala en otros fallos¹²⁹ por lo que de acuerdo con la Ley de Casación y las normas vigentes en ese momento respecto de la jurisprudencia vinculante, en este caso existe precedente jurisprudencial, excepto para la propia Corte Suprema que resolvió como lo hizo en el Recurso de Casación 261-06.

De lo expuesto se debe considerar, que la Administración tiene la facultad legal para revisar de oficio sus actos, a través de la máxima autoridad, confirmándolos, invalidándolos, modificándolos o sustituyéndolos sin necesidad de acudir a la lesividad.

¹²⁷ *Ibíd.*

¹²⁸ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 76-1998 (R O 164 de 7 de abril de 1999).

¹²⁹ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, 76-1998 (R O 164 de 7 de abril de 1999); Expediente 58-98 (RO 219 de 7 de diciembre de 2000); Expediente 40-98 (RO 285 de 27 de septiembre de 1999); Expediente 54-98 (RO 215 de 30 de noviembre de 2000); Expediente 18-1998 (RO 342 de 7 de junio de 2001).

La lesividad sería aplicable para revocar resoluciones de recursos de revisión.

5.4.3- Alcance de la resolución

Respecto del alcance y contenido de la resolución del recurso de revisión nos remitimos a otras partes de esta investigación, específicamente en cuanto al contenido al Capítulo Tercero y sus límites por competencia de la autoridad que resuelve, al próximo Capítulo. A pesar de esto, a continuación precisamos algunas cuestiones complementarias.

El acto revisado debe confirmarse cuando luego del análisis correspondiente, en el procedimiento se determina que este ha sido emitido de manera correcta, por lo que en esta declaración la Administración está ratificando su correcta expedición.

Procede la invalidez en casos de incompetencia de la autoridad emisora, así como cuando se hubiere prescindido de las normas de procedimiento o formalidades que la ley prescribe, siempre que se hubiere obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.

De acuerdo a la Corte Suprema de Justicia el procedimiento para declarar inválido un acto, no coincide con el procedimiento señalado para el denominado recurso de revisión cuando ha señalado:

...no constituye revisión (...), sino el ejercicio de la obligación de la autoridad competente de declarar de oficio o a petición de parte, la nulidad de los actos administrativos cuando han sido emitidos por autoridad manifiestamente incompetente....¹³⁰

A pesar de ello si la máxima autoridad encuentra estos vicios se encuentra en la

¹³⁰ Corte Suprema de Justicia, Sala de lo Fiscal, Expediente 9 -2007 de 25 de abril 2008 (CONTICORP vs SRI).

obligación de invalidar a los actos que los contengan.

La rectificación de errores se encuentra prevista dentro del Recurso de Revisión. La incorrecta ubicación de este artículo ha llevado a la inexacta interpretación de limitar la corrección de los errores a un Recurso de Revisión, cuando lo que procedería sería una rectificación, no una confirmación, invalidación, modificación o sustitución.

Respecto de la rectificación de errores aritméticos o de cálculo dentro del Recurso de Revisión, por regla general, surte efectos desde el momento en el que se dictó el acto original, pues tal como lo menciona Eusebio González, “los errores no pueden ser fuentes de derechos u obligaciones y serán de elemental verificación.”¹³¹

5.4.4- Impugnabilidad de la resolución del recurso de revisión

Una última consideración en este punto, se refiere a la impugnabilidad judicial de los actos emanados en revisión. En esta vía debería restringirse únicamente a las cuestiones propias del recurso y no se la debería utilizar para revivir la totalidad de un acto firme y ejecutoriado. García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, han acudido a su jurisprudencia que con lógica sostiene:

...sin embargo sólo en cuanto a través de ella se hubiera podido infringir las específicas normas que el ordenamiento jurídico recoge para su fundamentación con lo cual se quiere subrayar la inviabilidad de cualquier intento de suscitar con este pretexto un nuevo examen de la totalidad de los problemas planteados por el acto originario....¹³²

En este sentido ha cuestionado la Corte Suprema de Justicia, cuando señaló que:

¹³¹ Eusebio GONZÁLEZ Derecho Tributario...Óp. Cit..

¹³² Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y Tomás Ramón FERNÁNDEZ *Curso de Derecho...* Óp. Cit. Tomo II; p. 555.

...la Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal afronta el fondo del asunto y se pronuncia sobre las diferencias que ha establecido la Administración a cargo de la empresa y sobre la determinación presuntiva, cuestiones respecto de las cuales no existe pronunciamiento en la providencia impugnada, la cual, no afronta lo medular de la discrepancia...¹³³.

La propia Corte ha señalado también que la providencia de improcedencia es impugnabile, pero“... no cabía que la Sala Juzgadora se pronunciase sobre el fondo del asunto.”¹³⁴

¹³³ Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 21-2008 (RO 84-S de 9 de diciembre de 2009).

¹³⁴ Corte Suprema de Justicia, Sala Fiscal, Expediente 100-2008 (RO 84-S de 9 de diciembre de 2009).

CAPÍTULO VI

IMPLANTACIÓN DE TRIBUNALES DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO

He tratado de acercarme hacia una propuesta para lograr la separación entre gestión tributaria de determinación o recaudación y la reclamación que contra los actos que, en uso de esas facultades, se emitan.

Si bien nuestro Código Tributario menciona que tanto la determinación, la recaudación como la resolución de reclamaciones son gestiones de la Administración Tributaria, se debe entender que cuando se refiere a la gestión tributaria de manera general, nos estamos refiriendo a las primeras, es decir a la recaudación y principalmente la determinación.

Esta propuesta ya tiene precedentes en nuestro país con los denominados Comités Tributarios, por lo tanto se deberá considerar esos antecedentes y combinar con otras cuestiones en consideración a la naturaleza administrativa de estos órganos.

6.1. Alternativa para lograr la separación entre gestión de determinación y recaudación tributaria y la reclamación.

Uno de los fines que, repetidamente hemos mencionado, debe tener el sistema administrativo tributario es la separación orgánica y funcional entre los órganos de la gestión tributaria y aquellos competentes para conocer impugnaciones administrativas, de esta manera se busca dotar de cierto grado de independencia a este tipo de “juzgador administrativo”.

Ante la problemática planteada, recogida incluso hoy por la norma constitucional, según la que, en cualquier procedimiento en que se determinen derechos y obligaciones quien juzga debe ser independiente e imparcial, una alternativa a la cual se puede recurrir es la de la creación de los denominados tribunales administrativos.

Primero, se debe aclarar que en estos casos cuando la Constitución usa los términos juzgar o juez, y diversas legislaciones comparadas utilizan el término tribunal, se debe entender en un contexto administrativo, tal y como se ha venido planteando, pues no es la denominación de un órgano lo que determina su naturaleza o su régimen jurídico.

La relación entre los órganos de gestión y los que resuelven impugnaciones administrativas no es de jerarquía, esta cede paso a otro tipo de relación en que las competencias específicas de cada órgano administrativo permita a uno, dotado de personal con determinadas capacidades y conocimientos técnicos emitir el acto propio de su gestión y, al otro, con distintas capacidades y mayor imparcialidad respecto del primero, resolver y pronunciarse respecto de la legitimidad de ese acto administrativo original.

En España ya en 1924 se puede leer un interesantísimo preámbulo de un Decreto-Ley que hasta hoy se lo cita en la jurisprudencia contencioso administrativa. En este se señalaba que:

Toda reforma que aspire a hacer eficaz y fecunda la Administración Central y Provincial de la Hacienda Pública ha de tener como punto de partida la diferencia entre los actos de gestión y las reclamaciones que contra éstos se promuevan. El acto de gestión, rápido, enérgico, certero, es el propio y adecuado de la unidad de mando y de la iniciativa personal, en tanto que la reclamación exige un examen atento y reposado y

ajeno al impulso de la acción, la cual, sólo por el hecho de tal, puede ser precipitada.¹³⁵

El Preámbulo del Reglamento de Procedimiento de los Tribunales Económico – Administrativos de 1996 señalaba que estos procedimientos son:

pieza esencial para lograr, gracias a la existencia de unos órganos especializados y a unos mecanismos flexibles y ágiles de solución de conflictos, una tutela efectiva de los derechos del ciudadano sin obligarle a acudir a un proceso ante los Tribunales de Justicia, no siempre justificado o posible por razones de costes económicos¹³⁶

Esta realidad se resume en la existencia de: "... órganos altamente especializados y sin responsabilidades en las actuaciones de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones (...) encarna el principio de separación orgánica de los órdenes de gestión tributaria y de resolución de reclamos."¹³⁷

Ahora, al interior de la estructura de estos órganos encargados de la resolución de reclamos si puede existir cierta jerarquía, aunque esta no será necesariamente similar a la del resto de la Administración Pública. Esta jerarquía deberá respetar las competencias y busca principalmente en permitir la existencia de la garantía de la doble instancia.

