

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR

SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO**

**“EL ACTO ADMINISTRATIVO
DESDE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN EL
ECUADOR”**

AURA FERNANDA CELLY VIÑÁN

TUTORA: AB. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO

Quito- 2009

RESUMEN

En atención a la disposición constitucional consagrada en el numeral 2 del artículo 184 que, establece como una de las funciones de la Corte Nacional de Justicia el desarrollar el sistema de precedentes jurisprudenciales fundamentado en los fallos de triple reiteración y, considerando que la jurisprudencia es considerada para muchos tratadistas la verdadera ciencia del derecho, nos interesamos en estudiar “El Acto Administrativo desde la Jurisprudencia Tributaria en el Ecuador”.

En efecto, el primer capítulo contiene el acto administrativo tributario con mención de su antecedente, concepto, elementos, régimen legal y, sobre todo, la relación existente entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario como ramas especializadas provenientes de una misma ciencia: Derecho.

El segundo capítulo que se refiere a la Jurisprudencia Tributaria Administrativa comprende la jurisprudencia existente hasta la fecha respecto de las facultades características de la administración tributaria, constituida por la determinadora y recaudadora; actos firmes y ejecutoriados, qué no constituyen actos administrativos; citación y notificación; motivación; nulidad y convalidación; caducidad y prescripción; resoluciones administrativas; silencio administrativo; y, finalmente el control de legalidad.

Producto del trabajo de investigación se encuentran las conclusiones y recomendaciones que contienen los aspectos considerados de mayor importancia y sugerencias que pudieren ser tomadas en cuenta para la mejora de la administración pública en general.

AGRADECIMIENTO

De todo corazón quiero agradecer a dos personas que tienen un lugar especial en mi vida, hacia quienes guardo gran admiración y respeto como personas y profesionales, pero sobre todo, cariño.

A la abogada Carmen Amalia Simone Lasso, amiga y tutora de esta tesis por su valiosa, inteligente e impecable guía y ayuda

Al doctor José Vicente Troya Jaramillo por la oportunidad brindada y las importantes enseñanzas entregadas en las aulas universitarias

No puedo dejar de agradecer al fundamento de mi vida, a Dios por ser mi guía y fortaleza en todo momento; por cada una de las bendiciones recibidas y las que vendrán por su infinita misericordia.

DEDICATORIA

A las personas más importantes en mi vida, a quienes son mi razón y motivo

A mis padres Edgar y Alba, ejemplo de vida, amor, guía y apoyo.
Gracias por confiar y creer en mi.
Gracias por enseñarme el valor de la vida y el significado del esfuerzo y
dedicación en la superación personal y profesional.

A mis hermanos Karen Yelen, Silvia Gabriela y Edgar David,
mi inspiración, quienes son ante todo, mis amigos, apoyo absoluto
y el amor en su más pura expresión

TABLA DE CONTENIDO

	Página
1. El Acto Administrativo Tributario.	
1.1. Relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario	7
1.2. Antecedentes	11
1.3. Concepto	12
1.4. Elementos	16
1.5. Régimen legal	30
2. Jurisprudencia Tributaria Administrativa	
2.1. Facultades de la Administración	35
2.2. Actos firmes y ejecutoriados	52
2.3. Actos no administrativos	62
2.4. Citación	64
2.5. Notificación	65
2.6. Motivación	68
2.7. Nulidad y Convalidación	71
2.8. Caducidad y Prescripción	75
2.14. Resoluciones administrativas	79
2.15. Silencio Administrativo	80
2.16. Control de Legalidad	88
3. Conclusiones y Recomendaciones	91

1. EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1.1. Relación entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario

Hablar de la relación existente entre el Derecho Administrativo y el Derecho Tributario, presupone la necesidad de establecer, en primer término, las características propias o los principios que gobiernan cada una de estas ramas especializadas del Derecho para, secundariamente, definir sus términos relacionadores, lo cual implícitamente obliga a abordar su autonomía. Al efecto, intentar definir si existe o no relación o autonomía, sugiere precisar que ni la doctrina más acabada ha logrado ponerse de acuerdo, ya que ello, trae consigo una variedad de alternativas doctrinarias y legislativas en cuanto a sus acepciones. Partiendo de las opiniones más radicales, como los doctrinarios Alfredo A. Becker y Paulo de Barros Carvalho que no aceptan la autonomía del Derecho, pasando por Héctor Villegas que niega la autonomía del derecho tributario; y, Juan Carlos Cassagne que defiende la concepción administrativista del derecho tributario¹; hasta doctrinarios como Dino Jarach que defienden la autonomía del derecho tributario material².

En tal sentido, el concepto de autonomía, como lo señala Giuliani Fonrouge, “debe entenderse siempre como la relación inherente a la unidad del derecho”³; unidad que refleja un ordenamiento integral, un esquema unitario, con coherencia y rigor, el todo complejo denominado: ciencia del Derecho, de la que se originan y nutren distintas ramas igualmente jurídicas, especializadas e independientes, pero interrelacionadas

¹ Para la doctrina administrativista el derecho tributario es parte del derecho administrativo, por tanto, la prestación del tributo es sólo una de las tantas que los administrados deben a la administración. Otros de sus defensores son Hensel, Blumenstein y Von Pistorius. Además, cabe mencionar que de los autores mencionados quienes, a pesar de negar la autonomía del derecho tributario, aceptan la presencia de institutos propios, necesarios para el entendimiento de sus disposiciones.

² Dino Jarach, *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario*, Tercera edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996. Pág. 26 y sig.

³ Carlos Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. I, p. 70.

entre sí. El desarrollo de la ciencia del derecho se vincula con la evolución de sus distintas ramas jurídicas. En el estado actual de los estudios jurídicos parece innecesario destacar que esa concepción (autonomista) no implica en modo alguno desconocer la interdependencia de las distintas ramas jurídicas, y, por tanto, la noción fundamental de la unidad del derecho⁴. No es objeto del presente estudio analizar el recorrido histórico de las discusiones entre los autores de esta materia, por lo que nos limitaremos a tratar la tendencia actual que ha superado las teorías de subordinación del derecho tributario a otras ramas, conforme lo han reconocido la doctrina y la jurisprudencia.

El tratadista Ramón Valdés Costa⁵ señala:

“... existe el acuerdo de que el derecho tributario tiene principios e institutos propios, hecho que, por lo menos, la mayor parte de los partidarios de la autonomía consideran como elemento esencial para que esta se configure”

De tal manera que, la llamada “autonomía del derecho tributario”, en definitiva no es otra cosa que la especialización por mantener determinada particularidad del objeto de estudio. Para Horacio García Belsunce la especialización jurídica se precisa en varios aspectos:

En lo didáctico, que significa la independencia de una materia a los fines de su estudio o enseñanza;

En lo estructural u orgánico, cuando el contenido del derecho está formado por institutos de estructura uniforme y propia en cuanto a su naturaleza; y,

En lo dogmático o conceptual, cuando una rama del Derecho presenta conceptos y métodos propios y singulares de las demás⁶.

⁴ Carlos Guilianni Fonrouge, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario, Segunda Edición, Washington D.C., Organización de Estados Americanos, 1968, Pág. 3.

⁵ Ramón Valdés Costa, Instituciones de Derecho Tributario, Reimpresión, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996, Pág. 38.

⁶ Horacio García Belsunce, “La autonomía del derecho tributario”, Impuestos: doctrinas fundamentales, Buenos Aires, 2002, Pág. 93.

El derecho administrativo goza de una autonomía que se fundamenta en su unidad metodológica. Adicionalmente, los principios que la informan son unitarios, verbigracia, la reserva de ley. El derecho tributario, por su parte, cuenta con una autonomía científica porque los principios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad y reserva de ley son unitarios y deben ser rigurosamente atendidos en razón del ejercicio del poder y la potestad tributaria. Pero carece de una autonomía metodológica, debido a que en ese aspecto, y sin perjuicio de la coincidencia de principios mencionados, recibe, fundamentalmente, el apoyo del derecho administrativo. Lo que equivale a afirmar que, el derecho tributario como el administrativo, mantienen sus propias estructuras, instituciones, métodos y normas que rigen sus propósitos y fines jurídicos y académicos concretos, sin que la necesidad de apoyarse en los contenidos de otra rama jurídica produzcan su absorción.

Al efecto, el propósito fundamental del derecho tributario es el tributo, que origina el fenómeno denominado relación jurídico tributaria que es el conjunto de vínculos jurídicos entre el Estado y los sujetos pasivos. Este derecho se contiene en las normas que se refieren a la obligación tributaria, manteniendo su propia estructura, el fin público y la singularidad del fenómeno que origina el tributo, lo que, en definitiva, le genera la autonomía didáctica, estructural y conceptual. A su vez, el derecho administrativo contiene las normas y principios que rigen la actividad jurídica de la administración pública, tendientes a regular las relaciones entre administración y administrados, lo cual también le impregna de un objeto específico, instituciones y fines propios.

En síntesis, se destaca la importancia de la especialización de cada una de estas ramas jurídicas provenientes de un mismo ordenamiento jurídico que provee de institutos comunes, así como la necesidad de complementariedad puesto que, la una no

puede ser estudiada con abstracción de la otra, por existir puntos de apoyo, principios unificadores y analogía jurídica, sin que ello signifique que la una es absorbida por la otra o que se genere subordinación⁷. Basta con precisar lo siguiente para determinar uno de los puntos relacionadores entre éstas:

Tanto el tributo como la administración pública generan relaciones jurídicas. El poder de imperio del Estado traducido en la potestad tributaria que crea e impone el tributo así como los principios y reglas que rigen al derecho administrativo, se originan con la emisión de la ley; el objeto de la obligación tributaria convertida en una prestación patrimonial consiste en una obligación de dar; mientras que la administrativa consiste en una obligación de hacer. En tal sentido, al establecer la ley el nacimiento de la obligación tributaria, determina también su exigibilidad y por ende, la pretensión del sujeto activo de cobrar la misma; de tal manera que el tributo ya existe por sí solo, no obstante, requiere de una organización competente que lleve a cabo una actividad de gestión administrativa tendiente hacer efectivo el cobro de la prestación. Ahí, bajo el supuesto de necesitar una manera de administrar, es que interviene la administración pública, por poseer precisamente facultades legales que van desde la determinación hasta el cobro del tributo.

De esta obligación bipolar se descarta la prestación del tributo como una más de las prestaciones que los administrados deben al poder administrador, se concluye la relación jurídica, de equilibrio y no de poder existente entre el derecho tributario y el derecho administrativo, que a pesar de ser autónomos, se apoyan y complementan por provenir de una misma ciencia y poseer puntos de contacto comunes. El derecho administrativo, como califica Dino Jarach, se integra con el conjunto de normas

⁷ Destacado el hecho de la no subordinación entre las distintas ramas jurídicas y, en este caso, entre el derecho tributario y el administrativo, si consideramos que éstas como otras se subordinan al Derecho Constitucional porque sienta las bases y principios fundamentales del sistema legal de un país.

jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias⁸. Considera así al derecho tributario material como el derecho tributario propiamente dicho, estructural y dogmáticamente autónomo. El derecho administrativo le ayuda al tributario ha desarrollarse dentro de una realidad legal particular.

