

Sentencia de casación respecto de las actuaciones de las administraciones tributarias vinculadas a actos administrativos impugnados judicialmente

*Álvaro Mejía Salazar**

RESUMEN

En ocasiones las administraciones tributarias han errado en la comprensión del contenido y alcance de la facultad determinadora. Al constituir una actividad reglada, la determinación tributaria debe observar rigurosamente las normas relativas a materia, oportunidad y competencia. La sentencia materia de la presente recensión se refiere precisamente al ejercicio de la facultad determinadora en lo que hace relación con los actos administrativos que se encuentran impugnados judicialmente. Considerando que uno de los efectos de la judicialización del acto administrativo es abstraerlo de la **órbita competencial de la administración tributaria**, esta no puede ejercer sobre él ninguna de sus facultades, entre ellas, la verificadora. El criterio de juzgamiento analizado confirma este particular, dejando en claro las consecuencias que la impugnación judicial comporta tanto para los actos administrativos como para la administración tributaria.

PALABRAS CLAVE: Facultad determinadora, acto administrativo tributario, efecto suspensivo, impugnación judicial.

SUMMARY

Tax administrations have sometimes misunderstood the content and scope of the establish taxes power. Being a regulated activity, the establish taxes power has to observe the rules on the field, opportunity and legal powers. The court ruling object of this recession deals about the implementation of this establish taxes power in relation to the administrative acts challenged in the court. Considering that one of the purposes of the prosecution of the administrative act is their abstraction of administrative orbit of the tax authorities, it cannot apply on it any of their legal powers, including the verification. The judicial discretion on this matter makes

* Docente contratado del Área de Derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, y de Facultad de Jurisprudencia de la Pontificia Universidad Católica de Ecuador.

clear that the consequences that entails for both judicial challenge administrative acts and to the tax administration.

KEY WORDS: Establish taxes power, administrative taxing act, suspense effect, judicial challenge.

FORO

ANTECEDENTES

Quienes nos dedicamos al libre ejercicio de la abogacía hemos constatado cómo, con cierta frecuencia, la administración tributaria central –Servicio de Rentas Internas– emite actos administrativos que tienen como fundamento otros actos que se encuentran impugnados en sede administrativa o en sede judicial. En efecto, no son pocos los casos de re-determinaciones o de imposiciones de multas que tienen como origen actas de determinación que no se encuentran en firme, lo cual ciertamente contraría los mandatos legales y principios que se relacionan con los efectos suspensivos de la impugnación de los actos administrativos.

Por estos motivos consideramos importante realizar el estudio de una sentencia de casación donde los juzgadores nacionales han resuelto sobre la nulidad de las actuaciones de la administración tributaria, vinculadas a actos administrativos que se encuentran impugnados. Adicionalmente nos referiremos al necesario control de legalidad por parte de los jueces, ante los casos de indebida aplicación de la facultad determinadora por parte de las administraciones tributarias, tema que se relaciona directamente con la materia del caso de nuestro interés.

IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, LAS PARTES Y EL PUNTO DE DERECHO CONTROVERTIDO

La sentencia materia del presente análisis fue emitida en fecha 6 de agosto de 2012, por la H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, dentro del Recurso de Casación n.º 282-2010. Este recurso fue interpuesto por la compañía AGIP OIL ECUADOR B.V., en contra de la sentencia dictada el 3 de mayo de 2010, por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1, con sede en la ciudad de Quito, dentro del juicio de impugnación n.º 25782-2008, seguido por la antes mencionada compañía en contra del Servicio de Rentas Internas.

La demanda con la que se inició el juicio impugnó las resoluciones n.º 1170 12008RREC001571, 117012008RREC001595, 117012008RREC001596 y 11701200 8RREC001600, todas emitidas el 28 de enero de 2008, por el director regional norte

del Servicio de Rentas Internas. Estas resoluciones atendieron sendos reclamos administrativos presentados en contra de las actas de re-determinación n.º 1720070100014, 1720070100077, 1720070100078, 1720070100079, respecto del Impuesto a la Renta de los períodos fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003.