De esta manera es concebible que al estructurar estos sistemas se creen tribunales de carácter administrativo en varias regiones que tramiten los recursos y uno central para las apelaciones.

¹³⁵ Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 6 de mayo de 2010 Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Recurso de Casación núm. 3775/2003, interpuesto por la entidad BBVA SEGUROS S.A., contra la sentencia dictada el 28 de enero de 2003, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 129/2000. (<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/5634953/irpf%7Cimpuesto%20sobre%20la%20renta%20de%20las%20personas%20fisicas/20100624>) (acceso: 12/7/2012).

¹³⁶ Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. (BOE núm. 0072, 23 de Marzo de 1996.)

¹³⁷ *Manual de Revisión de Actos en Materia.....*Óp. Cit. p. 58.

Se debe discutir y analizar si lo conveniente es que existan el número de tribunales en relación a la estructura de la Administración Tributaria. Considero, sin embargo que lo más conveniente sería regirse por criterios técnicos y alejar la toma de decisiones en lo referente a estos órganos de la Administración Tributaria.

6.2. Carácter administrativo

Conviene observar desde una órbita más particularizada la naturaleza eminentemente administrativa de los Comités, a pesar que ya se trató desde cierta perspectiva en el Capítulo IV cuestiones que ahora retomamos.

Los órganos administrativos que resuelven reclamos contra actos de gestión administrativa tributaria forman parte de la Administración Pública, sin embargo a pesar del reconocimiento del carácter administrativo de esta actividad, la discusión no ha sido pacífica y existen, en diversos países, pronunciamientos jurisprudenciales muy interesantes que desconocen este carácter, aun cuando los órganos tienen una estructura y dependencia netamente administrativa.

Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al resolver una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, en consideración a que estas cuestiones sólo se puede contestar a órganos jurisdiccionales, ha manifestado que estos son jurisdiccionales por:

...el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas, así como su independencia. Respecto de esto último señaló que los Tribunales Económico-Administrativos, que resuelven las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria. (...) Tales garantías confieren a los Tribunales Económico-Administrativos la cualidad de tercero en relación con los servicios que adoptaron la decisión objeto de la reclamación y la independencia necesaria para poder ser

considerados órganos jurisdiccionales.¹³⁸

Por su parte en Chile el Tribunal Constitucional ha señalado que la facultad del Director del Servicio de Impuestos Internos de resolver reclamaciones no es de carácter administrativo:

...por cuanto la jurisdicción supone el poder deber que tienen los tribunales para conocer y resolver, por medio del proceso y con efecto de cosa juzgada, los conflictos de intereses de relevancia jurídica que se promuevan en el orden temporal dentro del territorio de la República y en cuya solución les corresponda intervenir (...).las Cortes de Apelaciones son los tribunales señalados por la ley para conocer en segunda instancia de los recursos de apelación que se deduzcan contra las resoluciones.
¹³⁹

Sin embargo, lo más importante de este fallo son las discrepancias que constan en el voto salvado que no admite que el Director sea imparcial y que no existen partes que sostengan una controversia jurídica. En una de las tantas partes interesantes señala:

...en el reclamo tributario que se debe resolver no hay controversia entre partes sometida a la decisión de un tercero, ni esta controversia debe, en estricto rigor jurídico, resolverse conforme a derecho y, por último, las reglas de procedimiento tienen características que difieren de aquellas que regulan los procesos judiciales. En cambio, el reclamo tributario y su resolución comparten una naturaleza y una regulación que es típica de las de carácter administrativo y que no difiere sustancialmente de muchas otras existentes en nuestra legislación, todas ellas consistentes en resolver en sede y con carácter administrativo reclamaciones respecto de lo obrado por el propio servicio.¹⁴⁰

La Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica en acción de inconstitucional contra la existencia del Tribunal de Servicio Civil y que se mencionó en el capítulo 4, por considerar que este se encuentra por fuera de la órbita exclusiva del Poder Judicial, se pronuncia y confronta a estos tribunales con los fiscales

¹³⁸ Sentencia del Tribunal Europeo de Justicia de 21 de marzo de 2000 (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998CJ0110:ES:HTML>) (acceso: 12/7/2012).

¹³⁹ Tribunal Constitucional de Chile Sentencia Rol 681 -2006. (<http://www.tribunalconstitucional.cl/index.php/sentencias/view/69>) (acceso: 12/7/2012).

¹⁴⁰ Id.

de carácter tributario. El fallo parte del reconocimiento de que la: función jurisdiccional corresponde, en forma exclusiva, al Poder Judicial” sin embargo, estos órganos sólo son de “tutela administrativa o jerárquico impropio respecto de la llamada "Administración Tributaria", y sus fallos no tienen otro efecto que el de agotar la vía administrativa.”¹⁴¹

Jorge Danós también explica la naturaleza de estos Tribunales:

...en el ordenamiento jurídico peruano la denominación tribunal administrativo alude a un órgano que forma parte de la Administración Pública, creado por ley, constituido por un cuerpo colegiado de funcionarios especializados a quienes se les otorga competencia para resolver controversias, la mayor parte de las veces entre la administración y los particulares, pero también de estos entre sí, en última instancia administrativa. Se trata de una manifestación de los denominados autocontroles de la Administración Pública. Por tanto las resoluciones que expiden dichos tribunales pueden ser objeto de cuestionamiento ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso - administrativo.¹⁴²

Respecto de los autocontroles de la Administración, Danós complementa con cita a Fernando de la Rúa y jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú:

...los tribunales administrativos constituyen “órganos administrativos de aplicación”, los caracteriza como “...cuerpos administrativos que no ejercen un control de la administración sino en la administración: cumplen una actividad funcional interna. Ellos emiten la voluntad del poder administrador la cual, si el interesado no recurre a la justicia dentro de cierto tiempo, deviene firme, con el alcance de la cosa juzgada administrativa... “(el énfasis es mío). El Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que los tribunales administrativos no satisfacen las mismas condiciones de imparcialidad e independencia que un órgano judicial, “(...) pues se trata de entes que o forman parte de la estructura organizativa del órgano cuyo acto administrativo se reclama, o pertenecen, en general, al Poder Ejecutivo...”¹⁴³

El Tribunal constitucional peruano se ha pronunciado en este sentido, “existe

¹⁴¹ Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Voto n° 1148-90... Óp. Cit.

¹⁴² DANÓS ORDOÑEZ Jorge; *El Régimen del Proceso Contencioso Administrativo en el Perú*; <http://www.jusdem.org.pe/webhechos/N010/contencioso%20administrativo.htm>. (acceso: 12/7/2012).

¹⁴³ Ibid.

jurisprudencia reiterada y constante del Tribunal Fiscal en el sentido de que, en la medida que éste no posee el rango de órgano jurisdiccional”.¹⁴⁴

Insisto, como en el Capítulo IV, que la gran diferencia entre el proceso jurisdiccional y el procedimiento administrativo es que en el primero resuelve un tercero una discrepancia entre dos iguales, mientras en el segundo resuelve una parte activa y expone su posición frente al otro. Al ser aún un procedimiento administrativo, se promueve a petición de parte y luego el impulso le corresponde al órgano competente, es decir a estos tribunales.

De esta manera, cuando se han adoptado estos sistemas con órganos especializados para resolver recursos administrativos, el órgano que tiene interés, es decir en este caso el que tiene competencia para la gestión propia, participa con menor actividad, aunque debería remitir al menos un informe.

Esta participación reducida del órgano de gestión no puede entenderse como atentatoria al debido proceso, pues a diferencia de lo que sucede en el proceso jurisdiccional, en este procedimiento administrativo el interés de este órgano no es la vigencia de la presunción de legalidad de sus actos, sino la corrección jurídica de estos para, precisamente, fortalecer esa presunción.