1.2. Antecedentes

El acto administrativo se ha ido consolidando en el Derecho Público, a partir de la disminución de la importancia que gozaba el “acto de gobierno” y otras actuaciones no justiciables de la Administración Pública. Originalmente todas las actuaciones del Poder Ejecutivo se denominan genéricamente “actos administrativos”. Más, con el desarrollo de la jurisprudencia administrativa y de la doctrina, la legislación va estableciendo necesarias distinciones, que se desarrollan de diferente manera en los países del sistema de derecho público. Las principales razones de la distinción del acto administrativo de otras actuaciones de la administración provienen de dos constataciones elementales: 1. Existen actuaciones de la Administración Pública que afectan exclusivamente situaciones jurídicas individuales y subjetivas, mientras que otras acciones públicas aplican en forma general al conglomerado de los ciudadanos (acto administrativo- reglamento); 2. Existen actuaciones administrativas que son de naturaleza unilateral, es decir, que no requieren del asentimiento del ciudadano afectado (acto administrativo y reglamento), en cambio, hay otras manifestaciones que requieren del asentimiento del particular para surtir efectos jurídicos (contratos).⁹

La doctrina administrativista sudamericana mantiene una clara diferencia entre

⁸ Las relaciones accesorias son aquellas que tienen como finalidad directa e inmediata la de garantizar el cumplimiento de la obligación principal y presuponen lógica y efectivamente la existencia de la obligación principal, esto es, la obligación tributaria. Citado por María José Rodríguez, El acto administrativo tributario, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004, Pág. 48.

⁹ Efraín Pérez Camacho, Derecho Administrativo, Tomo I, Quito, Ecuador, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2006, Pág. 237

las declaratorias del órgano público que afectan exclusivamente situaciones jurídicas individuales de un ciudadano o ciudadanos; y, las que afectan en forma generalizada a los ciudadanos o un grupo de ellos. En el primer caso, se trata de actos administrativos y, en el segundo, de reglamentos. Ello nos lleva a pensar en los efectos del acto administrativo como punto de partida para establecer su naturaleza jurídica.

Acertadamente Fernández de Velasco al referirse al acto administrativo manifestó que lo jurídicamente interesante no estriba en averiguar dónde aparece en primer término, sino cómo aparece y por qué.¹⁰

El acto administrativo se justifica en la medida que configura el mejor cumplimiento de los requisitos de los derechos de los ciudadanos, por ser un concepto garantista cuya formación, contenido y finalidad exigen el cumplimiento del debido proceso, motivación, garantía de la vigencia de derechos en correlación con los fines públicos y el ordenamiento jurídico en general que, evalúa el desempeño de los órganos públicos conforme las normas del derecho constitucional, internacional y éticos inclusive. De ser consecuencia de la separación de poderes se ha posicionado en el ordenamiento jurídico de forma tal que, supone la seguridad jurídica y los derechos de los ciudadanos; se constituye en la efectividad del Estado de derecho.

1.3. Concepto

El acto administrativo es uno de los más importantes e imprescindibles del Derecho Público, considerando que los órganos públicos en el ejercicio de su competencia manifiestan la voluntad de la función administrativa del Estado a través de éstos. Una noción tan fundamental como es el acto administrativo no tiene un concepto doctrinario único y exacto, puesto que su conceptualización nos brinda una serie de

¹⁰ Recaredo Fernández de Velasco, El Acto Administrativo, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1929, Pág. 69.

alternativas doctrinarias y legislativas que, van a ser analizadas en el presente estudio, desde los conceptos más amplios hasta los más concretos que nos permitan discutir sus particularidades y naturaleza jurídica.

Para Mario Santofino Gamboa¹¹ el acto administrativo es toda manifestación unilateral, por regla general de voluntad, de quienes ejercen funciones administrativas, tendientes a la producción de efectos jurídicos. Herman Jaramillo Ordóñez¹² refiere que es un acto jurídico y uno de los medios de que se vale la administración pública para expresar su voluntad y que emanado de un órgano del sector público central, institucional o seccional, con poder legal, produce efectos jurídicos. Secaira¹³ lo define como la declaración unilateral de voluntad que expresa la administración pública y que genera efectos jurídicos directos e inmediatos

Por otra parte, Marco Morales define al acto administrativo como una declaración unilateral de voluntad de autoridad competente, que versa sobre asuntos de la administración pública y que tiene efectos jurídicos de orden particular o general¹⁴. En esa misma línea de pensamiento se pronuncian Eduardo Córdova para quien el acto administrativo es un hecho jurídico que por su procedencia emana de un funcionario administrativo, por su naturaleza se concreta en una declaración especial y por su alcance afecta, positiva o negativamente, a los derechos administrativos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la administración pública; y, Borja y Borja que comprende tanto los contratos como los reglamentos entre los actos

¹¹ Jaime Orlando Santofino Gamboa, Tratado de Derecho Administrativo, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, Tomo II, Colombia, 2003, Pág. 131.

¹² Herman Jaramillo Ordóñez, Manual de Derecho Administrativo, Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, Loja, 1999, Pág. 190.

¹³ Patricio Secaira Durango, Curso Breve de Derecho Administrativo, Editorial Universitaria, Quito- Ecuador, 2004, Pág. 178.

¹⁴ Marco Morales Tobar, El Acto Administrativo. En: Derecho Constitucional para fortalecer la democracia. Konrad Adenauer Stiftung- Tribunal Constitucional. Quito, 1999, Pág. 99

administrativos¹⁵. El extinguido Tribunal de lo Contencioso Administrativo señaló que en el concepto más simple, acto administrativo es el pronunciamiento de la autoridad competente, en el ejercicio de las atribuciones que le confiere la Ley.¹⁶

No puede faltar la concepción establecida en el instrumento jurídico ecuatoriano por antonomasia como es el Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva –ERJAFE¹⁷–: acto administrativo es toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales en forma directa; concepto que sigue los lineamientos de Dromi y Cassagne.

De los conceptos vertidos, algunos concordantes entre sí, otros excluyentes pero igual de importantes, podemos intentar exponer un concepto propio de acto administrativo en los siguientes términos: Es la declaración unilateral efectuada en el ejercicio de un poder legal de la función administrativa que, manifestada en la forma prescrita en el ordenamiento jurídico, produce efectos jurídicos individuales, directos e inmediatos.¹⁸

¹⁵ Borja y Borja, Ramiro, Teoría General del Derecho Administrativo, Depalma, Buenos Aires, 1984.

¹⁶ Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Segunda Sala, Juicio No. 1443

¹⁷ El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva ERJAFE se creó a partir de la expedición de la Ley de Modernización del Estado. Aunque no se ha definido expresamente su naturaleza jurídica –decreto ley o reglamento autónomo–, regula la organización de la Función Ejecutiva, a la vez que, contiene normas de Procedimientos para la Administración Pública Central; normas que no se aplican a los procedimientos tributarios o que de hacerlo sería en forma supletoria, por no ser Ley y, sobre todo porque el Código Tributario que es Ley especial mantiene expresas disposiciones a aplicarse en la vía administrativa.

Por otra parte, cabe hacer mención que el ordenamiento jurídico ecuatoriano cuenta en demasía con normas dispersas en materia administrativa, verbigracia, ERJAFE, LOSCCA, LOAFYC, etc., lo que vuelve imperiosa la necesidad de crear una legislación común que sistematice la abundante cantidad de normas traducidas en un Código Administrativo.

¹⁸ Entre las distintas acepciones doctrinarias podemos indicar las siguientes: 1. Considerar que todo el obrar jurídico administrativo es acto administrativo; 2. También se interpreta que el acto administrativo comprende las declaraciones administrativas de todo tipo (de origen unilateral y bilateral, de alcance individual y general, de efectos directos e indirectos), excluyendo del concepto a las actuaciones materiales de la Administración. El acto administrativo comprende a los simples actos, reglamentos y contratos; 3. En una tercera acepción, se considera acto administrativo sólo a las declaraciones administrativas (unilaterales y bilaterales, individuales y generales), con efectos jurídicos directos. Así, el acto administrativo comprende los reglamentos y los contratos. Es decir, que las formas jurídicas administrativas con actos (declaraciones con efectos directos), hechos (actuaciones materiales),

Del concepto vertido se desprenden algunos elementos que vale la pena analizarlos a continuación:

- **Declaración:** El acto administrativo es una declaración porque se constituye en una manifestación intelectual, representada en forma verbal o escrita.
- **Unilateral:** Porque depende exclusivamente de la voluntad administrativa, es decir, de un solo sujeto de derecho, del titular de la función administrativa o el delegado para el efecto, con lo cual damos por descartado que el contrato administrativo sea un acto administrativo. La actuación u omisión del administrado puede ser causa del acto administrativo pero su voluntad no se integra al mismo ni forma parte de él.
- **Efectuada en el ejercicio de la función administrativa:** Requisito sine qua non para su conformación. Al hablar de función administrativa implícitamente indicamos que se incluyen a los distintos poderes estatales y entidades públicas que actúen en ejercicio de una función administrativa y consiguientemente, se encuentren sometidos a los mismos principios jurídicos.¹⁹
- **Manifestada en la forma prescrita por el ordenamiento jurídico:** Conforme lo veremos más adelante, la Constitución y la Ley determinan la forma de

y simples actos de la Administración (declaraciones con efectos indirectos); 4. En cuarto lugar, se interpreta que el concepto de acto administrativo comprende sólo las declaraciones administrativas unilaterales, de alcance individual y general, con efecto directo. Se excluye del concepto de acto administrativo al contrato administrativo (declaración administrativa bilateral). El acto comprende también al reglamento. En este sentido las formas jurídicas administrativas son acto, hecho, simple acto y contrato. 5. Este quinto concepto, define al acto administrativo como toda declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma directa. En resumen, estas son las alternativas doctrinarias señaladas por Dromi, Op. cit, Pág. 202, de las cuales, conforme se demuestra del concepto expuesto, nos adherimos a la quinta alternativa.

¹⁹ Díez afirma que solamente el órgano ejecutivo puede dictar actos administrativos. En el mismo sentido se manifiesta Bocanegra al excluir la posibilidad de considerar actos administrativos tanto a los actos de entes públicos que no son Administración Pública (las Cortes o el Poder judicial), como los actos de los particulares, salvo en aquellos supuestos excepcionales en los que éstos actúan por delegación de una Administración.

manifestación de los actos administrativos.

- **Produce efectos jurídicos individuales, directos e inmediatos:** Al producir efectos jurídicos genera consecuencias, o dicho de mejor manera, derechos y obligaciones tanto para la administración pública como para el administrado. Crea, modifica o extingue una situación jurídica individual.
 - Individuales porque son concretos y dirigidos a una sola persona.
 - Directos, surgen por sí, deciden una situación jurídica concreta excluyendo las actuaciones y los actos preparatorios de la voluntad administrativa y, no están subordinadas a la emanación de un acto posterior.
 - Inmediatos, la creación, extinción o modificación de los derechos subjetivos pueden ser ejecutados a partir de su expedición.

1.4. Elementos

Una vez establecidos distintos conceptos del acto administrativo, es claro que la mayoría son concordantes y complementarios entre sí, de lo cual cabe destacar que, en resumen, es la declaración unilateral de voluntad de la administración pública, que produce efectos jurídicos subjetivos.