De entre los varios puntos de derecho que fueron materia de la controversia, nos referiremos a la impugnación central que fue la determinante del caso, esta es, el pedido de declaratoria de nulidad de las resoluciones impugnadas y de las actas de re-determinación correspondientes, en vista de que tales actas fueron levantadas sobre actas de determinación que se encontraban previamente impugnadas en sede judicial.

La Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 decidió en sentencia que las actas no adolecían de nulidad, pues la administración tributaria estaba facultada por el numeral 3 del artículo 94 del Código Tributario¹ para realizar un proceso de re-determinación, esto, a pesar de que las actas de determinación originarias o verificadas se encontraban impugnadas judicialmente.

ARGUMENTO DEL ACTOR

La compañía actora impugnó la competencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas para emitir actas de re-determinación y dejar sin efecto las actas de determinación verificadas u originarias, ya que, para el momento en que las actas de re-determinación fueron emitidas, las de determinación originarias se encontraban impugnadas judicialmente ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal –órgano judicial competente para conocer el contencioso tributario en única instancia–. De allí que la compañía actora demandó la nulidad de las actas de re-determinación y de las resoluciones de reclamo que las confirmaron.

Respecto de la pretensión del actor, recordaremos que el Código Tributario dispone en su artículo 82 que los actos administrativo-tributarios serán ejecutivos, es decir, susceptibles de que sus efectos sean llevados a la práctica, únicamente cuando se encuentren firmes o se hallen ejecutoriados. De acuerdo a nuestra legislación tributaria, un acto administrativo se considera firme si en su contra no se hubiere presentado reclamo alguno dentro del plazo que la ley señala; mientras que un acto administrativo se considera ejecutoriado cuando consista en una resolución de la administración tributaria dictada como resultado de un reclamo, respecto de la cual no se hubiere inter-

1. Art. 94. Caducidad. Caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria, sin que se requiera pronunciamiento previo: 3. En un año, cuando se trate de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de la notificación de tales actos.

puesto o no se hubiere previsto recurso ulterior.² Ahora bien, debemos señalar que la firmeza o ejecutoriedad de un acto administrativo se ven comprometidas únicamente si la vía de impugnación ejercitada es de aquellas productoras de efectos suspensivos, tal como el reclamo o las acciones judiciales, pues recursos extraordinarios como el de revisión solo poseen efecto devolutivo y, por tanto, no interfieren en la ejecutividad del acto recurrido. De esta manera se concluye que un acto administrativo de contenido tributario únicamente puede considerarse productor de efectos jurídicos si no hubiere sido impugnado a través de una vía cuyo efecto sea suspensivo o cuando se posea resolución favorable definitiva y ejecutoriada respecto de la impugnación realizada, sea en vía administrativa o en vía judicial.

En nuestra legislación vigente, el efecto suspensivo constituye una garantía del derecho a impugnar³ y se encuentra varias veces confirmado en el Código Tributario. Por ejemplo, el artículo 259 de tal cuerpo legal prevé que la presunción de validez de los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias que no hayan sido impugnadas expresamente administrativa o judicialmente, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Esto comporta que los actos administrativos impugnados se encuentran desprovistos de la presunción de validez y, por lo tanto, mal pueden ser considerados productores de efectos jurídicos directos o indirectos. Se debe también considerar que el Código Tributario contiene normas que, aplicando el principio de no ejecutividad de los actos impugnados, benefician a las administraciones tributarias, es decir, este no es un principio que posea como único beneficiario al contribuyente como erróneamente se podría pensar. Al respecto citaremos al artículo 55 del código, norma que dispone que los plazos de prescripción de la acción de cobro se contarán a partir de la fecha en que el acto de determinación se convierta en firme o desde la fecha en que cause ejecutoria la resolución administrativa o la sentencia judicial que ponga fin a cualquier reclamo o impugnación planteada en contra del acto determinativo. Con esto las administraciones tributarias no pierden la capacidad de cobrar un crédito pese a que se hubieren excedido aún en demasía los plazos legales generales para el ejercicio de esta facultad, si durante aquel tiempo se encontraba pendiente de resolución la impugnación del acto determinativo.