Por otro lado, respecto del procedimiento, se deben considerar que los medios que tienen estos Tribunales para obligar tanto a las partes como los terceros que deban colaborar, no son tan fuertes como aquellos medios con que cuenta la Función Judicial que permitiría incluso acudir a la Fuerza Pública.

Esa debilidad se debería compensar con el fortalecimiento del régimen

¹⁴⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú del 16/10/2002 (Expediente 0499-2002-AA/TC) <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00499-2002-AA.html> . (acceso: 12/7/2012)

sancionatorio administrativo, principalmente frente al incumplimiento de deberes formales, fortalecimiento que implica reforzar también el procedimiento administrativo para llevar a cabo dicho régimen.

6.3. Antecedentes en Ecuador

La implantación de estas ideas en búsqueda de cierta imparcialidad tienen antecedentes en nuestra legislación, así se han incluido en normas legales, incluso en lo tributario ya hay un antecedente.

Antes de analizar el caso tributario, quisiera hacer referencia a las denominadas juntas de reclamaciones que aportó la Ley de Servicio Civil y Carrera Administrativa en el año 1978.

Estos órganos que se encontraban integrados por representantes de las tres funciones entonces existentes en el Estado y representantes de los funcionarios públicos, tenía como principal atribución la de conocer y fallar las reclamaciones de los servidores públicos de carrera contra las decisiones de sus superiores jerárquicos en lo atinente a despido o suspensión temporal de sueldo o funciones y de las decisiones del Director Nacional de Personal.

Además, se les otorgaba ciertas facultades investigativas para tramitar estas reclamaciones, así como la tarea de asesorar a la Dirección Nacional de Personal en aspectos relativos a la formulación de políticas de personal.

A pesar de su carácter administrativo, tenía inconsistencias ya que, del fallo de la Junta de Reclamaciones, se podía interponer recurso de apelación ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. A pesar de esto, sin duda estas juntas tienen cierto germen para dar paso a este tipo de tribunales.

En lo tributario, hay que remitirse a la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas del año 1997, que pretendió implementar y creó a partir de 1998 en la estructura orgánica de la naciente institución, tantos comités tributarios como fueren necesarios para la atención de los reclamantes, con funciones en las ciudades capitales de provincia. A estos les correspondía conocer conforme lo establecido por el Código Tributario, los reclamos y recursos de reposición únicamente respecto de los tributos administrativos por el Servicio de Rentas Internas. Se añadía además la competencia de conocer las alegaciones de extinción de las obligaciones por compensación o prescripción.

Si bien esto tiene raíces en el modelo español, en Ecuador el recurso de reposición se lo interponía luego de las reclamaciones administrativas ante los mismos comités tributarios, que fueron quienes emitieron la resolución del reclamo. De esta manera se separaba de manera definitiva la gestión propia de la administración de cualquier tarea resolutoria, a diferencia del modelo *mater*, que como analizamos mantiene este recurso en los órganos de gestión.

En todo caso, respecto de la intención ecuatoriana, una primera observación cuestionable es la pertenencia de estos comités a la estructura orgánica del Servicio de Rentas Internas, incluso los vocales eran sus funcionarios. De esta manera no se llegaba a la imparcialidad deseada ya que la propia Ley había previsto que estos comités se integren con tres vocales cada uno, todos nombrados por el Directorio del Servicio de Rentas Internas a pedido del Director General.

También es cuestionable que sólo la Administración Central se beneficiaba de estos comités y no el régimen seccional, fuente de mucha controversia en la realidad ecuatoriana.

De manera inexplicable, cuando no se llevaba siquiera un año y medio con la implementación de estos comités y ni siquiera existían direcciones regionales o

provinciales formadas, la Ley 99-24 para la Reforma de las Finanzas Públicas¹⁴⁵ los eliminó y en consecuencia se llegó al sistema que hasta hoy existe en el que se hace que el Director General del Servicio de Rentas Internas delegue a los diversos directores regionales, quienes se han pronunciado con el acto inicial, la facultad conocer y resolver los reclamos administrativos. Por último agrava el hecho de que no existe administrativamente recurso ordinario contra este acto resolutivo.

6.4. La naturaleza potestativa de las impugnaciones ante estos órganos.

Respecto de la obligatoriedad para agotar la vía administrativa a través de este tipo de recursos tal y como se da en legislaciones de otros países, considero que es una situación inconveniente que atenta a la tutela judicial efectiva y es regresiva frente a derechos reconocidos.

Cuando la Constitución señala que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial no pone límites para que primero se resuelvan ante la propia Administración como prerrequisito para acudir a la Función Judicial.

Conforme a esa norma los ciudadanos tienen libertad absoluta de decidir cómo se resisten a los actos de poder, pueden acudir primero ante estos órganos o en su defecto ir directamente ante la Función Judicial.

Desde hace tiempo el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado¹⁴⁶ ha

¹⁴⁵ Suplemento del Registro Oficial No. 181 30 de abril de 1999

¹⁴⁶ Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda, o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en

reconocido, que no se exija como requisito para iniciar la acción judicial agotar la vía administrativa.

Esto no significa que luego de iniciada la acción contenciosa tributaria o administrativa se pueda volver a la sede administrativa, pues si se accede a la Función Judicial, toda impugnación que sobre el asunto se haya propuesto por la vía administrativa debe quedar insubsistente.

La razón para que exista la obligación de agotar la vía administrativa sólo puede entenderse para justificar la existencia de este tipo de recursos ante los órganos administrativos que se crearían con estas características. La única manera de justificar y fortalecer la existencia de estos comités es con su eficacia, es decir la confianza que se tendría en ellos cuando resuelvan con actos legítimos emitidos a tiempo para lo cual deberá pasar un tiempo suficiente.

6.5. Competencia y alcance de la resolución de los órganos que conocerían reclamos administrativos.

En lo que tiene relación a la competencia de estos órganos, se podría hacerlos conocer todo tipo de reclamos, se incluirían los que se interpongan contra las resoluciones de pagos indebidos y en exceso que, como analizamos, son peticiones que por su naturaleza, forman parte de la gestión tributaria.

Para garantizar el derecho a una doble instancia se debería permitir interponer un recurso de apelación contra la resolución que emane de los comités de inferior jerarquía.

la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.

Mucho se ha discutido y establecido incluso en otros países sobre los límites de esta actividad administrativa, principalmente en consideración a cuantías para que no se sobrecargue esta segunda instancia administrativa. Sin embargo, esas medidas no corresponden a un análisis de carácter jurídico, son decisiones administrativas que limitan el derecho a una tutela efectiva. Por lo tanto, para que no exista tal limitación y no se sobrecargue el sistema, salvo excepciones, siempre se debería resolver las apelaciones sobre el mérito del expediente.

Respecto a la relación del recurso extraordinario de revisión, con la actividad en estos comités se podría mantener de manera similar, sólo que el órgano competente para conocerlo debe ser el comité de mayor jerarquía y sobre actos de los órganos de gestión y resoluciones de los comités administrativos de primera instancia, siempre que en ambos casos estos se encuentren firmes y ejecutoriados.

Existen otras materias derivadas de relaciones tributarias que podrían resolverse en estos órganos administrativos, para lo cual se puede optar por dos métodos. El primero sería uno de carácter abierto, es decir señalar que estos órganos serán competentes para conocer controversias relacionadas con cuestiones que tengan repercusión tributaria. El segundo método sería un sistema de lista en el cuál se enumeren todos los actos susceptibles de este tipo de impugnaciones. Se podría también llegar a una fórmula media en la cual se consiga concretar y señalar que se pueden impugnar en esta vía los actos emitidos por la Administración en ejercicio de las facultades establecidas en el Código Tributario.

Incluso respecto de ciertos actos impugnados que no revisten mayor complejidad, al igual que se lo ha previsto en otras legislaciones, convendría permitir que sean resueltos por un solo miembro de ese comité que se constituiría en órgano unipersonal y, en estos casos ante una eventual apelación, para evitar congestionar al tribunal central, esta podría ser conocida por los otros miembros del tribunal. Entre

estas cuestiones se pueden mencionar y únicamente a manera de ejemplo las inadmisibilidades, cuestiones incidentales, prescripciones o archivo de actuaciones. Para estos casos también se puede analizar que existan plazos más cortos para resolver.