Frente a esta concepción, los elementos esenciales que lo componen y deben concurrir paralelamente para no afectar su validez, son los siguientes: competencia, objeto, voluntad y forma.²⁰

²⁰ Al establecer los elementos esenciales objeto de nuestro estudio, no es menos importante identificar a otros que también forman parte del acto administrativo, como son: los accesorios o eventuales (condición, modo y término), de legitimidad y, de mérito, que se refieren, en su orden, a la eficacia del acto, cumplimiento de normas jurídicas y, oportuna aplicación.

- **Competencia.-** Es de conocimiento general que, en derecho público no puede hacerse sino lo que la Ley expresamente determina, lo cual implícitamente contiene la obligación de la administración pública en general, de actuar dentro del ámbito de las facultades concedidas por la Constitución y la Ley.

El Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva – ERJAFE, en su artículo 84, define a la competencia administrativa como “La medida de la potestad que corresponde a cada órgano administrativo. La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o avocación, cuando se ejerzan en la forma prevista en este estatuto”. En el caso concreto de la competencia administrativa tributaria, el artículo 75 del Código Tributario, establece que es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.

En algunos fallos²¹, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia ha concluido que la jurisdicción contencioso tributaria abarca, de modo general, la potestad para conocer y resolver las controversias que se susciten en materia tributaria entre administraciones tributarias y contribuyentes.

De lo cual, puede resumirse que, la competencia es la esfera de potestades o facultades que confieren la Constitución, la ley y los reglamentos, en forma expresa a cada órgano o autoridad para el ejercicio de sus funciones; es la idoneidad del órgano administrativo para actuar dentro de la esfera de sus atribuciones, bien sea ante autoridades de distinto orden como del mismo grado²².

²¹ 81-2001, R.O. No. 637 del 9 de agosto de 2002; 64-2004, R.O. No. 559 del 6 de abril del 2005; y, 225-2004, R.O. No. 45 de 19 de marzo de 2007

²² En este sentido, la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia ha pronunciado que:

El tratadista Roberto Dromi, señala que el concepto de competencia, propio del derecho público, es análogo al de capacidad en el derecho privado, pero no idéntico. Se diferencian en que, mientras en el derecho privado la capacidad es la regla y la incapacidad la excepción, en el derecho público la competencia es la excepción y la incompetencia la norma²³. En esta línea de pensamiento, consideramos que el hecho de que la competencia sea la excepción tiene estrecha relación con el principio - anteriormente mencionado- que, en derecho público no puede hacerse sino lo que la ley expresamente determina, es decir, ninguna competencia puede existir sin una regla de Derecho que la cree y regule; en el derecho público todos somos incompetentes, salvo los funcionarios a los que la ley expresamente les otorga competencia. Previo el análisis de cualquier punto controvertido del proceso se debe analizar la competencia que, de no existir, no ha lugar ningún otro análisis. Así tenemos, la siguiente jurisprudencia²⁴:

“QUINTO.- En conformidad con el numeral 1 del Art. 132 del Código Tributario, los actos administrativos son nulos cuando provengan de

“Respecto a la invocación al Art. 192 de la Constitución Política de la República, en cuanto dispone que: “No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades”, precisa advertir que son diferentes las meras formalidades de lo que constituyen requisitos exigidos por ley para la tramitación de los procesos jurisdiccionales sin perjuicio de lo cual, se señala que el precepto no es aplicable a los trámites administrativos”, en esa línea, se han manifestado los fallos dentro de los juicios Nos. 116-2003, R.O. No. 405 de 24 de Agosto del 2004; 195-2003, R.O. No. 122 de 9 de Julio del 2007; 65-2003, R.O. No. 394 de 10 de Noviembre del 2006. En ese mismo sentido, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en el expediente No. 176-2000 publicado en el Registro Oficial No. 236, del 03 de enero de 2001, resolvió: El Art. 192 (169) de la Constitución Política de la República, establece que el sistema procesal será un medio para la realización de la justicia; que se harán efectivas las garantías del debido proceso y velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia, y que no se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades. Esta disposición constitucional, es concordante con la del Art. 196 (173) de la misma Carta Fundamental que ordena que los actos administrativos generales por cualquier autoridad de las otras funciones e instituciones del Estado, podrán ser impugnados ante los correspondientes órganos de la Función Judicial, en la forma que determina la ley'. Por esto es que la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa garantiza el derecho que tienen las personas naturales y jurídicas para interponer el recurso contencioso administrativo, con los reglamentos, actos y resoluciones de la administración pública o de las personas jurídicas semipúblicas, que causen estado y vulneren un derecho o interés directo del demandante.

²³ Roberto Dromi, Derecho Administrativo, Ediciones Ciudad Argentina, 5ta. Edición, 1996, P. 209.

²⁴ Lo transcrito corresponde al fallo 86-2003, RO 312 de 13 de abril de 2004; en ese mismo sentido, están los fallos 170-2003, RO 406 de 28 de noviembre de 2006; y, 177-2003, RO 427 de 23 de septiembre de 2004

autoridad manifiestamente incompetente, nulidad que debe ser declarada aún de oficio. En el caso, la Gerencia Distrital no tenía competencia para expedir las resoluciones de 28 de septiembre del 2001 y de 27 de diciembre del 2001 en conformidad a lo que se deja analizado en el considerando que antecede. El particular ha sido reconocido por la sentencia recurrida, en la cual pese a ello, se resuelve sobre lo principal lo que es incongruente. Las cuestiones atinentes a la caducidad y la prescripción no cabe que sean afrontadas, pues, su examen procede siempre que en primer término se haya reconocido la competencia de las autoridades administrativas”.

En efecto, los vicios de incompetencia producen la nulidad del acto administrativo (34-93, RO 542 de 26 de marzo de 2002; 92-98, RO 545 de 1 de abril de 2002; 128-2000, RO 401 de 21 de noviembre de 2006; 94-2001, RO 693 de 29 de octubre de 2002 (parte de su texto transcrito) y, 100-2001, RO 693 de 29 de octubre de 2002):

“CUARTO.- Esta Sala en numerosos casos ha señalado que el convenio tributario es un acto administrativo de determinación de obligación tributaria, respecto del cual, en consecuencia, cabe analizar el tema de la validez. En conformidad al inciso segundo del Art. 19 de la Ley 51. publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de diciembre de 1993, el Director General de Rentas puede suscribir convenios tributarios. Obviamente, se ha de entender, que también los podrán suscribir las autoridades delegadas al intento. Esa posibilidad se desprende del Art. 115 numeral 8 de la Ley de Régimen Tributario, publicada en el Registro Oficial 341 de 22 de diciembre de 1989, así como del Art. 35 de la Ley de Modernización del Estado, publicada en el Registro Oficial mencionado de 31 de diciembre de 1993. De lo expuesto se concluye que la discrepancia se contrae a establecer si la Subsecretaria de Finanzas y Crédito Público del Litoral tenía o no delegación para firmar el convenio tributario de la referencia. QUINTO.- En el ítem 1 del convenio tributario consta que la Subsecretaria Regional de Finanzas y Crédito del Litoral concurre a la celebración del mismo en representación del Director General de Rentas de conformidad con la Resolución No. 5749 de 15 de junio de 1995, publicada en el Registro Oficial. Efectivamente, en el Registro Oficial 724 de 26 de junio de 1995, fs. 6 y 7. se encuentra publicada la Resolución 5749, expedida por el Subsecretario de Rentas en uso de las atribuciones de Director General de Rentas encargado, mediante la cual delegada a la Subsecretaria Regional de Finanzas y Crédito Público del Litoral el ejercicio de las atribuciones 2, 4, 5, 6, 7,9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16 y 17 del Art. 115 de la Ley de Régimen Tributario. Ninguna de esas atribuciones puede referirse a los convenios tributarios. Con lo dicho se evidencia que la Subsecretaria de Finanzas y Crédito del Litoral, no se encontraba autorizada en virtud de delegación conferida por el Director General de Rentas, para suscribir el convenio tributario objeto de análisis,

situación que incuestionablemente acarrea nulidad al tenor del Art. 132 numeral 1 del Código Tributario, nulidad que puede declararse de oficio o a petición de parte según lo prevén los artículos 132 y 287 del Código Tributario”

En ese mismo sentido se encuentran los siguientes fallos, en los que se declaró la nulidad por falta de competencia: 81-98, RO 167 de 11 de septiembre de 2003; 91-2001, RO 167 de 11 de septiembre de 2003; 94-2001, RO 693 de 29 de octubre de 2002; 95-2001, RO 54 de 3 de abril de 2003; 96-2001, RO 54 de 3 de abril de 2003; 99-2001, RO 167 de 11 de septiembre de 2003; 100-2001, RO 693 de 29 de octubre de 2002; 101-2001, RO 54 de 3 de abril de 2003.

Se derivan tres principios esenciales de la competencia, como son, el ser expresamente determinada, improrrogable e irrenunciable, es decir, nace de la ley en virtud del interés público y consecuentemente, no puede presumirse conferida a todos los funcionarios públicos, porque de ser así, se estaría incurriendo en la causal de nulidad del acto administrativo; la actuación delimitada por las facultades concedidas corresponde al órgano- institución y, es indeclinable. En tal sentido, verbigracia, un Director General de Rentas no tiene competencia para realizar actos que según la ley le corresponden privativamente a la autoridad aduanera, por lo que transcribimos el fallo 106-97, RO 435 de 18 de octubre de 2001:

TERCERO.- Esta Sala considera fundamental, para los fines de control de legalidad de la sentencia recurrida, examinar las normas legales vigentes que la Sala juzgadora debió observar en su sentencia: 1.- El Art. 75 del Código Tributario, que indica que la competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución para conocer y resolver asuntos de carácter tributario. 2.- El Art. 8 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, que dice que la sujeción a la potestad aduanera comporta el cumplimiento de todas las formalidades y requisitos, el pago de los tributos con los que se hallan gravados, así como el de aquellos gravámenes y demás requisitos exigibles que, aunque correspondan a diferentes órganos de la administración central o a distintas administraciones tributarias, por mandato legal o reglamentario, debe controlar o recaudar la Aduana. 3.- El Art. 10 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, que señala que el hecho imponible aduanero a la

importación es el paso de la mercadería por la Aduana y por la aceptación de la declaración para consumo. 4.- El Art. 17 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, sobre la obligación de declaración aduanera, en relación con los artículos 23, 24, 26, 28, 30 y 33 ibídem. 5.- El Art. 36 de la Ley Orgánica de Aduanas de 1978, que hace especial referencia al procedimiento denominado "rectificación" de las declaraciones y determinaciones aduaneras, que corresponde privativamente a la administración de aduanas. 6.- Los artículos 68 y 69 ibídem, relativos al procedimiento de recursos de apelación respecto de los actos administrativos aduaneros a realizarse ante la propia Aduana, en relación con los artículos 163, 164, 165, 170, 174 y 176 del Reglamento General de la Ley Orgánica de Aduanas, publicado en el Registro Oficial N0 691 de 16 de octubre de 1978, así como el glosario de términos aduaneros, anexo al reglamento indicado. 7.- Los artículos 77 y 78 del Código Tributario, que dicen relación a situaciones de indeterminación de competencia administrativa o incompetencia en razón de la materia. 8.- Los artículos 72 y 74 de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus reformas. CUARTO.- De fojas 22 y 23 del cuaderno principal, corre copia certificada de la Resolución N0 9259 expedida por el Director General de Rentas el 22 de agosto de 1995, que es el caso administrativo que ha sido impugnado ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal N0 2. Examinada esa resolución se saca como conclusión que: a) Se han practicado "Reliquidaciones" de la Declaración de Importación N0 9400474 de 6 de enero de 1994; b) Lo ha hecho el Director General de Rentas con oficios Nros. 5841, 5842, 5843 y 5845 de 21 de noviembre de 1994, a los que se les denomina "Rectificaciones Tributarias" (letra "A" del numeral 2), las que la empresa ha pedido se les declare nulas; c) No consta del cuaderno principal del proceso, originales o copias certificadas de los oficios 5841, 5842, 5843 y 5845 que como rectificaciones de tributos, producto de una importación de mercaderías, ha practicado el Director General de Rentas; y, d) No existe ninguna disposición legal que faculte al Director General de Rentas realizar actos administrativos que según los artículos 8, 10, 17 y otros de la Ley Orgánica de Aduanas, citados en este fallo, corresponden privativamente, según el Art. 75 del Código Tributario, a la administración de aduanas. QUINTO.- Lo expuesto lleva a la Sala a la convicción de que lo acontecido con el problema surgido se ha practicado totalmente al margen de la ley, produciéndose en forma inequívoca las situaciones descritas en los dos numerales del Art. 132 del Código Tributario, en relación con el Art. 355 del Código de Procedimiento Civil; es decir, se ha puesto en evidencia la nulidad absoluta de lo actuado, motivo por el cual, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPUBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, declara la nulidad de todo lo actuado”.