Finalizamos este apartado recordando la duda existente respecto de si la administración tributaria puede ejecutar los efectos de un acto administrativo sin antes resolver una impugnación que ha sido planteada en forma extemporánea, argumentando la

2. Código Tributario, artículos 82, 83 y 84.

3. Cf. Álvaro R. Mejía Salazar, *Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011, p. 7.

firmeza que *ipso iure* asiste al acto que no fue reclamado dentro del plazo previsto en la norma. Considerando el derecho constitucional de petición, previsto en el numeral 23 del artículo 66 de la Carta Magna, es claro que antes de proceder con la ejecución de los efectos de un acto administrativo respecto del cual se ha presentado una impugnación extemporánea –aun cuando esta circunstancia sea evidente–, la administración tributaria deberá contestar la petición realizada. Ciertamente esta respuesta sería susceptible de impugnación judicial y por consiguiente, habría que aguardar hasta que el juez resuelva la causa para poder ejecutar el acto. En los casos en que únicamente se discuta sobre la temporalidad de una impugnación, los juzgadores deben acordar una tramitación especialmente sumaria a fin de no afectar los legítimos intereses de la administración pública y, al mismo tiempo, observar los principios y garantías fundamentales del derecho a la impugnación.

ARGUMENTO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA

Respecto de la nulidad de las actas de re-determinación por incompetencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas, la autoridad demandada argumentó que la facultad determinadora, que incluye la de verificación o re-determinación, es una facultad inherente a toda administración tributaria y que, por lo tanto, no puede ser conculcada por el hecho de que un acto administrativo se encuentre impugnado judicialmente. A criterio de la parte demandada, resulta saludable que, ante errores cometidos por la autoridad tributaria, ella misma pueda rectificarlos dejando sin efecto el acta original aunque esta se estuviera discutiendo en el ámbito jurisdiccional, ya que lo contrario comportaría que la administración tributaria solo pudiera re-determinar en el evento de que el contribuyente no hubiera impugnado el acta originaria.

La autoridad demandada señaló, además, que no existió nulidad de las actas de re-determinación porque no se verificó ninguno de los requisitos señalados en el artículo 139 del Código Tributario. Finalmente, esta parte procesal sostuvo que es potestativo para la administración tributaria revisar actos de determinación, sea a través de una determinación complementaria cuando el contribuyente ha presentado reclamo, o sea por medio de una re-determinación cuando no ha existido reclamo, siendo el único requisito el que no se haya producido la caducidad de la facultad de re-determinar, sin importar que exista o no una impugnación judicial de por medio.

Según se aprecia, la administración tributaria centró la defensa en un particular forma de entender a la facultad determinadora. Recordaremos que esta facultad constituye el acto o conjunto de actos realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obliga-

do, la base imponible y la cuantía del tributo.⁴ Sin embargo, la facultad determinadora no constituye un poder absoluto para la administración tributaria ni le faculta a actuar por encima de las leyes o por encima de otras funciones del Estado. Muy por el contrario, nuestra normativa tributaria limita a la facultad determinadora caracterizándola expresamente como una *actividad reglada*,⁵ por lo que su ejercicio se ha de circunscribir a lo que la ley prevea. Desde muy antiguo, la jurisprudencia ha aplicado este imperativo legal y ha realizado el control del correcto ejercicio de la facultad determinadora, entendiéndola por definición como una facultad amplia pero limitada. Por citar un ejemplo, recordaré el fallo de 13 de septiembre de 1978, emitido por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el cual, los magistrados resolvieron que:

es incuestionable que la actividad administrativa que la Ley asigna al Director General de Rentas para determinar el impuesto a la renta de los contribuyentes, es eminentemente reglada y que, por ende, la realización de cualquier acto con inobservancia de los preceptos legales reseñados, comporta la realización de un acto administrativo inválido.