La creación de este tipo de órganos puede llegar a descongestionar la justicia y hacerla más eficiente si estos actúan apegados a derecho. Si efectivamente existe esa eficiencia se puede pensar también en dar a estos órganos ciertas competencias que desborden lo tributario y sin complicar la especialización necesaria, favorecer a la Administración en otros ámbitos.

Se puede evaluar la posibilidad de que, en consideración a que las sanciones económicas son multas que constituyen ingresos públicos, estos Comités conozcan también las impugnaciones administrativas contra las sanciones económicas impuestas por los diversos entes de la Administración Pública que tienen facultades sancionatorias.

El Comité de máxima jerarquía con competencias para conocer apelaciones unifica criterios través de sus resoluciones, sin embargo se le podría también dar competencias para que, al igual que en España, por pedido de las autoridades de la Administración Tributaria, trate de unificar criterios en un procedimiento regulado. En referencia a esta competencia, existe en las diversas administraciones la práctica de reunirse y llegar a ciertos acuerdos respecto a la aplicación de la normativa, específicamente en el caso de la Administración Tributaria se lo da. La presente propuesta pretende dar mayor transparencia y lograr seguridad jurídica, para ello se podría dar a estos tribunales la tarea de que ante petición e incluso con la participación de delegados de las autoridades de la Administración unifiquen criterios.

Entre las posibles competencias se podría establecer una que considero trascendental a estos comités, específicamente al central o de mayor jerarquía, y con la misma fundamentación del control de los actos administrativos, sería la de controlar la

legalidad de los actos normativos emitidos por las máximas autoridades tributarias.

Si bien el análisis de la naturaleza de la función normativa por parte de la Administración puede ameritar un estudio independiente y de similar volumen al presente, al menos si considero necesario manifestar de que administrativamente debería existir una vía adecuada para acceder a la Administración cuando exista algún cuestionamiento a la emisión de normas de carácter general.

En lo relativo a las competencias surge otra cuestión previamente analizada y es la posibilidad de que como consecuencia de la resolución del comité administrativo se reforme de manera peyorativa el acto original. Esta es sin duda el límite material de esta actividad administrativa, pues le correspondería únicamente a los órganos de la gestión material al ejercer sus competencias y si el tiempo lo permite volver a emitir un acto.

6.6. Conformación

La naturaleza administrativa de estos órganos implica que los miembros de estos tienen la calidad de funcionarios de la Administración Pública regulada por la Ley que regula al Servicio Civil y la Carrera Administrativa de manera general y no por la Ley que lo hace a la Función Judicial. Por lo tanto, sus nombramientos, su evaluación e incluso el régimen disciplinario deberán ser llevados de acuerdo a la jerarquía administrativa propia de su estructura.

En este régimen todos los funcionarios tienen garantizada su estabilidad y excepcionalmente ciertos cargos pueden ser considerados de libre remoción. Los funcionarios que formarían parte del comité central de mayor jerarquía tienen ciertas funciones que le asemejan a las de la autoridad máxima por lo que se ajustan a características propias de la libre remoción.

Sin embargo, esto podría hacer que estos funcionarios dependan demasiado del poder político y pierdan independencia, de manera que la finalidad de esta propuesta se desvirtuaría.

Ante esta situación, para la conformación del comité central de mayor jerarquía se puede establecer que el nombramiento sea por un tiempo determinado y no se pueda remover al funcionario, salvo causales disciplinarias expresas determinadas en la Ley y previo al respectivo procedimiento.

Es interesante la fórmula de algunos tribunales de este tipo en Perú donde se renueva un miembro cada año, así se da estabilidad por un determinado número de años.

Por otro lado, dada la naturaleza de estos comités no deberían estar integrados exclusivamente por abogados y se podría permitir que en estos participen funcionarios con otros conocimientos, sin embargo para un verdadero control de legalidad considero siempre debería existir una mayoría de funcionarios profesionales con títulos relacionados al derecho.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1.- La Administración Tributaria debe someterse a las instituciones del Derecho Administrativo que es la rama general del Derecho Público, sus instituciones se aplican a cualquier Administración Pública que se manifieste en ejercicio de potestades públicas a través de un procedimiento administrativo.

2.- No es conveniente que el Código Tributario limite la aplicación supletoria de las demás ramas del Derecho siempre que estas no contraríen los principios básicos de la tributación.

3.- Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, se debe evitar que la Ley tributaria realice definiciones expresas de palabras.

4.- Ante la falta de un procedimiento administrativo regulado de manera general para toda la Administración Pública, se debe llenar los vacíos únicamente a través de normas constitucionales y legales dispersas. Las demás normas únicamente pueden regular a la Administración y no alcanzan para obligar a los administrados.

5.- La Administración Pública no es infalible, por lo tanto conviene que existan procedimientos regulados para corregir sus errores.

6.- En Ecuador el derecho de petición debería ser la manera de ejercer el derecho de resistencia para que resguarde todas las relaciones entre la Administración y los administrados, sin perjuicio que existan peticiones específicas con un trámite regulado.

7.- Las impugnaciones administrativas son eminentemente revisoras y no se

puede en ese momento corregir las equivocaciones si estas causan perjuicio al contribuyente. Por lo tanto, la denominada determinación complementaria es un procedimiento que no debería existir, atenta contra la esencia del derecho de petición, ya que no puede el peticionario salir perjudicado por acercarse a la Administración. Sin embargo esta mantiene sus facultades públicas que, de manera independiente, podría ejercerlas en el tiempo previsto por la Ley.

8.- Cualquier reconocimiento de un saldo a favor del contribuyente por parte de la Administración Tributaria es un acto de gestión tributaria que se lo debe reconocer sin necesidad de acudir directamente a la Función Judicial. El respectivo pronunciamiento de la Administración Tributaria, como cualquier otro acto administrativo puede ser impugnado administrativa o judicialmente, siempre que previamente no se lo haya impugnado. El procedimiento para reconocer ese saldo a favor es distinto del que debería ser regulado para las impugnaciones administrativas.

9.- Dada la naturaleza del recurso extraordinario de revisión, es necesario que se establezca expresamente un plazo dentro del cual, una vez que ha dado inicio, la Administración deba resolver.

10.- Es factible iniciar una acción de lesividad contra actos emitidos por la Administración Tributaria, únicamente cuando ya no exista una vía administrativa, es decir sólo contra resoluciones en recursos extraordinarios de revisión.

11.- La mejor manera de lograr la separación orgánica entre la gestión tributaria determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten es con la implantación de tribunales de carácter administrativo que en Ecuador, cuando existieron, se los denominó Comités Tributarios, aunque por las materias a tratar debería ser más amplio de lo meramente tributario. Para ello se recomienda:

11.1.- En el procedimiento administrativo de impugnación administrativa ante los Comités Fiscales se debe contar dentro del trámite con un acto de simple administración en el que el órgano de la gestión propia tributaria emita su criterio.

11.2.- Para que funcione el régimen de impugnación administrativa ante los Comités Fiscales, se debe fortalecer el régimen sancionatorio, principalmente en lo relativo al incumplimiento de deberes formales. Esto implica también reforzar también el procedimiento administrativo para llevar a cabo dicho régimen.

11.3.- Respecto de la conformación de los Comités Fiscales:

- a) No puede ser con funcionarios de la propia Administración Tributaria.
- b) Por regla general deben estar sujetos a la Ley que regula a todo el servicio público.
- c) No todos los funcionarios son abogados aunque si la mayoría de cada Comité.
- d) El Comité Tributario Central o de mayor jerarquía tendría un régimen de excepción en el que:
 - d.1) Los nombramientos son por un tiempo determinado, sin perjuicio del régimen disciplinario previsto en la Ley de Servicio Público y previo al respectivo procedimiento.
 - d.2) Se deberá renovar un miembro cada año, así se da estabilidad por un determinado número de años

11.4.- La impugnación administrativa ante los Comités Fiscales debería ser potestativa, si fuera obligatoria sería un regresivo al reconocimiento previo de derechos.