En fallos de triple reiteración se ha determinado que los actos administrativos y entre ellos las resoluciones gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad. A menos que exista impugnación expresa, se supone la competencia

de la autoridad que los emite²⁵. Sobre esto último, consideramos que la competencia no puede suponerse y en razón que los actos administrativos y resoluciones deben ser motivadas con precisión de los presupuestos de hecho y de derecho que motivan la decisión, se torna imprescindible dentro de la motivación, justificar la competencia con la que se actúa. Además de considerar que la Constitución en el artículo 77 literal i) establece que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados.

Ha menester diferenciar entre la validez, la legitimidad y la eficacia de los actos administrativos. Son válidos aquellos expedidos por autoridad competente y previa la prosecución del procedimiento que corresponda. La incompetencia produce nulidad insanable. Los vicios de procedimiento y de formalidades para que causen la nulidad han de impedir el derecho de defensa del administrado o han de ser tan graves que incidan en la decisión del asunto. La ilegitimidad ocurre cuando el acto no es conforme a los hechos y a las normas y por ello afecta a los intereses legítimos de los administrados. La eficacia surge cuando el acto administrativo es notificado y con ello produce efectos respecto de los administrados²⁶

El artículo 1 del Código de Procedimiento Civil define a la jurisdicción como la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los magistrados y jueces establecidos por las leyes,

²⁵ 124-2000, RO 636 de 8 de agosto de 2002

²⁶ José Vicente Troya Jaramillo, *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, 2009, Pág. 10

paralelamente, define a la competencia como la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de las cosas, de las personas y los grados. De lo expuesto, podemos concluir que existe una correlación entre jurisdicción y competencia que, de transportarlos al plano administrativo es notorio que no podemos hablar de una competencia administrativa desligada de la jurisdicción. El Código Tributario en el artículo 76 dispone que: “La competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución previstos por las leyes”. Precisamente, sobre ello nos pronunciaremos en adelante. Si bien, el ejercicio de la competencia se transfiere mediante delegación, avocación, sustitución, subrogación y suplencia, el Código Tributario en el artículo previamente mencionado, únicamente hace referencia a la delegación o sustitución, lo que analizaremos a continuación.

Ambas se constituyen en medios jurídicos de actuación administrativa porque se produce una transferencia de competencia entre los órganos pertenecientes a una misma administración.

El artículo 55 del ERJAFE, establece: Las atribuciones propias de las diversas entidades y autoridades de la Administración Pública Central e Institucional, serán delegables en las autoridades u órganos de inferior jerarquía, excepto las que se encuentren prohibidas por Ley o Decreto, verbigracia, las competencias que a su vez se ejerzan por delegación; en consecuencia, la delegación se constituye en la transmisión voluntaria y legal que realiza la autoridad investida de potestades administrativas de un órgano administrativo superior a funcionarios de un órgano administrativo inferior, de una atribución propia expresamente determinada y que

sea susceptible de ser delegada. Delegación que trae consigo la responsabilidad del delegado por su ejercicio y la prohibición de delegarla; así como, la posibilidad de ser impugnada ante el delegante y, de revocarla total o parcialmente en cualquier momento. Acertadamente, la Sala ha determinado que, el asumir por delegación un cargo no comporta el ejercicio de dos funciones públicas:

“CUARTO.- [...] En conformidad con el Art. 132 del Código Tributario, los actos administrativos, y obviamente las resoluciones, que son también actos administrativos, son nulos por vicios de competencia y por vicios de procedimiento. El que un mismo funcionario desempeñe una doble función, la que le es propia, de acuerdo a su designación, y otra por encargo o delegación, no produce incompetencia. No es este un caso en el que contraviniendo la Constitución y la ley se ejerza simultáneamente dos cargos. Se trata del desempeño de dos tipos de funciones, unas propias y otras delegadas. En esa virtud, el Subsecretario de Rentas encargado de la Dirección General de Rentas, en ejercicio de las funciones que le fueron delegadas, bien podía, como efectivamente lo hizo, expedir resolución administrativa, frente a reclamaciones propuestas por el contribuyente. Por lo tanto se declara que no hay vicio de competencia y que la resolución indicada es válida.”

La sustitución, a su vez, opera para casos concretos por disposición del órgano administrativo superior a dos órganos administrativos inferiores, cuando se permite la transferencia de competencias por avocación y delegación.

Con ese antecedente, nos centramos en la delegación y la jurisprudencia existente sobre la misma. En materia administrativa es la norma, “la facultad de delegar necesaria para el debido funcionamiento de la administración se entiende concedida a los órganos de la misma, salvo disposición en contrario. Este particular se encuentra reconocido en el Art. 56 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva²⁷, y, la jurisprudencia ha concluido que el hecho de que un funcionario asuma por delegación un cargo, no comporta el ejercicio de dos

²⁷

R.O. No. 723 de 12 de diciembre de 2002

funciones públicas²⁸:

“En conformidad con el Art. 132 del Código Tributario, los actos administrativos, y obviamente las resoluciones, que son también actos administrativos, son nulos por vicios de competencia y por vicios de procedimiento. El que un mismo funcionario desempeñe una doble función, la que le es propia, de acuerdo a su designación, y otra por encargo o delegación, no produce incompetencia. No es este un caso en el que contraviniendo la Constitución y la ley se ejerza simultáneamente dos cargos. Se trata del desempeño de dos tipos de funciones, unas propias y otras delegadas”.

También es importante aclarar que la delegación es muy distinta de la procuración judicial y bajo ningún concepto pueden confundirse. Al respecto, la jurisprudencia fiscal ha sostenido que:

“La delegación difiere de la procuración judicial, la primera es de carácter administrativo y es un acto que confiere facultad a una autoridad inferior, mientras que la procuración otorga la representación en litigios de derecho”.

“Tal delegación se ha conferido en observancia de lo previsto en los artículos 35 de la Ley de Modernización del Estado y 56 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, y como lo ha resuelto esta Sala en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con lo dispuesto en el Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación (Recursos Nos. 47-2004 y 49-2004, sentencias publicadas en el Registro Oficial 559 de 6 de abril de 2005, y 53-2004, sentencia publicada en el Registro Oficial 75 de 4 de agosto del 2005), no se trata de una procuración judicial que se otorga para actuar en juicio, sino de una verdadera delegación administrativa”²⁹.

Complementariamente, Enrique Sayagués Laso³⁰ refiere que existen tres elementos fundamentales que la determinan: el territorio, la materia y los poderes jurídicos. El territorio es el ámbito espacial en el que accionan las personas públicas y sus órganos; la materia son los cometidos estatales comprendidos como las actividades o tareas que tienen a su cargo las entidades estatales; y, los poderes

²⁸ R.O. No. 324 de 7 de junio de 2001.

²⁹ R.O. No. 407 de 29 de Noviembre de 2006.

³⁰ Enrique Sayagués Laso, Tratado de Derecho Administrativo, Editorial Martín Blánchi, Montevideo, 1986, Tomo Primero, P. 191.

jurídicos las potestades legislativas, de administración o jurisdiccionales de que se hallan investidas.

En el fallo No. 3-2003, R.O. No. 229 de 10 de diciembre de 2003, la Sala juzgadora dispone:

“No procede exigir que necesariamente las delegaciones que se hayan producido al interno de la administración consten en cada caso. Si la Sala juzgadora dudaba de tales delegaciones debía de oficio solicitarlas a la administración. En este sentido se ha pronunciado la Sala en repetidas oportunidades”.

Frente a ello, creemos que es una situación distinta a la anterior puesto que, el hecho de que exista la delegación no necesariamente implica que se adjunte el documento físico, pero sí nos mantenemos en que en la motivación debe hacerse mención de la misma.

- **Objeto.-** El objeto es el fin último de la resolución administrativa. Si partimos que la finalidad de la administración pública es el bien común, con la expedición del acto administrativo se muestra de qué forma la administración efectiviza ese bien común. Si la administración tributaria tiene distintos objetivos relacionados directamente con el ejercicio de sus facultades legales, entre la que destaco -su facultad característica-, la de determinación, el objeto es la concreción de la resolución de determinación de obligaciones tributarias. En síntesis, el objeto es el contenido sobre el cual decide, valora u opina la administración, para crear un efecto jurídico determinado, lo que implica que debe ser lícito, cierto, preciso y posible de ejecución.

En cumplimiento a uno de los principios generales del Derecho, el objeto debe ser lícito, es decir, acorde a la normativa existente, la moral y las buenas costumbres,

de no ser así, caería en la inaplicabilidad, ilegitimidad y en el vicio insanable de nulidad; asimismo, debe ser cierto, preciso y posible de ejecución, es decir, debe establecer claramente la intención, la decisión adoptada por la autoridad, la especie de acto de qué se trata, sobre quién o quiénes se dirige y, el tiempo y lugar en que se hará efectivo.

El objeto comprende las materias que necesariamente forman parte del acto y sirven para individualizarlo (contenido natural); las cuestiones mandadas a contener por imperio de la ley (contenido implícito), y las cláusulas que la voluntad estatal pueda introducir adicionalmente en forma de condición, término y modo (contenido eventual)³¹; verbigracia, el objeto de los actos administrativos tributarios va desde la determinación de obligaciones tributarias, resolución de reclamos o recursos, absolución de consultas, sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación de tributos.

Llegado este punto, consideramos importante mencionar al procedimiento administrativo como instrumento de la administración tributaria para la aplicación de los tributos cuya naturaleza es similar a la de los actos administrativos. En efecto, Troya Jaramillo³² señala que:

“La expresión *procedimiento administrativo*, para el orden tributario, regido principalmente por el Código Tributario, es aplicable a los casos en los cuales la administración ejercita sus facultades determinadora y recaudadora, y, dentro de esta última, al procedimiento coactivo o de ejecución. A su vez, la expresión *proceso administrativo*, es mas propia para los casos en que la administración ejercita su facultad resolutoria frente a reclamaciones y recursos propuestos por los sujetos pasivos y terceros. (...)