Existen varios ejemplos actuales sobre control de legalidad respecto a ciertos excesos en el ejercicio de la facultad determinadora por parte de las administraciones tributarias, lo cual resulta alentador –no obstante, también existen casos en que este control ha fallado–. En general, bajo pretexto del ejercicio de la facultad determinadora el Servicio de Rentas Internas ha excedido sus competencias y ha incursionado en materias para las cuales no posee autorización legal. Así por ejemplo, pese a que la materia laboral es competencia exclusiva y excluyente del Ministerio de Relaciones Laborales –antes Ministerio del Trabajo–, la administración tributaria central es recurrente en levantar glosas directamente con dicha materia. De allí que la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el fallo n.º 80-99, de 26 de marzo de 2001,⁶ tuvo que confirmar que el Servicio de Rentas Internas carece de competencia para conocer asuntos ajenos a la materia tributaria y que corresponden a la órbita del derecho común; tal es el caso de la participación de los trabajadores de las empresas en las utilidades de las mismas que se rigen por el Código del Trabajo y son de la órbita del ministerio del ramo y en último caso de los juzgadores del trabajo y de las salas de lo Laboral y Social de la Corte Suprema de Justicia.

Otro ejemplo del errado ejercicio de la facultad determinadora se ha dado en re-

4. Código Tributario, artículo 68.

5. Actividad reglada comporta que la atribución y el ejercicio de cualquier potestad solo es posible ante la existencia previa de un precepto legal superior que le habilite a la administración. Jaime Santofino Gamboa, *Tratado de derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003, p. 46.

6. R.O. 346 de 13 de junio de 2001.

lación con la materia de seguridad social, donde la administración tributaria central ha observado en infinidad de casos la deducibilidad de ciertos pagos argumentando que tales gastos debían ser aportados al seguro general obligatorio, en evidente intromisión al ámbito competencial del Instituto Ecuatoriano del Seguro Social. En sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 152-2010, los jueces nacionales fallaron a favor del respeto de las competencias legales que cada entidad posee, precautelando al mismo tiempo, el debido ejercicio de la facultad determinadora tributaria. La sentencia referida en su parte pertinente expresa:

La potestad de hacer la verificación [de lo que se considera materia gravada] le es reconocida y dada al IESS por la Ley de Seguridad Social, tal la norma del artículo 12... norma esta de la que, sin lugar a dudas, deviene la competencia exclusiva del IESS para la determinación de la materia gravada para la aportación... En estos términos se modifica el criterio sostenido por la Sala en anteriores pronunciamientos, toda vez que para que pueda glosarse por parte de la administración tributaria gastos de emolumentos diversos pagados al trabajador por su empleador, bajo la consideración de no haber aportado por ellos al seguro general obligatorio sin embargo ser materia gravada de aportación, la Sala establece necesaria tal determinación previa por parte del Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social.

Adecuados controles judiciales de legalidad como los que acabamos de reseñar son siempre necesarios, pues las administraciones tributarias, aun actuando de buena fe –como considero siempre actúan–, pueden confundir, como de hecho en varios casos han confundido, el auténtico contenido y alcance de la facultad determinadora. Esto ha llevado a que en ocasiones se extralimiten sus actuaciones y se invadan materias o competencias que no les corresponden, en desmedro del principio de legalidad⁷ y actividad reglada, base del actuar de todas las funciones del Estado en un régimen de Derecho.

DECISIÓN DEL JUZGADOR DE CASACIÓN

La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, con dos votos favor y un voto salvado, decidió casar la sentencia emitida por la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 y, en tal virtud, declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas y de las respectivas actas de re-determinación, en vista de la incompetencia del director regional norte del Servicio de Rentas Internas

7. Ramón Valdez Costa estudió al principio de legalidad como un tema de distribución de competencias. Este autor establece que el principio de legalidad en materia tributaria tiene que ver con la delimitación de las capacidades que tiene cada ente público con relación al tributo, dejando en claro que la distribución de estas capacidades debe estar inequívocamente establecida en una norma superior. Ramón Valdez Costa, *Estudios de derecho tributario latinoamericano*, Montevideo, Rosgal, 1982, p. 102.

para realizar un proceso verificador sobre actas de determinación que se encontraban judicialmente impugnadas; proceso re-determinador que además tuvo como resultado el dejar sin efecto a las actas de determinación verificadas y no solo su modificación, así como la emisión de nuevas actas.