11.5.- La competencia que se recomienda a las salas de los comités fiscales, dentro de su competencia territorial es:

a) Conocer y resolver todo tipo de reclamos contra los actos emitidos por la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades establecidas en el Código Tributario, incluso los que se interpongan contra las resoluciones de pagos indebidos y en exceso.

b) Conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra las sanciones económicas impuestas por entes de la Administración Pública con facultades sancionatorias.

11.6.- La competencia que se recomienda al Comité Fiscal Central o el de mayor jerarquía:

a) Conocer y resolver sobre el mérito del expediente, en segunda instancia la apelación contra las resoluciones emitidas por los comités tributarios con competencia de primera instancia administrativa.

b) A pedido de la máxima autoridad de la Administración Tributaria unificar criterios de carácter jurídico. Para el efecto deberá existir un procedimiento interno regulado.

c) Iniciar de oficio o por insinuación debidamente fundamentada por el legítimo interesado o afectado por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones, si procede y se dan las causas determinadas en el Código Tributario.

d) Conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra actos normativos emitidos por las autoridades competentes de la Administración Tributaria.

11.7.- Los comités fiscales podrán constituirse en órganos unipersonal para resolver respecto de: **a)** Inadmisiones; **b)** Prescripciones; **c)** Caducidades; y, **d)** Archivos. En estos casos el tiempo para resolver debe ser menor y la apelación la resolverán los otros miembros del Comité.

11.8.- Los comités fiscales deberían ser órganos eminentemente revisores por lo que no podrán sustituir los actos que conozcan, sin perjuicio de que reenvíen al órgano

de gestión competente para que se pronuncie sobre lo que corresponda dentro de los términos legales.

PROYECTO DE LEY PARA LA IMPLANTACIÓN DE COMITÉS FISCALES

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

I

La Administración Tributaria debe someterse a las instituciones del Derecho Administrativo que es la rama general del Derecho Público, sus instituciones se aplican a cualquier Administración Pública que se manifieste en ejercicio de potestades públicas a través de un procedimiento administrativo.

Ante la falta de un procedimiento administrativo regulado de manera general para toda la Administración Pública, en la actualidad existe una dispersión y desorden respecto de las normas que se deben aplicar, en muchos casos incluso se aplica normativa infralegal que, únicamente puede regular a la Administración y no alcanzan para obligar a los administrados.

En Ecuador el derecho de petición debe ser la manera de ejercer el derecho de resistencia para que resguarde todas las relaciones entre la Administración y los administrados, sin perjuicio que existan peticiones específicas con un trámite regulado.

II

La Administración Pública no es infalible, por lo tanto conviene que existan procedimientos regulados para corregir sus errores, el principal procedimiento para hacerlo constituye las impugnaciones administrativas que no pueden ser obligatorias para los contribuyentes.

Las impugnaciones administrativas se las debe desarrollar de manera independiente al resto de la gestión tributaria, la mejor manera de lograr la separación orgánica entre la gestión tributaria determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten, es con la implantación de tribunales de carácter administrativo.

Para lograr la efectiva separación orgánica propuesta, se debe considerar que cualquier reconocimiento de un saldo a favor del contribuyente por parte de la Administración Tributaria es un acto de gestión tributaria que se lo debe reconocer sin necesidad de acudir directamente a la Función Judicial. El respectivo pronunciamiento de la Administración Tributaria, como cualquier otro acto administrativo puede ser impugnado administrativa o judicialmente, siempre que previamente no se lo haya impugnado. El procedimiento para reconocer ese saldo a favor es distinto del que debería ser regulado para las impugnaciones administrativas.

III

La conformación de los órganos que conozcan las impugnaciones administrativas tributarias debe considerar funcionarios sujetos a la Ley que regula a todo el servicio público con perfiles jurídicos en su mayoría.

Para el órgano de mayor jerarquía del sistema será necesario contar con un régimen de excepción en el que los nombramientos sean por un tiempo determinado por períodos en los que se dé una renovación parcial

Los órganos competentes para conocer y resolver impugnaciones administrativas tributarias deberán además conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra las sanciones económicas impuestas por entes de la Administración Pública con facultades sancionatorias.

El órgano de mayor jerarquía en este sistema debe tener dentro de sus competencias las de conocer y resolver en segunda instancia las apelaciones contra las resoluciones emitidas por los comités tributarios con competencia de primera instancia administrativa, unificar criterios administrativos de carácter jurídico, iniciar y resolver recursos de revisión, así como conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra actos normativos emitidos por las autoridades competentes de la Administración Tributaria.

Estos órganos se deben constituir como unipersonales en casos que por la naturaleza de la cuestión a resolver así lo amerite.

Para el desarrollo del procedimiento administrativo de impugnación administrativa se debe contar, dentro del trámite, con un acto de simple administración en el que el órgano de la gestión propia tributaria emita su criterio.

IV

El carácter de las impugnaciones administrativas es eminentemente revisor y no se puede en ese momento corregir las equivocaciones, si estas causan perjuicio al contribuyente, ni sustituir los actos que conozcan, sin perjuicio de que reenvíen al órgano de gestión competente para que se pronuncie sobre lo que corresponda dentro de los términos legales.

Por lo tanto, la denominada determinación complementaria es un procedimiento que no debería existir, atenta contra la esencia del derecho de petición, ya que no puede el peticionario salir perjudicado por acercarse a la Administración, sin embargo esta mantiene sus facultades públicas que, de manera independiente, podría ejercerlas en el tiempo previsto por la Ley.

V

Para corregir otros vicios que afectan al procedimiento administrativo tributario y fortalezcan el régimen de las impugnaciones también es recomendable que el Código Tributario permita la aplicación supletoria de las demás ramas del Derecho sin limitaciones, así como también que las palabras empleadas en la ley tributaria se entiendan conforme a su sentido jurídico, técnico o usual.

Respecto del recurso extraordinario de revisión y dada su naturaleza, es necesario que se establezca expresamente un plazo dentro del cual, una vez que ha dado inicio, la Administración deba resolver.

Por último, es factible iniciar una acción de lesividad contra actos emitidos por la Administración Tributaria, únicamente cuando ya no exista una vía administrativa.

CONSIDERANDO:

Que la Administración Tributaria debe someterse a derecho y a las mismas instituciones que se aplican a cualquier Administración Pública que se manifieste en ejercicio de potestades públicas a través de un procedimiento administrativo.

Que la Administración Pública no es infalible, por lo tanto es necesario que existan procedimientos regulados para corregir sus errores.

Que no existe en el Ecuador un procedimiento administrativo regulado en norma legal que pueda ser aplicado de manera general y no es suficiente hacerlo con normas de inferior jerarquía.

Que en los últimos quince años se han realizado varias reformas al

procedimiento administrativo previsto en el Código Tributario, sin que exista hoy un régimen estructurado para las impugnaciones administrativas.

Que la Constitución ecuatoriana reconoce como derecho de todas las personas el de petición que cubre todas las relaciones entre la Administración y los administrados, y que la mejor manera de ejercer el también reconocido constitucionalmente derecho a la resistencia, es a través de este derecho de petición.

Que al impugnar actuaciones administrativas en ejercicio del derecho de petición lo que se pretende es revisar esas actuaciones, por lo que, para no afectar la esencia de este derecho, no se podrían corregir las equivocaciones si estas causan perjuicio al contribuyente.

Que el reconocimiento de un saldo a favor de los contribuyentes es un acto de gestión tributaria que corresponde a la Administración, cuyo procedimiento, al no existir contradicciones, es distinto del que debería ser regulado para las impugnaciones administrativas.

Que de acuerdo a la Constitución los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados en vía administrativa.

Que conforme a la Constitución ecuatoriana, en cualquier procedimiento que se determinen derechos y obligaciones es una garantía básica el derecho a la defensa que incluye la imparcialidad e independencia del juzgador.

Que la mejor manera de lograr la separación orgánica entre la gestión tributaria de determinación y recaudación de los tributos; y, la resolución de las reclamaciones que contra aquellas se presenten es con la implantación de tribunales de carácter administrativo.

RESUELVE:**Expedir la Ley para la implantación de Comités Fiscales como tribunales de carácter administrativo que resuelvan impugnaciones fiscales.**

Artículo 1.- Se crea el Comité Fiscal, entidad de derecho público con funciones revisoras de tribunal con carácter administrativo.