³¹ Roberto Dromi, Ob. cit, Pág. 214

³² Ibídem, Pág. 12

Desde otro ángulo, al contemplar los *procedimientos administrativos*, huelga parangonarlos con los actos administrativos complejos, preparatorios y complementarios. No se debe, en ningún caso, confundirlos con los actos de simple administración. Los procedimientos referidos, cumplen una función específica que los caracteriza.

Los *procesos administrativos* atañen a lo procedimental; los judiciales, a lo procesal. En los primeros, la administración tributaria, previo el rito que se haya previsto, resuelve las pretensiones avanzadas por los administrados bajo la amenaza de incurrir en silencio administrativo positivo a favor de los reclamantes o recurrentes”.

- **Voluntad.-** Para el ejercicio de la voluntad concurren necesariamente dos elementos:

a) **Subjetivos.-** Constituidos por el ánimo, parecer o caracteres intelectivos que el órgano individuo competente tiene respecto del asunto materia de resolución.

b) **Objetivos.-** Constituidos por los antecedentes de hecho y de derecho que deben ser considerados para la toma de decisión.

Así, la voluntad impregnada en el acto administrativo está constituida por la voluntad del titular del órgano público con base en los antecedentes fácticos y jurídicos que forman parte del proceso.

No obstante, aquí cabe la inquietud si en realidad existe voluntad en la expedición del acto administrativo. Se afirma que la referencia a una supuesta voluntad administrativa es una transposición inadecuada de este elemento del acto jurídico del Derecho Privado, caracterizado por la premisa de la “autonomía de la voluntad”, lo cual no se puede producir en el Derecho Público, ya que la actuación administrativa se encuadra necesariamente en la competencia: “Hablar de voluntad en el acto administrativo es, estrictamente, una incorrección (pues ya vimos entre

otras cosas que el acto administrativo no siempre presenta la voluntad en su sentido teleológico), pero a falta de un término que señale con más precisión lo que aquí se trata, forzoso es emplear a éste; recalando entonces, con Forsthoff, que su utilización constituye nada más que una *facón de parler* (“una manera de hablar”). La voluntad administrativa es pues un concurso de elementos subjetivos (la voluntad de los individuos que actúan) y objetivos (el proceso en que actúan y las partes intelectuales que aportan a la declaración)³³

Opinión con la que concordamos, si consideramos que la voluntad es esencialmente reglada y que la administración pública necesariamente se manifiesta a través de las personas naturales para hacer efectivos sus fines, por lo cual, la voluntad se convierte en el ánimo administrativo capaz de llevar a ejecución alguna cosa por medio de su capacidad de orden o mando. En el caso concreto de la administración tributaria, la voluntad de la autoridad se manifiesta por ejemplo, al dictar un acto de determinación o una resolución. La voluntad expresada a nombre de la administración no es más que la voluntad del individuo que ostenta la calidad de autoridad competente para el efecto, aunque jurídicamente sea factible hablar de voluntad de la administración tributaria.

La voluntad puede ser expresa o tácita. La regla es que sea expresa, la excepción, tácita. La primera opera cuando se presenta de forma escrita, verbal, por símbolos o signos. La segunda cuando opera el silencio administrativo en aplicación a la normativa vigente.

- **Forma.-** La forma es el medio de producción y exteriorización de la voluntad de la administración manifestada en el acto. La lógica jurídica precisa la existencia de una

³³ Mencionado por Efraín Pérez Camacho, Op. cit, Pág. 279

parte expositiva, considerativa y resolutive que en conjunto debe cumplir con ciertos requisitos, como los establecidos por el artículo 81 del Código Tributario: “Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley”.

De igual manera, el ERJAFE en su artículo 123 establece los requisitos de forma de los actos administrativos que, complementariamente con la disposición legal citada pueden resumirse en los siguientes:

- Deben emitirse por escrito con expresión de la fecha de su expedición, la autoridad de quien emana así como, su firma y rúbrica.
- La omisión en el cumplimiento de estos requisitos puede provocar, dependiendo el caso, -si la ley no ha previsto mecanismos de convalidación-, la nulidad o ilegalidad del acto o su inexistencia jurídica.

1.5. Régimen Legal

El régimen de la actividad administrativista se integra con las prerrogativas de poder público fundamentado en el fin de bien común que persigue el Estado y la necesidad de satisfacerlos. La prerrogativa es considerada como la potestad pública caracterizada por el poder de imperio del Estado; entre las que podemos destacar las siguientes:

- La creación unilateral de derechos y vínculos obligacionales.- Como

vimos páginas atrás, uno de los elementos que constituyen el concepto de acto administrativo es precisamente la unilateralidad, que crea a los administrados vínculos obligacionales y deberes que se traducen en obligados de las prestaciones.

- La presunción de validez y legitimidad de los actos administrativos, que supone su expedición conforme a derecho que, contiene la obligación del administrado de cumplir el acto.
- La ejecutoriedad, que permite al órgano administrativo el cumplimiento inmediato del acto sin que medie actuación judicial alguna.
- La autotutela administrativa, convertida en la regla, define su ámbito necesario de actuación.

Ahora bien, al establecer el régimen legal es imprescindible partir de las disposiciones constantes en la Constitución del Ecuador respecto del acto administrativo. En efecto, el artículo 77 literal l) establece que: Las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. Y el artículo 173 dispone 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.

El Código Orgánico de la Función Judicial en el artículo 31 señala que: Las resoluciones dictadas dentro de un procedimiento por otras autoridades e instituciones

del Estado, distintas de las expedidas por quienes ejercen jurisdicción, en que se reconozcan, declaren, establezcan, restrinjan o supriman derechos, no son decisiones jurisdiccionales; constituyen actos de la Administración Pública o Tributaria, impugnables en sede jurisdiccional. Así como, el artículo 217 contiene las atribuciones y deberes de las juezas y jueces que integren las salas de lo contencioso administrativo:

1. Conocer y resolver las controversias que se suscitaren entre la administración pública y los particulares por violación de las normas legales o de derechos individuales, ya en actos normativos inferiores a la ley, ya en actos o hechos administrativos, siempre que tales actos o hechos no tuvieren carácter tributario.

A su vez, la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el artículo 1 dispone que: El recurso contencioso-administrativo puede interponerse por las personas naturales o jurídicas contra los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública o de las personas jurídicas semipúblicas, que causen estado, y vulneren un derecho o interés directo del demandante; y, el artículo 3 establece que: El recurso contencioso-administrativo es de dos clases: de plena jurisdicción o subjetivo, y de anulación u objetivo.

El recurso de plena jurisdicción o subjetivo ampara un derecho subjetivo del recurrente, presuntamente negado, desconocido o no reconocido total o parcialmente por el acto administrativo de que se trata.

El recurso de anulación, objetivo o por exceso de poder, tutela el cumplimiento de la norma jurídica objetiva, de carácter administrativo, y puede proponerse por quien tenga interés directo para deducir la acción, solicitando al Tribunal la nulidad del acto impugnado por adolecer de un vicio legal.

En el mismo sentido, la Ley de Modernización en el artículo 38 menciona que:

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. Disposición que fue reformada con la expedición del Código Orgánico de la Función Judicial³⁴ que, en el inciso segundo del artículo 185 señala: “Por su parte, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá:

1. Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera;
2. Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial; y,
3. Los demás asuntos que establezca la ley”

Si bien, no se exige como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.

Y, la Ley Orgánica de Servicio Civil y Carrera Administrativa, también se refiere al derecho a demandar que tiene todo servidor público, sea o no de carrera, para exigir el reconocimiento y reparación de los derechos que consagra esta Ley, en el término de noventa días contados desde la notificación del acto administrativo, ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, del lugar donde se originó el acto

³⁴ A partir de su expedición, se sustituyen los Tribunales Distritales de lo Fiscal por las Salas de lo Contencioso Tributario de las Cortes Provinciales y, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia por Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia.

administrativo impugnado o del lugar en donde ha generado efecto dicho acto. Este derecho podrá ejercitarlo el servidor sin perjuicio de requerir a la autoridad competente de la entidad pública que revea el acto administrativo que le perjudica.

2. JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA ADMINISTRATIVA

2.1. Facultades características de la administración tributaria

La realización práctica e inmediata de lo que comporta la obligación tributaria requiere de una actividad administrativa para hacerse efectiva, actividad que se manifiesta a través de actos administrativos en ejercicio de las facultades establecidas por la Ley a la Administración Tributaria consagradas en el artículo 67 del Código Tributario:

“Facultades de la administración tributaria.- Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos”.

La norma citada se refiere a la Administración Tributaria desde un punto de vista objetivo y funcional, es decir, de la realización inmediata y práctica de lo que se ha previsto en la Ley, por parte de la actividad administrativa tributaria en razón de la materia y del carácter tributario de la relación jurídica, independientemente de la naturaleza del órgano que la lleve a efecto.

Más adelante, el artículo 72 *ibídem*, al hablar de la gestión tributaria establece 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”.

Para Troya Jaramillo, según el art. 72 del Código Tributario la administración efectúa dos gestiones distintas y separadas: la determinación y recaudación de los tributos y la resolución de las reclamaciones que ante ella se presenten. Estima que el enfoque no es exacto, pues, la administración en el orden tributario, cumple dos

cometidos, de un lado determina tributos, y, de otro, los recauda, los que realiza de modo consecutivo, en el orden indicado. La administración al intento produce actos y procedimientos administrativos dentro de sus facultades regladas. Cuando la administración conoce las reclamaciones y recursos y expide sus resoluciones, produce nuevos actos administrativos, ya de determinación, ya de recaudación de tributos. Lo que ocurre es que los primeros son actos administrativos de iniciación y los segundos, las resoluciones, actos administrativos posteriores, expedidos con ocasión de reclamaciones y recursos. En conclusión lo relevante es diferenciar entre actos de determinación y actos de recaudación, y no entre estos dos, como si fuese una sola gestión y los actos de resolución, los que o son determinación, o lo son de recaudación.³⁵

Para el tratadista Palao Taboada la expresión gestión puede hacer referencia desde cualquier actuación administrativa en materia tributaria hasta solamente la actividad que tiene por objeto la cuantificación de los tributos. En ese esquema, se pueden incluir tanto a las actividades que buscan determinar que el tributo se haya calculado, la cuantía a ingresar y, que el pago se haya hecho efectivo; como la resolución de conflictos planteados dentro de la administración tributaria y, la sanción de infracciones.³⁶

José Tejerizo³⁷ define a la gestión tributaria como la función pública que tiene por objeto preferente la liquidación de los tributos, esto es, determinar la cuantía a satisfacer en concepto de tributo. Además que aclara que otro término referido evidentemente a la gestión tributaria y que necesita de algunas precisiones, es el de

³⁵ José Vicente Troya Jaramillo, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Agosto del 2008, Pág. 7

³⁶ Mencionado por José Manuel Tejerizo López, *El Procedimiento de Gestión Tributaria*, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, CEU Universidad San Pablo, Pág. 423

³⁷ *Ibíd.*, Pág. 424.

procedimiento, señalando que consiste en una pluralidad de operaciones que se articulan con la finalidad de producir un acto final. De aquí se pueden deducir dos características esenciales de los procedimientos administrativos: la exigencia de la intervención de un órgano público, y la necesidad de que este exteriorice su voluntad. Pues, al poner en relación el concepto de procedimiento con la gestión tributaria hace algunas precisiones:

- a) En muchas ocasiones no existe un procedimiento administrativo en sentido estricto porque no hay intervención de los órganos de gestión, sino solo de los interesados.
- b) No existe un solo procedimiento de gestión tributaria, esto es un *íter* que sea igual para todas las funciones que se encomiendan a los órganos competentes, sino que tal varía en cada una de ellas, lo que por otra parte puede ser criticable por la complejidad normativa que comporta.