En la sentencia de casación los jueces nacionales realizaron un correcto análisis respecto de los efectos suspensivos de la presentación de una demanda en contra de un acto administrativo de contenido tributario, efectos que abstrajeron por completo al acto impugnado tanto de la órbita de la administración tributaria cuanto de la órbita del contribuyente. De hecho, al ser impugnado en vía judicial, el acto administrativo pasa a exclusivo conocimiento y competencia de los jueces y por tanto, la administración tributaria queda desprovista de toda capacidad respecto de tal actuación. Según analizamos en un apartado anterior, el tema principal que se encuentra en análisis es la suspensión de la ejecutividad y validez del acto administrativo cuando ha sido impugnado, particular que es ordenado por el Código Tributario en su artículo 82. Al respecto, la sentencia de casación acertadamente dispone:

6.1.4. Los efectos iniciales de la impugnación judicial de las “primeras” actas de determinación, como queda dicho, no suspende el ejercicio de la facultad determinadora de la administración pues no es el tema que se pone en discusión cuando de impugnación judicial se trata, pero si surte efectos suspensivos sobre la “ejecutividad del acto”, razón por la que la administración tributaria debe esperar el pronunciamiento del juez para actuar en consecuencia; no hay que olvidar que, como lo señala la doctrina, el contencioso administrativo, que también es aplicable al contencioso tributario, es un mecanismo de impugnación *ex post* a la actuación de la administración, al resultado de su actuación, medio con el que se cuestiona la legitimidad del acto administrativo, consecuencia de lo cual, si el juez encuentra fundadas las razones del cuestionamiento, declara su ineficacia; (...)

Es claro que las administraciones tributarias deben aguardar a que la impugnación incoada en contra de uno de sus actos administrativos llegue a término definitivo para ejecutar, si la resolución le fue favorable, los efectos directos y/o indirectos del acto; efectos directos como el cobro de una deuda establecida, o efectos indirectos como la imposición de una multa que se derive de una de las conductas determinadas en el acto. Lo contrario, esto es el desdeñar los efectos suspensivos de la impugnación, resulta inequívocamente ilegal, pero además pudiera resultar ilógico o lesivo a los intereses de la propia administración tributaria. Sobre este punto y regresando al caso de análisis, los juzgadores de casación reflexionaron que no es lógico realizar una actuación –re-determinación– respecto de un acto impugnado –acta de determinación originaria– pues en juicio podría confirmarse la legalidad del contenido de las actas originales, entrando en contradicción con la sustitución realizada a través de la re-determinación; así también podría declararse la nulidad de las actas de determinación originarias, lo que en este caso comportaría la nulidad automática de las de re-determinación; podría dejarse sin

efecto judicialmente tanto las actas de determinación como las de re-determinación, con el consecuente desgaste inútil de la administración tributaria, etc.

Finalmente, además de ser contundentes en declarar que en el caso de estudio “la administración tributaria extralimitó su accionar al disponer la revisión de actas cuya ejecutividad estaba suspendida como efecto inicial de la impugnación judicial”, los juzgadores nacionales esclarecieron el procedimiento general que ha de observarse al momento de aplicar la re-determinación. Así, la Sala expresa que “el resultado del ejercicio de la facultad revisora, se insiste, demanda la existencia del acto revisado y del que resulte del ejercicio de tal revisión, jamás la extinción de uno de ellos”. Recordaremos que en el presente caso, el director regional norte del Servicio de Rentas Internas dejó sin efecto las actas de determinación originarias y procedió con la emisión de actas de re-determinación. Esto tuvo como resultado que la re-determinación –que en realidad es una mera verificación– haya terminado careciendo de materia de examen, tornando en nula a la tarea desempeñada por la administración tributaria. En este punto conviene señalar que no es del todo correcto utilizar el término “revisión” al referirse a una re-determinación, donde como queda dicho, el concepto adecuado a utilizar es “verificación”. La revisión es una labor mucho más especializada que la verificación y se identifica, acorde a nuestro Código Tributario, con las acciones realizadas en una impugnación extraordinaria en sede administrativa –recurso de revisión– donde sí existe la capacidad de revocar por completo un acto administrativo y no únicamente la de modificarlo, como ocurre en la re-determinación. Asunto de sinónimos que posee relevancia dada la autonomía calificadora de nuestra materia y legislación.