Artículo 2.- Serán órganos de este Comité, el Comité Fiscal Central y los comités provinciales que existirán en donde existan salas de lo contencioso tributario en las respectivas cortes provinciales y será de acuerdo a estas que se determine el ámbito territorial de su competencia.

El número de Salas en cada provincia lo determinará el Comité Fiscal Central y cuando exista más de una, la competencia se radicará por sorteo.

Artículo 3.- El Pleno del Comité Central es su máxima autoridad y podrá nombrar un administrador general y asesores.

Artículo 4.- Cada Sala del Comité estará conformada por tres profesionales, dos con formación jurídica y uno con formación económica contable.

En cada Sala existirá un Secretario y la Presidencia se la rotará entre sus miembros.

Artículo 5.- Los funcionarios del Comité Fiscal estarán sometidos a la normativa general del servicio público y la entidad encargada de regular al servicio público deberá considerar en la clasificación de puestos para conformar cada Comité de esta entidad que al menos las dos terceras partes de sus funcionarios tengan formación

jurídica y la parte restante formación económica contable.

Tanto los secretarios de cada Sala así como la estructura administrativa y auxiliar del Comité se lo hará de acuerdo a las necesidades conforme a la normativa general que regulan el servicio público.

Artículo 6.- La conformación del Comité Fiscal Central tendrá un régimen de excepción en el que la Administración Tributaria Central y los Gobiernos Seccionales nombrarán cada una un abogado y el profesional de perfil económico contable será nombrado por la Administración Aduanera.

Cada nombramiento se emitirá por un período de tiempo de seis años, sin perjuicio de la aplicación del régimen disciplinario previsto en la Ley de Servicio Público. Cada dos años, se deberá renovar la conformación del Comité con el cambio de un miembro.

Artículo 7.- Compete al Comité Fiscal Central:

a) Conocer y resolver sobre el mérito del expediente, en segunda instancia la apelación contra las resoluciones emitidas por los comités tributarios con competencia de primera instancia administrativa.

b) A pedido de la máxima autoridad de la Administración Tributaria unificar criterios de carácter jurídico. Para el efecto deberá existir un procedimiento interno regulado.

c) Iniciar de oficio o por insinuación debidamente fundamentada por el legítimo interesado o afectado por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones, si procede y se dan las causas determinadas en el Código Tributario y el Código Orgánico de Organización Territorial Autonomía y Descentralización.

d) Conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra actos

normativos emitidos por las autoridades competentes de la Administración Tributaria.

e) Expedir normas de carácter general para la organización y funcionamiento del Comité Fiscal.

Artículo 8.- Compete a los comités fiscales provinciales, dentro de su respectiva jurisdicción territorial:

a) Conocer y resolver todo tipo de reclamos contra la Administración Tributaria en ejercicio de las facultades establecidas en el Código Tributario, incluso los que se interpongan contra las resoluciones de pagos indebidos y en exceso.

b) Conocer y resolver las impugnaciones administrativas contra las sanciones económicas impuestas por entes de la Administración Pública con facultades sancionatorias.

Artículo 9.- Los procedimientos administrativos que se sustancien ante el Comité Fiscal deberán someterse a las disposiciones del Código Tributario. En cualquier procedimiento administrativo de impugnación ante el Comité Fiscal se deberá contar con un informe del órgano que provenga el acto impugnado.

Artículo 10.- El Comité Fiscal podrá funcionar en Salas y de forma unipersonal.

Los comités fiscales podrán constituirse en órganos unipersonal para resolver respecto de inadmisiones; prescripciones; caducidades y archivos. En estos casos se podrá apelar y esta apelación la resolverán los otros miembros del Comité.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

PRIMERA: En el plazo de 180 días el Ministerio de Relaciones Laborales hará una clasificación de puestos de acuerdo a las necesidades de una institución de esta

naturaleza.

SEGUNDA: La institución se creará con las partidas presupuestarias del Servicio de Rentas Internas para cumplir con las funciones de resolver reclamos administrativos y recursos de revisión que pasarán a formar parte de esta entidad.

En caso de que los funcionarios que ocupan esas partidas presupuestarias cumplan con el perfil adecuado permanecerán en estas, caso contrario se les reubicará en puestos vacantes en el sector público dando prioridad a los existentes en el SRI.

TERCERA: Por esta primera ocasión el Comité Central se conformará con funcionarios designados por la Administración Tributaria Central, Seccional y Aduanera. Una vez posesionados se realizará un sorteo para que por esta ocasión a uno de ellos se lo reemplace en dos años, al otro en cuatro y al último en seis.

CUARTA: Los reclamos que se encuentren tramitando actualmente en las Administraciones Tributarias deberán seguir tramitándose en esa vía conforme a las reglas y los plazos vigentes al momento de su interposición.

QUINTO: Se establece un plazo de 120 días para que las Administraciones Tributarias resuelvan los recursos de revisión que tienen pendientes. Pasado este plazo los recursos pasarán a conocimiento del Comité Fiscal.

DISPOSICIONES REFORMATORIAS Y DEROGATORIAS

PRIMERA: REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO

1.- El segundo inciso del artículo 13 dirá:

Las palabras empleadas en la ley tributaria se entenderán conforme a su

sentido jurídico, técnico o usual, se debe evitar que la Ley tributaria realice definiciones expresas de palabras.

2.- En el primer inciso del artículo 14 elimínese la frase “*y siempre que no contraríen los principios básicos de la tributación.*”

3.- El artículo 115 dirá:

“Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante el Comité Fiscal, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.”

4.- En el artículo 122 agréguese un inciso que diga:

“Si el contribuyente no recibe la devolución dentro del plazo máximo de seis meses de presentada la solicitud o si considera que lo recibido no es la cantidad correcta, tendrá derecho a presentar en cualquier momento un reclamo formal para la devolución, en los términos previstos en este Código”

5.- En el segundo inciso del artículo 123 elimínese al final la frase: “*para el caso de pago indebido.*”

6.- Elimínese el artículo 131.

7.- Sustitúyase el numeral 3 del artículo 132 por el siguiente: “*Cuando se inadmita o archive un trámite, así como cuando se resuelvan respecto de prescripciones y caducidades, casos en los que los actos se expedirán en 30 días hábiles.*”

8.-El artículo 140 dirá:

“Las resoluciones administrativas emanadas de los reclamos ante la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

1.- De apelación; y,

2.- De revisión.

9.- A continuación del artículo 142 agregar un artículo que dirá:

“Rectificación de errores de cálculo.- La administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones.”

10.- A continuación del artículo innumerado que se incorpora a continuación del artículo 142, añádase una sección con un artículo que dirá:

“Dentro de los siguientes cinco días desde que se notificó el acto, los contribuyentes podrán interponer recurso de apelación contra las resoluciones de los reclamos ante el órgano que emanó el acto, que deberá enviar para que el superior jerárquico resuelva sobre el mérito del expediente en el plazo de 30 días hábiles.”

11.-El primer inciso del artículo 143 dirá:

“El Comité Fiscal Central tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme, o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o

de derecho, en los siguientes casos: ...”

12.- El artículo 144 dirá:

“Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario.

El sumario concluirá en treinta días hábiles, término dentro del cual se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.

Una vez concluido el sumario o si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho, la Administración tiene un término de 60 días hábiles para de manera motivada resolver y confirmar, invalidar o modificará el acto revisado, dentro de lo que su competencia permita. Para el efecto puede enviar al órgano competente a que realice la correspondiente sustitución o modificación del acto. Si no lo se pronuncia en el término señalado y el trámite ha sido iniciado a través de una petición que contenía una insinuación del recurso se configurará la aceptación tácita de la pretensión, entenderá sin perjuicio de las responsabilidades de los funcionarios.

Si el recurso ha sido iniciado de oficio y la Administración no se pronuncia en el término previsto en este artículo se entenderá caducada la facultad revisora.”

13.- Elimínense los artículos 146 y 147.

14.- En el artículo 305, donde dice: *“Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso...”*, deberá decir *“Tendrá derecho a solicitar a la Administración o formular la acción de pago indebido o del pago en exceso...”*

15.- Sustitúyase el primer inciso del artículo 306 por el siguiente:

“La petición de pago indebido o de pago en exceso se presentará ante la Administración Tributaria encargada de la gestión en los siguientes casos:”

16.- Sustitúyanse los incisos tercero y cuarto del artículo 306 por los siguientes:

“La autoridad administrativa tramitará y resolverá el reclamo para lo cual podrá someterse a lo previsto en el Capítulo Segundo, Título Segundo del Libro Segundo de este Código.