De lo expuesto, conviene señalar que la gestión tributaria engloba a las facultades de la administración tributaria por antonomasia, es decir, la determinación y recaudación de los tributos; en las que, si bien el ente público actúa investido de una potestad de imposición o autoridad se garantiza la vigencia de los derechos del administrado.

El Estado Constitucional de Derecho exige que toda la actividad de la administración pública esté determinada por reglas y principios declarativos de derecho y, en materia tributaria por tratarse precisamente de política fiscal adquiere particular gravitación.

2.1.1 Facultad determinadora

En el camino que se inicia desde la creación del hecho generador en atención al

principio de reserva de ley hasta el impuesto pagado por los particulares administrados e ingresado a las arcas fiscales, se hace presente la facultad determinadora, definida por el artículo 68 del Código Tributario en los siguientes términos:

“La determinación de la obligación tributaria, es el acto o conjunto de actos reglados realizados por la administración activa, tendientes a establecer, en cada caso particular, la existencia del hecho generador, el sujeto obligado, la base imponible y la cuantía del tributo.

El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de las medidas legales que se estime convenientes para esa determinación”.

Complementando esta disposición, el primer inciso del artículo 87 del mismo Código conceptúa a la determinación como:

“El acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo”.

Si bien el tributo comporta un objeto y realidad particulares regulado por sus propias normas, es cierto que la obligación tributaria nace al producirse el hecho generador, por tratarse de una obligación *ex lege*, cuya exigibilidad se efectiviza mediante el procedimiento de determinación y liquidación del *quantum* del tributo, en un momento lógico ulterior a su nacimiento. En otras palabras, la facultad de determinación se convierte en un acto de autoridad administrativa tributaria que comprende la valoración de todos los elementos que integran la relación jurídico tributaria, dirigido a precisar, en cada caso particular, la existencia de una deuda

tributaria, el obligado al pago y, su importe.³⁸

El Código Tributario en el artículo 88 señala los siguientes sistemas de determinación:

- a) Por declaración del sujeto pasivo;
- b) Por actuación de la administración; o,
- c) De modo mixto.

Seguidamente, el artículo 89 al disponer sobre la determinación por el sujeto pasivo, señala que se efectuará mediante la correspondiente declaración que se presentará en el tiempo, en la forma y con los requisitos que la ley o los reglamentos exijan, una vez que se configure el hecho generador del tributo respectivo.

A su vez, los artículos 90, 91 y 92 mencionan que la determinación por el sujeto activo se llevará en todos los casos en que ejerza su potestad determinadora, en forma directa sobre la base de la declaración del propio sujeto pasivo, de su contabilidad o registros y más documentos que posea, así como de la información y otros datos que posea la administración en sus bases de datos o por cruce de información, así como de otros documentos en poder de terceros que tengan relación con la actividad gravada; o, presuntiva fundada en los hechos, indicios, circunstancias y demás elementos ciertos que permitan establecer la configuración del hecho generador y la cuantía del tributo causado, o mediante la aplicación de coeficientes que determine la ley respectiva.

Esta determinación de oficio concluye con la emisión de una resolución

³⁸ Aunque el análisis de esta temática no permite llegar a ningún resultado, aún se discute si el acto administrativo es constitutivo o declarativo, frente a lo cual creemos que se trata de un acto declarativo por considerar que la obligación tributaria se origina a puridad por la realización del hecho generador de lo cual, la determinación de la prestación patrimonial es una de sus consecuencias que cumple la función de reconocimiento formal de una obligación preexistente. Para Giuliani Fonrouge, la determinación es la única solución acorde con la naturaleza ex lege de la obligación tributaria. El deudor o responsable al formular la “declaración” impositiva o la administración al efectuar una “determinación de oficio”, no crean nada, ni perfeccionan obligación alguna; simplemente, reconocen o declaran en cuanto ha lugar por derecho, para usar la terminología forense, la existencia de una situación individual de carácter obligacional, nacida por imperio de la ley (...).

motivada en la que se plasman los elementos del acto administrativo sobre el acto administrativo tributario que tiene como su característico al acto de determinación. La liquidación administrativa se convierte en una modalidad de la determinación de oficio, sin que por ello se la confunda con la facultad de revisión; en tal sentido, la Sala aclara con el siguiente fallo:

“CUARTO.- En conformidad al Art. 2 de la Ley de Casación procede el recurso contra las sentencias y los autos que pongan fin a los procesos de conocimiento. En este caso la empresa impugna la Resolución No. 1682 que ordena se practique la refiscalización del impuesto a la renta de los ejercicios 1994, 1995. Si bien por si misma, la materia de la controversia, no concierne directamente a las obligaciones tributarias, no es menos cierto que la posibilidad de que se establezcan o no cargos a una empresa depende de la legitimidad y procedencia de la resolución mencionada. En esa razón cabe afrontar y dilucidar el recurso interpuesto. QUINTO.- En conformidad al Art. 94 numeral tercero del Código Tributario, la administración puede verificar un acto de determinación que ella mismo haya producido hasta dentro de un año. Dice la norma: “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 trata de verificar un acto de determinación practicado por el sujeto activo o en forma mixta, contado desde la fecha de notificación de tales actos”. Esta facultad verificadora de las determinaciones ya realizadas, no atenta a la firmeza y ejecutoriedad de los actos administrativos, y es independiente de la potestad revisora de la administración aludida entre los artículos 139 y 144 del Código Tributario. La nueva verificación no está sujeta a causales, cual si ocurre con la revisión. No se ha demostrado que en el presente caso hubiese transcurrido el año al que se refiere la disposición transcrita y que por lo tanto haya caducado la correspondiente facultad de la administración. SEXTO.- En conformidad al Art. 287 del Código Tributario, al expedir la sentencia, aún de oficio, se debe declarar la nulidad de la resolución impugnada, cuando sea procedente, es decir, cuando se hayan suscitado vicios de competencia o de procedimiento siempre que se haya obstado en derecho de defensa o que la omisión, hubiere influido en la decisión del reclamo, en los términos del Art. 132 del propio código. Ello no ha ocurrido en el presente caso ni se ha producido indefensión que perjudique a la parte actora, pues, se trata simplemente de una verificación de una determinación tributaria ya realizada. Cuando ésta se realice, el contribuyente tendrá la posibilidad de acuerdo a los resultados de la misma de proponer los reclamos y demandas que a bien tenga”³⁹.

La facultad verificadora, como acertadamente se aclara en esta sentencia, es

³⁹ 8-2000. R.O. No. 723 de 12 de diciembre de 2002

completamente independiente del recurso de revisión, el cual, por cierto, procede en los casos y con el trámite que la ley expresamente determina, por lo cual, no existe motivo para tal confusión sobre todo cuando el actual artículo 146 del Código Tributario permite a la administración 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. El acto administrativo de determinación comporta una decisión de la autoridad que, de modo directo e inmediato, está llamada a producir un efecto o consecuencia jurídica en el ámbito tributario, tanto al declarar o establecer el amoldamiento de una situación fáctica al hecho generador previsto por la ley, como al precisar el crédito tributario que debe pagarse”.⁴⁰

Y, finalmente, la determinación mixta prevista en el artículo 93 que es la que efectúa la administración a base de los datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes se encuentran obligados a proporcionarla, lo que se traduce en el cumplimiento de “deberes formales” que, según Jarach, son aquellas obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias imponen a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos⁴¹. Deberes estos que, en algún momento pueden entrar en conflicto con los derechos constitucionales como el de intimidad ya que, se estaría vulnerando el derecho a mantener en secreto sus decisiones comerciales y/o económicas. En ese contexto, la información debe remitirse exclusivamente aquella que incida directamente en la determinación de la obligación tributaria. En esa línea de pensamiento se encuentran las sentencias Nos. 138-2007, 147-2007 y 15-2008 emitidas por la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia que, en resumen disponen que, en aplicación

⁴⁰ Juan Carlos Benalcázar Guerrón, El acto administrativo en materia tributaria, Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito, 2006.

⁴¹ Dino Jarach, Finanzas Públicas y derecho tributario, segunda edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Pág. 430.

de los principios del sistema tributario, entre otros, el de generalidad y el de equidad o igualdad es inadmisibles y resulta ilegal, irracional e inconstitucional el proceder de la Administración Tributaria al calcular el impuesto a la renta sobre el ingreso bruto sin considerar ninguna deducción. No se puede determinar para unos contribuyentes el impuesto a la renta sobre el ingreso bruto y para otros sobre el ingreso neto. Además que, la Administración Tributaria disponía de elementos de juicio suficientes (ingresos determinados y gastos declarados) para realizar una determinación.

La verificación puede definirse como la serie de actos de la administración tributaria tendientes a comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, las omisiones incurridas o, la veracidad de lo declarado a cargo de los contribuyentes; es inherente a la potestad pública que le pertenece a la administración tributaria de determinar la obligación fiscal; y, además que encuentra sustento en el deber de colaboración del particular administrado. La actividad fiscalizadora comprende no sólo la labor realizada en los locales de los contribuyentes sino también el análisis que se realiza en las oficinas de la administración; la verificación, determinación complementaria o enmienda de las declaraciones de los sujetos pasivos debe hacerse a través de los actos administrativos respectivos, que deberán ser notificados; comprende el control, y por ende, la posibilidad de realizar auditorías, que bien pueden ser llevadas a cabo por el Director Regional:

“TERCERO.- El Art. 68 del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la Administración Tributaria mediante la cual, en cada caso particular, se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además, comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo que dice a la letra: “El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente cuando se advierta la existencia de hechos imponibles, y la adopción de medidas legales que estimen convenientes para esa determinación”. De las actas de determinación aludidas se desprende que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro luego de

expedir la orden de determinación correspondiente, por intermedio de la División de Auditoría Tributaria procedió a la determinación tributaria de los años 1996 al 2001 por el impuesto al valor agregado y por impuesto a la renta. Esta auditoría constituye una forma de ejercitar el control previsto en el inciso segundo del Art. 68 que queda transcrito. La auditoría no comporta el ejercicio de una facultad distinta y diferente de la de control. El hecho de que se haya previsto la posibilidad de que se encargue el proceso de auditoría a firmas privadas de ninguna manera significa que tal actividad no la pueda y deba realizar la propia administración. Igual ocurre respecto del control gubernamental que ejercita la Contraloría General del Estado, la cual “podrá efectuar la auditoría gubernamental mediante la contratación de compañías privadas...” (Art. 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado). Las atribuciones consignadas en los numerales 12 y 13 del Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas por las cuales cabe contratar los servicios privados de auditoría y celebrar convenios con entidades públicas para el control y más actos atinentes a la aplicación de los tributos se ha de entender sin perjuicio de las atribuciones de control que antes eran propias de la Dirección General de Rentas y actualmente corresponden al Servicio de Rentas Internas al tenor de la disposición transitoria primera de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. En consecuencia la administración tiene plena facultad para, por sí misma, realizar las auditorías que estime pertinentes. CUARTO.- El inciso tercero del Art. 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas faculta a los directores regionales y provinciales ejercer dentro de su jurisdicción las funciones que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, salvo absolver consultas y conocer de los recursos de reposición y revisión. Entre esas facultades se encuentra la de control señalada en el Art. 68 antes referido. Se infiere, consecuentemente, que la autoridad demandada tenía competencia propia para expedir las actas de determinación objeto de la discrepancia”⁴².