Respecto del voto salvado, en esta pieza procesal también se analiza correctamente el punto procedimental al que acabamos de referirnos. Así, el juez nacional de minoría sostiene que:

la realización de esta verificación supone por lógica consecuencia, la existencia de una acta de determinación, pues sin esta no es factible que se haya producido una verificación”. Específicamente sobre el caso concreto, examina y concluye que las actas de re-determinación “han dejando sin efecto ni valor las determinaciones originales, con lo cual uno de los supuestos procesales imprescindibles dejó de existir, no cabe pues redeterminarse sobre algo que ya no existe.

Adicionalmente, el voto salvado encuentra en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada (en adelante Ley de Modernización), y en el artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, otros fundamentos para concluir que no cabía dejar insubsistente las actas de determinación. El artículo 38 de la Ley de Modernización dispone que si se hubiera iniciado una acción judicial contra un acto administrativo y se encontrare pendiente de resolución un reclamo en sede adminis-

trativa, este último quedará insubsistente, mientras que el artículo 56 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa prevé que, si propuesta la demanda en lo contencioso administrativo, la administración demandada reconociese totalmente, en vía administrativa, las pretensiones del demandante, cualquiera de las partes podrá ponerlo en conocimiento del Tribunal, el cual declarará terminado el procedimiento y ordenará el archivo del proceso. Según se aprecia, estas normas son utilizadas por el juzgador con un criterio supletorio y en su sentido contrario, es decir, no contienen mandatos directos respecto a la situación concreta, pero al aplicarlos *contrario sensu*, tienen como consecuencia la deseada.

Llama la atención que el voto salvado, si bien se preocupó de encontrar un fundamento normativo a los razonamientos expuestos, nada refiera respecto a la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo impugnado ordenada por mandato expreso del Código Tributario. Este punto de Derecho representa el tema principal en el presente caso, por la trascendencia que posee desde una perspectiva institucional y por constituir un mandato propio de la materia tributaria que debe aplicarse de forma directa. Considero que la ausencia de este análisis llevó a que el voto salvado haya resuelto:

aceptar el recurso de casación en cuanto considera que la Sala a-quo, no tenía competencia para pronunciarse sobre actas de re-determinación o verificación y menos para haber dejado insubsistentes las de determinación originales que, por encontrarse impugnadas ante el juez contencioso tributario, deben seguir la suerte que la respectiva sentencia señale.

No compartimos el criterio del voto salvado, pues la sentencia debía ser casada, como de hecho lo fue por los jueces nacionales de mayoría, por haber confirmado una actividad administrativa realizada con ausencia de competencia del funcionario emisor. El juzgador de instancia era totalmente competente para conocer y resolver la impugnación planteada por el contribuyente y para acordar el remedio jurídico que el caso ameritaba, esto es, la declaratoria de nulidad de las actas de re-determinación y sus resoluciones de reclamo. De allí que el haber declarado únicamente la incompetencia de los juzgadores para resolver el caso no solo constituye un equívoco, sino que, además, deja por fuera de la resolución a los actos administrativos impugnados respecto de los cuales, si bien existen profundos reparos en la parte considerativa del voto salvado, nada se determina sobre ellos en la parte resolutive. Además, el juez de minoría acusa al juzgador de instancia de “haber dejado insubsistentes las de determinación originales” lo cual obedece a un *lapsus calami* o una incomprensión del caso, dado que fue la administración tributaria la que dejó sin efectos a las actas de determinación originarias, no la Primera Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1, la cual según hemos anotado, únicamente confirmó el equívoco proceder de la administración tributaria.

COMENTARIOS FINALES

La administración pública, al ser una organización compuesta por seres humanos, tiene la misma falibilidad que los sujetos que la conforman; el que a una persona se le haya confiado un cargo público no le abstrae de su condición humana de cometer equivocaciones. De allí que el Estado, sus órganos y funcionarios sean susceptibles de errar, como de hecho yerran. Si a esta circunstancia se añade el innegable poder que el Estado posee en sus relaciones con los ciudadanos, resulta evidente la necesidad de que existan medios que equilibren esta relación de poder. Entre tales medios se encuentra el principio de legalidad, el de actividad reglada o el derecho a impugnar y, como garantía de este derecho, el efecto suspensivo de la impugnación respecto a la ejecutividad del acto administrativo de contenido tributario.⁸