La resolución que se dicte será impugnable.”

17.- En el artículo 308, donde dice *“Aceptada la reclamación de pago indebido o del pago en exceso...”*, deberá decir: *“Aceptado el pago indebido o el pago en exceso...”*

SEGUNDA: REFORMAS A LA LEY DE CREACIÓN DEL SERVICIO DE RENTAS INTERNAS

1.- Deróguese el numeral 5 del artículo 7.

2.- Deróguese el artículo 10.

TERCERA: REFORMAS AL CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN

1.- Deróguese el artículo 404

2.- En el primer inciso del artículo 407 sustituir la frase: *“o ser impugnados directamente en apelación ante la máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado”* por la siguiente: *“o, en el caso de los actos de naturaleza tributaria y sancionatoria, se podrá impugnar directamente en apelación ante el respectivo comité fiscal.”*

3.- A continuación del primer inciso del artículo 409 añádase el siguiente inciso:

“En el caso de los actos de naturaleza tributaria y sancionatoria, el órgano competente para conocer la apelación será respectivo comité fiscal.”

4.- En el primer inciso del artículo 411 sustituir la frase *“...ante la máxima autoridad ejecutiva del gobierno autónomo descentralizado respectivo...”* por la siguiente: *“...ante el comité fiscal Central.”*

5.- A continuación del último inciso del artículo 412 añádase uno que diga:

En el caso de los actos de naturaleza tributaria y sancionatoria se deberá seguir el trámite previsto para este recurso en el Código Tributario”

6.- A continuación del último inciso del artículo 413 añádase uno que diga:

En el caso de los actos de naturaleza tributaria y sancionatoria se deberá seguir el trámite previsto para este recurso en el Código Tributario”

BIBLIOGRAFÍA

ÁLVAREZ CONDE Enrique; *Curso de Derecho Constitucional*; Tercera Edición; España: Editorial Tecnos 1999.

BENALCÁZAR Juan Carlos *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*; Primera Edición. Quito: Ediciones Legales, 2005.

BOCANEGRA SIERRA Raúl; *Lecciones sobre el Acto Administrativo*; Segunda Edición; Madrid: Thomson Civitas; 2004

BREWER CARIAS Allan; *Derecho Administrativo*; Primera Edición; Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

CASSAGNE Juan Carlos y GONZÁLEZ PÉREZ Jesús; *La justicia administrativa en Iberoamérica*; Primera Edición Buenos Aires: Lexis Nexis Abeledo Perrot; 2005.

CLARK ADAMS John, *El derecho administrativo norteamericano*; Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1964.

DROMI José Roberto; *Conferencia Revisión de los Actos Administrativos por la Propia Administración en Derecho Procesal Administrativo*; Bogotá: Ediciones Rosaristas; 1980.

DROMI Roberto; *Derecho Administrativo*; Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, Décima Edición, 2004.

FERNÁNDEZ Tomás Ramón; *Discrecionalidad, Arbitrariedad y Control Jurisdiccional*; Primera Edición; Perú: Editorial Palestra, 2006.

FONROUGE Giuliani, *Derecho Financiero*; Primera Edición; Buenos Aires; Ediciones De Palma; 1965.

GALINDO CAMACHO Miguel *Derecho Administrativo*. México. Editorial Porrúa. 1998

GARCÍA BELSUNCE Horacio; *La autonomía del derecho tributario*; Primera Edición; Buenos Aires. Lexis Nexis; 1996.

GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo, *La Lengua de los Derechos, La Formación del Derecho Público Europeo tras la Revolución Francesa*; Segunda reimpresión 2001, Madrid: Alianza Editorial.

GARCÍA DE ENTERRÍA Eduardo y FERNÁNDEZ Tomás Ramón *Curso de Derecho Administrativo*. Reimpresión Novena Edición. Madrid: Editorial España Thomson Civitas; 2005.

GARRIDO FALLA Fernando, PALOMAR OLMEDA Alberto, LOSADA GONZÁLES Herminio; *Tratado de Derecho Administrativo*, Segunda Edición, España: Editorial Tecnos 2006; Volumen III, *La Justicia Administrativa*.

GONZÁLEZ Eusebio *Derecho Tributario*. Segunda Edición. Madrid: Ed. Plaza Universitaria.

GONZÁLEZ PÉREZ Jesús, *Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano*. Bogotá. Editorial Temis 1985.

GONZÁLEZ PÉREZ Jesús, *Manual de Procedimiento Administrativo*. Segunda Edición. Madrid: Editorial Civitas, 2002.

GORDILLO Agustín, *Procedimiento y Recursos Administrativos*; Segunda Edición Buenos Aires: Ediciones Macchi.

LÓPEZ GUERRA Luis et al., *Derecho Constitucional*; Séptima Edición; Valencia: Tirant lo Blanch; 2007.

Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria; Abogacía General del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado; Madrid: Thomson Aranzadi; 2006.

MARIENHOFF Miguel. *Tratado de Derecho Administrativo*. Quinta Edición actualizada, reimpresión, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1964.

Modelo de Código Tributario, Reforma Tributaria para América Latina preparada por el Programa Conjunto de Tributación OEA / BID, 1968.

ORAMAS GROSS; *El enriquecimiento sin causa*; Bogotá, Editorial Nomas.

RODRÍGUEZ María José; *El acto administrativo tributario*, Buenos Aires: Editorial Ábaco, 2004.

SÁNCHEZ MORÓN Miguel, *Derecho Administrativo*; Quinta Edición Madrid: Editorial Tecnos; 2009.

SAYAGUÉS LASO Enrique; *Tratado de Derecho Administrativo*; Primera Edición; Montevideo: Depalma, 1952.

SERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo*, México: Editorial Porrúa, 1983.

SPISSO Rodolfo S., *Acciones y Recursos en Materia Tributaria*, Buenos Aires, Editorial Lexis Nexis, 2005.

UCKMAR Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Editorial Temis, 2002.

VALDÉS COSTA Ramón, *Curso de Derecho Tributario*, Tercera Edición; Bogotá, Temis 2001.

VALDÉS COSTA Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Segunda Edición, Buenos Aires: Lexis Nexis Depalma; 2004.

VLLEGAS Hector Belisario; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; Octava Edición; Buenos Aires Editorial Astrea; 2003.

ZAVALA EGAS Jorge; *Derecho Administrativo*; Guayaquil; Editorial Edino, 2007.

ZAVALA EGAS Jorge; *Introducción al Derecho Administrativo*; Guayaquil; Editorial Edino, 2003.

Artículos

BRISEÑO SIERRA Humberto; *Competencia de los Tribunales Administrativos*; <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/jurid/cont/4/pr/pr5.pdf> (acceso: 12/7/2012)

DANÓS ORDOÑEZ Jorge; *El Régimen del Proceso Contencioso Administrativo en el Perú*; <http://www.jusdem.org.pe/webhechos/N010/contencioso%20administrativo.htm> (acceso: 12/7/2012)

FERNÁNDEZ ROJAS Gabriel; *Las Autoridades Administrativas Independientes en Francia*; Vnivesritas, número 107, Pontificia Universidad Javeriana; Bogotá Colombia; pág. 343 – 372.

GONZALEZ REY Sergio; *La Constitucionalización del Procedimiento Administrativo en Colombia y su Incidencia en el Control de la Administración*. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/17.pdf> (acceso: 12/7/2012)

HOYOS JIMÉNEZ Catalina; “*Sanciones Tributarias en Colombia*” *Temas de Derecho Tributario Contemporáneo*; Colombia: Editorial Universidad de Rosario,

2006.

LAGO MONTERO José María *El Control Judicial de la Actividad Administrativa, Financiera y Tributaria. Una nota codificadora.*, Boletín Mexicano de Derecho Comparado número 103 Enero – Abril del año 2002, Biblioteca Jurídica Virtual o Dialnet. <http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=42710305> (acceso: 12/7/2012)

LÓPEZ OLVERA Miguel Alejandro; *El Recurso Administrativo como Mecanismo de Control de la Administración Pública.* <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2396/18.pdf> (acceso: 12/7/2012)

MARÍ ARRIAGA Álvaro; *Las Relaciones Fisco – Contribuyente: Algunas Reflexiones;* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. [http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f944fd72d185ac9b103256e8800682cbe/\\$FILE/doctrina0898.pdf](http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/b2341886461676ba03256d600031b85f944fd72d185ac9b103256e8800682cbe/$FILE/doctrina0898.pdf) (acceso: 11/7/2012).