En el mismo sentido se pronuncia la siguiente sentencia:

“TERCERO.- En la sentencia recurrida se declara la invalidez de las actas de determinación No. 2002-AT-DRA-044, 045 y 046 de 12 de noviembre del 2002, por considerar la Sala juzgadora, que los procesos de auditoría tributaria deben ser llevados a cabo mediante contratos celebrados con profesionales privados o entidades públicas, y no por la propia administración, la que a su juicio, puede llevarlos a cabo sólo excepcionalmente. El Art. 68 del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la administración tributaria mediante la cual, en cada caso particular, se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además, comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo que dice a la letra: “El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación complementación o enmienda de las

⁴² 92-2004. R.O. No. 396, 14 de noviembre de 2006; 70-2004, R.O. No. 395 de 13 de noviembre de 2006; 84- 2004, R.O. No. 156 de 30 de noviembre de 2005

declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente cuando se advierta la existencia de hechos imposables, y la adopción de medidas legales que estimen convenientes para esa determinación”. De las actas de determinación aludidas se desprende que el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Austro luego de expedir la orden de determinación correspondiente, por intermedio de la División de Auditoría Tributaria procedió a la determinación tributaria de los años 1998 al 2000 por el impuesto a la renta. Esta auditoría constituye una forma de ejercitar el control previsto en el inciso 2° del Art. 68 que queda transcrito. La auditoría no comporta el ejercicio de una facultad distinta y diferente de la de control. El hecho de que se haya previsto la posibilidad de que se encargue el proceso de auditoría a firmas privadas de ninguna manera significa que tal actividad no la pueda y deba realizar la propia administración. Igual ocurre respecto del control gubernamental que ejercita la Contraloría General del Estado, la cual “podrá efectuar la auditoría gubernamental mediante la contratación de compañías privadas...” (Art. 28 de la Ley Orgánica de la Contraloría General del Estado). Las atribuciones consignadas en los numerales 12 y 13 del Art. 7 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas por las cuales cabe contratar los servicios privados de auditoría y celebrar convenios con entidades públicas para el control y más actos atinentes a la aplicación de los tributos se ha de entender sin perjuicio de las atribuciones de control que antes eran propias de la Dirección General de Rentas y actualmente corresponden al Servicio de Rentas Internas al tenor de la disposición transitoria primera de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas. En consecuencia la administración tiene plena facultad para, por sí misma, realizar las auditorías que estime pertinentes”⁴³.

De igual forma, cabe recordar que no se debe confundir la determinación complementaria con la compensación de intereses y multas con valores sujetos a devolución:

“QUINTO.- El Art. 124 del Código Tributario, 131 de la codificación prevé que se practicará una determinación complementaria cuando al sustanciar el reclamo se advierta la existencia de nuevos hechos que no fueron antes considerados. Ello ha de entenderse respecto de la determinación de la obligación tributaria y no respecto del causamiento de intereses y de la imposición de multas. En el caso la administración ha compensado intereses y multas con los valores sujetos a devolución, sin que se haya advertido la existencia de nuevos hechos que modifiquen la obligación tributaria. Por ello, no era el caso de aplicar las disposiciones sobre determinación complementaria”⁴⁴.

⁴³ 88-2004. R.O. No. 43. 16 de marzo de 2007; 92-2004. R.O. No. 396, 14 de noviembre de 2006; 82-2004, R.O. No. 156 de 30 de noviembre de 2005; 80- 2004, R.O. No. 156 de 30 de noviembre de 2005

⁴⁴ 138-2000. R.O. No. 401, 21 de noviembre de 2006

Si partimos de concebir al tributo como el precio de vivir en sociedad, estaremos conscientes que el contribuir es un deber u obligación que alberga un fundamento sólido a través del cual, el contribuyente o responsable manifiesta su voluntad de participar en la gestión de los ingresos públicos, colaborando directamente como ciudadano mediante la presentación de su declaración o contribución, aportando al sostenimiento del gasto y el consiguiente cumplimiento de los fines sociales.

Adicionalmente, valdría la pena mencionar que el ejercicio de estas facultades es reglada, amparada en la disposición del artículo 10 del Código Tributario que determina que el ejercicio de los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo con la Ley. Para Troya Jaramillo⁴⁵ actos reglados son aquellos expedidos en aplicación de las normas. La administración no tiene la posibilidad de producirse en un sentido u otro. Actos discrecionales son aquellos en los cuales la administración goza de mayor libertad para expedirlos en un sentido u otro, de acuerdo a la conveniencia general.

Como corolario podemos indicar que, el ejercicio de este poder público de determinación se ejerce en virtud de la división de funciones que, si bien, no tiene carácter jurisdiccional por no ser parte del Poder Judicial y, por no existir la neutralidad e imparcialidad⁴⁶ que caracterizan a ese tipo de actos, es el resultado de un proceso de

⁴⁵ Ibídem, Pág. 11.

⁴⁶ Para Devis Echandía: “Al juez le está vedado conocer y resolver asuntos en que sus intereses personales en conflicto con su obligación de aplicar rigurosamente el derecho. No se puede ser juez parte a un mismo tiempo (...). En esa misma línea se pronuncia Couture, para quien: “La idoneidad de los órganos jurisdiccionales supone la idoneidad de los agentes que desempeñan los cometidos del órgano. Esa idoneidad exige ante todo, la imparcialidad”. No podía faltar, la disposición constitucional consagrada en el artículo 76, numeral 7, literal i): “En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: i) Ser juzgado por una jueza o juez independiente, *imparcial* y competente. Nadie será juzgado por tribunales de excepción o por comisiones especiales creadas para el efecto”. *Nemo iudex in causa sua*, a nadie puede considerarse verdadero juez cuando resuelve sobre sus propios asuntos

aplicación de la ley a un caso particular, es autónomo y reglado que marca su campo de acción mediante la realización de un juicio lógico de los hechos sometidos a su conocimiento en procura de la realización inmediata de los fines tributarios para los cuales fue creada sin el requisito previo o la necesidad manifiesta de que se instaure previamente una fase administrativa.

El acto administrativo de determinación es el resultado de la actividad de la administración pública, cuyo régimen jurídico es precisamente el de los actos administrativos en cuanto a su naturaleza y requisitos fundamentales se refiere, a lo que se suma que se trata de la manifestación de “voluntad” del sujeto activo acreedor del tributo que ostenta el poder de imperio, que persigue un propósito concreto que es la ejecución práctica e inmediata de los cometidos públicos para la realización del bien común y enmarca sus actuaciones dentro del régimen legal creado para el efecto⁴⁷. Un ejemplo del acto administrativo de determinación tributaria es el documento denominado alcance a la notificación de diferencias:

“TERCERO.- La discrepancia se contrae exclusivamente a la incompetencia del Director Regional del Austro del Servicio de Rentas Internas para haber emitido y notificado los requerimientos de diferencias de pago que obran de fs. 19 a 21 de los autos. No atiende al silencio administrativo alegado por la empresa ni a la naturaleza de esos requerimientos, tanto más que la actora no interpuso casación. En conformidad con el inciso tercero del Art. 9 de la Ley 41 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, publicada en el Registro Oficial 206 de 2 de diciembre de 1997 los directores regionales y provinciales dentro de su jurisdicción tienen las facultades que el Código Tributario asigna al Director General del Servicio de Rentas Internas, salvo absolver consultas y resolver los recursos de reposición y revisión, así como expedir resoluciones de aplicación general. El Art. 63 del Código Tributario en su versión inicial decía que la Administración Tributaria Central se ejercerá a través de la Dirección General de Rentas. Posteriormente se reformó la disposición y se hizo constar que se la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. Con la Ley 41 se creó el Servicio de Rentas Internas cuya gestión debe sujetarse al Código Tributario y demás leyes de la materia

⁴⁷ Se da por descartado que se trate de un acto jurisdiccional, al margen de que ambos se rijan por las normas del debido proceso y puedan ser contradictorios

y que sustituye a la Dirección General de Rentas (Art. 1). Corroboran a este aserto las disposiciones contenidas en los artículos 21, 1 a) y d), y en la disposición transitoria primera de la propia Ley 41. De lo dicho se infiere que a la Dirección General del Servicio de Rentas Internas y por ella a su Directora y a los delegados regionales y provinciales corresponde la gestión tributaria y de suyo la determinación y recaudación de los tributos internos”⁴⁸.

2.1.2. Facultad recaudadora

La segunda facultad característica de la administración tributaria es la recaudadora. El tributo es en puridad el instituto por excelencia del derecho tributario creado para cumplir los fines del Estado. El artículo 6 del Código Tributario, que trata los fines del tributo establece que, éstos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurarán una mejor distribución de la renta nacional

De esta forma, se configura la recaudación de ingresos tributarios como la actividad desarrollada por la administración en virtud de la facultad otorgada por la ley, presidida por el interés público. Esta función pública consiste en el poder-deber de garantizar la ejecución efectiva de los créditos a favor del ente acreedor del tributo, por medio del ejercicio de una serie de prerrogativas acordes a los procedimientos legalmente establecidos

Para el cuerpo legal antes invocado, al disponer sobre la facultad recaudadora en el artículo 71, menciona que la recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo.

⁴⁸ 10-2003. R.O. No. 405 de 27 de noviembre de 2006

Con este breve preámbulo, nos permitimos indicar que la facultad recaudadora se constituye en la potestad administrativa conducente al cobro de las deudas tributarias determinadas y liquidadas previamente por la misma administración en ejercicio de su facultad determinadora o, por el sujeto pasivo, bien sea por los respectivos funcionarios recaudadores de las administraciones tributarias o, por los recaudadores especiales designados legalmente.

Como diría Rodrigo Patiño, en nuestro sistema administrativo, el procedimiento coactivo es el medio que utilizan Estado, los Organismos Seccionales o cualquier otro ente público que goce de la facultad coactiva, para la recaudación de todo tipo de obligaciones, que por cualquier concepto, mantengan los ciudadanos, que no han sido cubiertas a tiempo, y lo hacen a través de los funcionarios competentes, mediante un procedimiento especial que, se sustenta en el carácter ineludible de las obligaciones de los particulares frente a los órganos del sector público, de cuyo cumplimiento depende la dotación de los recursos que financian la administración y las actividades del servicio a la comunidad.⁴⁹

Dicha recaudación podrá ejecutarse a través de dos mecanismos: uno voluntario, siendo el pago o cumplimiento su modo natural de realización dentro de los plazos previstos por la Ley, y otro coactivo, a través del procedimiento administrativo de apremio o ejecución de la acción coactiva.