Existen opiniones que sostienen que la suspensión de la ejecutividad desmedra al poder público, pero esto no es así. Esta garantía que podría entenderse solamente como pro-ciudadano constituye también una herramienta para la legitimación del poder público, pues gracias a ella se supera el caduco y equívoco criterio de que el poder, por el solo hecho de ser el poder, es infalible. En consecuencia esta garantía es un instituto propio de las auténticas democracias, donde los mandatarios deben rendir cuentas a sus mandantes y donde no existe un poder absoluto o el ansia de conseguirlo. Adicionalmente conviene señalar que esta garantía no es atentatoria a los intereses del Estado, como también se ha argumentado. Si bien en ocasiones una impugnación de los actos administrativos puede traer como consecuencia que una obligación a favor del Estado tarde en cumplirse, se debe tener en cuenta que la propia ley ha superado este aparente inconveniente previendo el resarcimiento de los perjuicios que tal tardanza ocasione a través de la imposición de intereses, que en el caso de deudas tributarias posee una tasa mucho mayor a la ordinaria. Entonces, esta garantía ni desmedra al poder público ni constituye un medio perjudicial a los intereses del Estado; circunstancias que invitamos sean estudiadas y reflexionadas por quienes en la actualidad, buscan eliminar los efectos suspensivos de la impugnación en contra de actos administrativos de contenido tributario, ponderando exclusivamente los fines recaudadores.

Para finalizar, es importante referirnos a dos temas que deben quedar muy claros. El primero, si bien el presente análisis se ha referido a los efectos suspensivos de la ejecutividad del acto administrativo tributario que ocasiona la impugnación en vía

8. El efecto suspensivo constituye una garantía en la medida en que se encuentre previsto por la legislación ecuatoriana. La tendencia actual es la de conceder impugnaciones únicamente en efecto devolutivo y de la legislación que va apareciendo, el Ecuador se va alineando a tal criterio.

judicial, desde un inicio también hemos dejado entrever que idénticos efectos posee la impugnación en vía administrativa a través de un reclamo. Esto obedece al mandato legal expreso de los artículos 82 y 259 del Código Tributario y apela a la madurez emocional e intelectual que debe poseer la administración tributaria –autoridades y funcionarios– al momento de evaluar el pedido de reconsideración que haya sido realizado respecto de un acto por ella emitido.

El segundo tema es que, si bien el presente caso y análisis ha tenido como protagonista a la actuación del Servicio de Rentas Internas, lo decidido por los jueces nacionales respecto al correcto ejercicio de la facultad determinadora –en cuanto a la oportunidad y al contenido mismo de esta facultad–, así como sobre los efectos suspensivos de la ejecutividad del acto administrativo impugnado, es aplicable a todas las administraciones tributarias, sean estas aduaneras, seccionales o de excepción. Es un hecho que la facultad determinadora es una sola para todas las administraciones tributarias, de allí que no se puede sostener que una administración tributaria, por el hecho de ser central o especializada, posee facultades más amplias que las otras, por tanto, la forma en la que ha de ser ejercitada resulta idéntica en todos los casos.

BIBLIOGRAFÍA

Mejía Salazar, Álvaro, *Los recursos administrativos, naturaleza jurídica y aplicación en materia tributaria*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2011.

Santofimio Gamboa, Jaime, *Tratado de Derecho administrativo*, Bogotá, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, 2003.

OTROS

Código Tributario (Codificación 2005-009), Registro Oficial n.º 38 (S), 14 de junio de 2005.

Constitución de la República del Ecuador, Registro Oficial n.º 449, 20 de octubre de 2008.

Sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 80-1999, H. Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en el fallo n.º 80-99, 26 de marzo de 2001.

Sentencia emitida dentro del Recurso de Casación n.º 152-2010, H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 29 de julio de 2011.

Sentencia y Voto Salvado emitido dentro del Recurso de Casación n.º 282-2010, H. Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, 6 de agosto de 2012.

Fecha de recepción: 21 de abril de 2014
Fecha de aprobación: 12 de junio de 2014