MONTERO AROCA Juan; *Potestad, Órgano y Funciones Jurisdiccionales.* <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/643/30.pdf> (acceso: 11/7/2012).

MORDEGLIA, ROBERTO Mario; *El Valor de Mecanismos Conceptuales Usuales del Derecho Administrativo para Identificar al Derecho Tributario; Relación Jurídica, Función, Potestad y Procedimiento;* Asociación Argentina de Estudios Fiscales. <http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/Doctrina%20x%20T%C3%ADtulo/8BD20B5056312AB003256DB900008B52?opendocument>. (acceso: 11/7/2012).

PINILLA RODRIGUEZ Francisco; *Las denominadas funciones jurisdiccionales de los órganos de la administración del Estado: Apreciaciones a partir de la STC de 26 de marzo de 2007;* Ius et Praxis [online]. 2008, vol.14, n.1 [citado 2011-01-27], p. 363-389. http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122008000100015. (acceso: 11/7/2012).

RODRÍGUEZ LOBATO Raúl; *Definitividad del Procedimiento Administrativo Fiscal.* <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm>. (acceso: 11/7/2012).

SÁNCHEZ MORÓN Miguel; *Sobre la Situación de la Justicia Administrativa en los Albores del Siglo XXI.* <http://dc315.4shared.com/doc/oERUIlR/preview.html>. (acceso: 11/7/2012).

SESIN Juan Domingo; *El Contenido de la Tutela Judicial Efectiva con Relación*

a la Actividad Administrativa Discrecional, Política y Técnica; Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba (República Argentina) <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artcontenidotutelajudicialdefectiva>. (acceso: 11/7/2012).

ZAVALA EGAS Jorge; *El Procedimiento Administrativo*; http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2007/22/22_el_procedimiento_administrativo.pdf (acceso: 11/7/2012).

Páginas web

<http://www.iladt.org>

Normas extranjeras consultadas

Argentina

Ley número 19549 de Procedimiento Administrativo publicada en Boletín Oficial de 27 de abril de 1972.

Bolivia

Ley 2341 de Procedimiento Administrativo de 23 de abril de 2002

Colombia

Código Contencioso Administrativo publicado en Diario Oficial No. 36.439 del 10 de enero de 1984.

Chile

Ley 19880 de 29 de mayo de 2003 regula los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la Administración del Estado

España

Ley de Procedimiento Administrativo, de 17 de julio de 1958 (Boletín Oficial del Estado: 171 de 18 de julio de 1958)

Ley 30/1992 de 26 de noviembre de 1992 que establece el Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y el Procedimiento Administrativo Común.

Ley Orgánica 4/2001, de 12 de noviembre, Reguladora del Derecho de Petición (Boletín Oficial del Estado núm. 272, de 13 de noviembre)

Real Decreto 391/1996, de 1 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas. Boletín Oficial del Estado núm. 0072, 23 de Marzo de 1996.

Perú

Ley de Procedimiento Administrativo General 27444 publicada el 11 de abril de 2001

Venezuela

Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos publicada en Gaceta Oficial N° 2.818 Extraordinaria de 1 de julio de 1981.

Jurisprudencia ecuatoriana

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 62-98 (RO 56; de 28 de octubre de 1998).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 76-98 (RO 164; 7 de abril de 1999).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 121-98 (RO 215, de 18 de junio de 1999).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 120-99 (RO 160; 11 de septiembre de 1999).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 40-98 (RO 285; 27 de septiembre de 1999).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 117-98 (RO 24; de 24 de febrero de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 42-98 (RO 24; de 24 de febrero de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 13-95 (RO 69; de 3 de mayo de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 111-98 (RO 138; de 10 de agosto de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 156-98 (RO 167; 20 septiembre de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 54-98 (RO 215; de 30 de noviembre de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 58-98 (RO 219; 7 de diciembre de 2000).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 100-1998 (RO 325; de 14 de mayo de 2001).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 118 – 2000 (RO 327; de 16 de mayo de 2001).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 18-1998 (RO 342; de 7 de junio de 2001).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 129-2000 (RO 355; de 26 de junio de 2001).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 87-2001 (RO 601; de 20 de junio de 2002).

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Expediente 93-2000 (RO 601; de 20 de junio de 2002).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Contencioso Administrativo. Expediente 190 (RO 645; de 21 de agosto de 2002).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 25-2001 (RO 680; de 10 de octubre de 2002).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 132-2000 (RO 723; de 12 de diciembre de 2002)

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 70-2000 (RO 53; de 2 de abril de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 114-2001 (RO 54; de 3 de abril de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Contencioso Administrativo Expediente 141 (RO 141; de 6 de agosto de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 40-2003 (RO 198; de 27 de octubre de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 47-2003 (RO 198; de 27 de octubre de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 5-2002 (RO 229; de 10 de diciembre de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 14-2003 (RO 242; 30 de diciembre de 2003).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 49-2003 (RO 330; de 7 de mayo de 2004).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 72-2003 (RO 405; de 24 de julio de 2004).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 151 – 2004 (R.O 392; de 8 de noviembre de 2006).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 51-2004 (RO 395; de 13 de noviembre de 2006).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 33-2005 (RO 399; de 17 de noviembre de 2006).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 158-2004 (RO 408; de 30 de noviembre de 2006).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 215-2004 (RO 411; de 5 de diciembre de 2006).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 109 – 2006 (RO 124; de 11 de julio de 2007).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 261-06 (RO 198; de 25 de octubre de 2007).

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Expediente 21-2008. (RO 84-S; de 9 de diciembre de 2009).

Corte Suprema de Justicia. Sala de lo Fiscal. Expediente 100-2008 (RO 84-S; de 9 de diciembre de 2009).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 9-2007 de 25 de abril de 2008

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 80 – 2007 (RO 521; de 4 de febrero de 2009).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 27 -2007 (RO 571; de 16 de abril de 2009).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 62-2007 (RO 44-S; de 12 de octubre de 2009).

Corte Suprema de Justicia Sala de lo Fiscal. Expediente 108-2006 (RO 520; de 30 de febrero de 2009).

Jurisprudencia extranjera

Costa Rica:

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Voto n° 1148-90 de las 17 horas del 21 de setiembre de 1990. Sentencia: 01148 Expediente: 90-000135-0007-CO Fecha: 21/09/1990 Hora: 5:00:00 PM Emitido por: Sala Constitucional
(http://200.91.68.20/pj/scij/busqueda/jurisprudencia/jur_repartidor.asp?param1=TSS&nValor1=1&cmbDespacho=0007&txtAnno=1990&strNomDespacho=SalaConstitucional&nValor2=80099&lResultado=&lVolverIndice=¶m01=SentenciasporDespacho¶m2=11&strTipM=T&strDirSel=directo) (acceso: 11/7/2012).

Chile:

Tribunal Constitucional de Chile Sentencia Rol 681 -2006.

(<http://www.tribunalconstitucional.cl/index.php/sentencias/view/69>) (acceso: 12/7/2012).

España:

Tribunal Constitucional. Sentencia nº 242/1993 de, Sala 1ª, 14 de Julio de 1993 (http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1993-0242) (acceso: 12/7/2012).

Tribunal Supremo Sala III de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 6 de mayo de 2010 (<http://www.poderjudicial.es/search/documento/TS/5634953/irpf%7Cimpuesto%20sobre%20la%20renta%20de%20las%20personas%20fisicas/20100624>) (acceso: 12/7/2012).

Perú:

Sentencia del Tribunal Constitucional del Perú del 16/10/2002 (Expediente 0499-2002-AA/TC) (<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00499-2002-AA.html>) (acceso: 12/7/2012).

Unión Europea:

Tribunal de Justicia de la Unión Europea Sentencia del Tribunal Europeo de Justicia de 21 de marzo de 2000 (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61998CJ0110:ES:HTML>) (acceso: 12/7/2012).