Al hablar del pago como el modo natural de extinción de la obligación tributaria, también se debería incluir a las otras formas mencionadas en el artículo 37: compensación, confusión, remisión y, prescripción de la acción de cobro. Mientras que, al tratar de la ejecución coactiva cabe indicar dos puntos importantes, en primer término

⁴⁹ Rodrigo Patiño Ledesma, Principios del Derecho Tributario y Régimen Tributario Administrativo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo Primero, 2003, Pág. 225.

que, este régimen de excepción corresponde únicamente a la administración tributaria y demás entes determinados expresamente en la Ley. Y, seguidamente que, el concepto como tal mantiene una serie de conflictos por la vigencia de dos cuerpos normativos que la regulan: Código Tributario y Código de Procedimiento Civil, lo que ha acarreado la práctica de distintos procedimientos. Si bien, el primero hace referencia a la “acción coactiva” o “excepciones a la coactiva” y, el segundo a la “jurisdicción” hay que tener en cuenta que este término se refiere precisamente a la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los magistrados y jueces establecidos por las leyes. Independientemente de que los cuerpos normativos mencionados hagan referencia a los términos “recurso coactivo” o “acción coactiva” no existe razón suficiente para que se produzca un cambio en la naturaleza del procedimiento de ejecución que comporta la coactiva, ni la labor del funcionario administrativo que, en ejercicio de su competencia pretende cumplir con el objetivo asignado o lo que es igual, con la recaudación de los haberes públicos; además hay que tener en claro que, las reglas constantes en el Código Tributario por su naturaleza misma, deben aplicarse para recaudar créditos de naturaleza tributaria; mientras que las del Código de Procedimiento Civil, se aplican cuando se trate de créditos de naturaleza no tributaria. Ello en consideración al principio de unidad de jurisdicción, de especialización jurídica, con el fin de garantizar la legitimidad de los actos ejecutados por parte de la administración, así como la garantía del debido proceso de los administrados.

Conforme analizamos páginas atrás, la determinación de la obligación tributaria puede llevarse a efecto de tres maneras. Independientemente de su forma de realización, una vez determinada y liquidada la deuda tributaria, la autoridad del órgano del que emanó el acto de determinación, la materializa a través de los títulos de crédito u

órdenes de cobro que, seguidamente serán notificados al deudor concediéndole el plazo de ocho días para el pago, plazo dentro del cual el deudor podrá presentar reclamación formulando observaciones únicamente respecto del título o del derecho para su emisión, el cual suspenderá hasta su resolución, la iniciación de la coactiva. No obstante, la ley expresamente prevé casos en que no se llevará a efecto la notificación, como es la de títulos de crédito del impuesto predial urbano a lo que la jurisprudencia existente ha dado la razón en los fallos 122-99, RO 414 de 18 de septiembre de 2001, 36-2004, RO 122 de 9 de julio de 2007 y, 1-2000, RO 506 de 31 de enero de 2002, este último transcrito a continuación:

“TERCERO: Siendo este recurso especial y extraordinario, es menester analizar a la luz del derecho si los puntos alegados frente al texto del pronunciamiento impugnado, tiene o no razón de ser. CUARTO: Efectivamente, el artículo 334 de la Ley de Régimen Municipal es aplicable en la especie, en tanto en cuanto exonera de la aplicación de la obligación tributaria, con el siguiente texto “el impuesto debe pagarse en el curso del respectivo año, sin necesidad que la Tesorería notifique esta obligación”, lo cual constituye un tratamiento peculiar establecido por el Legislador para el impuesto predial urbano”.

Vencido este plazo, si el deudor no hubiere satisfecho la obligación requerida o solicitado facilidades para el pago, el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes paguen o dimitan bienes dentro del término de tres días, contados desde el día siguiente al de la citación, bajo la prevención que, de no hacerlo, se embargarán bienes equivalentes al total de la deuda por el capital, intereses y costas.

Los títulos que contienen la orden de cobro para el ejercicio de la acción coactiva pueden provenir tanto de los actos mencionados, como de resoluciones administrativas y de sentencias que absuelvan reclamos o impugnaciones de los contribuyentes. Patiño⁵⁰, remitiéndose al Código Tributario, establece que tienen esa categoría los siguientes instrumentos públicos de naturaleza tributaria:

⁵⁰ Rodrigo Patiño Ledesma, Op. cit. Pág. 229- 230.

- Las liquidaciones o determinaciones ejecutoriadas de la obligación tributaria, siempre que la ley no exija la emisión del título de crédito
- Las órdenes de cobro que se emitan, en base de catastros, registros, declaraciones de los contribuyentes, o avisos de funcionarios públicos autorizados para el efecto.
- Los títulos emitidos como resultados de actos o resoluciones emanados de la Administración, que se encuentren firmes o ejecutoriados.
- Los que se emiten en cumplimiento de sentencias dictadas por los Tribunales Distritales de lo Fiscal.
- Los que correspondan a multas y otras sanciones económicas de carácter tributario. En este caso los títulos se emitirán cuando ellas se encuentren ejecutoriadas.

Doctrinariamente se ha discutido sobre el procedimiento administrativo relacionado con la coactiva y la correspondiente supremacía del Estado frente a los particulares. Ante ello, valdría la pena preguntarse si se justificaría que para este tipo de acciones se tenga que acudir a la Función Judicial. Nuestra respuesta evidentemente es negativa por las siguientes razones:

- La autotutela administrativa –que es la regla que define su ámbito de actuación– derivada de la prerrogativa de poder público que se concede a la Administración tributaria como sujeto de derecho. Se confiere a la Administración el poder de tutelar por sí misma sus propias actuaciones jurídicas, para efectivizar sus actos y resoluciones y, exigir su cumplimiento, eximiéndose de recabar una tutela judicial.
- Su actuación se encuentra enmarcada en el principio de reserva de ley, por lo que no se pueden crear obligaciones impositivas que no se encuentren previamente reguladas. Recordemos asimismo, el principio de derecho público.
- El principio de unidad de jurisdicción contiene la prohibición de ejercer facultades jurisdiccionales por parte de los órganos que forman parte de la Función Ejecutiva.

De no ser así, se afectaría el esquema de independencia y prerrogativas legítimas que se constituyen en el medio para el eficaz cumplimiento de los fines concedidos a la Administración Tributaria.

- El Código Tributario establece requisitos a cumplirse para iniciarse el procedimiento de ejecución, y otorga al sujeto pasivo el derecho de impugnar u oponer excepciones a la coactiva y, por tanto, acudir a la vía judicial, en vena de la vigencia del principio de defensa y, de seguridad jurídica.
- Existe de por medio el interés público de recaudar ingresos para las arcas fiscales y eliminar la negativa del cumplimiento de la obligación por parte de los particulares administrados.
- Finalmente, se trata de la ejecución de una obligación determinada, firme y líquida, es decir, un acto declarativo y no constitutivo, puesto que, la obligación existía desde el momento que se llevó a cabo el hecho generador.

En definitiva, conforme lo expuesto, las facultades determinadora y recaudadora se constituyen en las facultades por excelencia o caracterizadoras de la administración tributaria, las cuales van dirigidas directamente a cumplir el objetivo primordial de la existencia del tributo.

2.2. Actos firmes y ejecutoriados

“Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la ley señala”.

“Se considerarán ejecutoriados aquellos actos que consistan en resoluciones de la administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso

ulterior, en la misma vía administrativa”⁵¹

El acto firme opera cuando transcurren los plazos para utilizar contra la misma administración cualquier tipo de reclamos y no se presentaron. Con esta precisión, se resume el concepto de firmeza, es decir, el acto es firme, aún cuando siendo susceptible de reclamo, éste no ha sido utilizado en el tiempo y la forma que le previó la ley. Por principio, los actos firmes no son impugnables ¿la razón?: el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución pues, al surgir mutuas relaciones entre la administración y los administrados enmarcadas en las facultades regladas que ella ostenta, se han de sujetar al imperio de la ley, lo que garantiza que los actos administrativos no pueden estar por siempre sujetos a impugnación más aún cuando ya ha desplegado sus efectos a favor de terceros.

No obstante, dentro de los casos y plazos previstos en el Código Tributario, es posible interponer el recurso de revisión y, a su vez, la decisión que se dé a este recurso puede ser objeto de la acción contencioso tributario; siempre dejando a salvo el derecho del administrado de acudir directamente a la instancia judicial sin el requisito previo de agotar la vía administrativa, amparado en lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado⁵². Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa. En concordancia con el artículo 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, el recurso contencioso-administrativo puede interponerse por las personas naturales o jurídicas contra los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública o de las

⁵¹ Artículos 83 y 84 del Código Tributario.

⁵² Norma que indica 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.

personas jurídicas semipúblicas, que causen estado, y vulneren un derecho o interés directo del demandante. Al efecto, precisamos señalar que es posible proceder a la revisión de un acto administrativo, ya ejecutado en razón que ésta cabe sólo respecto de actos firmes y ejecutoriados, por ser una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa. Las resoluciones que se expidan en revisión también gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad además que prevalecen sobre los actos administrativos iniciales, de las que solo cabe proponer demanda de impugnación. Al efecto, existe el fallo No. 261-2006 que no podemos pasar por alto:

“Conforme lo ha sostenido reiteradamente esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, el recurso de revisión es una facultad extraordinaria de la Administración, que opera únicamente respecto de actos administrativos firmes y ejecutoriados, cuando ha ocurrido uno de los supuestos contemplados en los ordinales de ese mismo artículo. No debe descuidarse el “carácter restrictivo con que dicho ejercicio debe contemplarse, un temperamento, en definitiva, de los rigores propios de la revocación” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo I, Thomson-Civitas, 2005, p. 669). No cabía, por tanto, que el propio funcionario que emitió y ejecutó el acto insinuara la revisión, menos aún que lo hiciera sin aludir a la causa para ello. Al haber ejercido una facultad no comprendida en la Ley, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte vulneró el art. 119 de la Constitución, que claramente dispone que “los funcionarios públicos no podrán ejercer otras atribuciones que las consignadas en la Constitución y en la ley”. Efectivamente, como lo expresa Pablo Tinajero (La Acción de Lesividad, PUCE, 1998, p. 26), “en virtud del principio de Derecho Público según el cual sólo es posible hacer aquello que está permitido por la ley, la potestad revocatoria sólo será posible cuando exista una norma jurídica que expresa o implícitamente lo permita”, norma que como ha quedado señalado, no existe en materia tributaria. Esta conducta irregular de la Administración Tributaria además vulnera el principio de seguridad jurídica, y la garantía del debido proceso, pues coloca al contribuyente en una situación de incertidumbre y de total desigualdad frente a la Administración Tributaria. De aceptarse que la Administración Tributaria puede proceder a revocar sus actos ya ejecutados 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 situación jurídica, hasta que fenezcan los términos de tres años o más que establece el Código Tributario para iniciar la revisión. En efecto, “todo el tema de la revocación de actos administrativos por motivos de legalidad es un extremo delicado, en cuanto que atenta contra las situaciones jurídicas establecidas. El enfrentamiento entre los dos principios jurídicos

básicos, de legalidad y de seguridad jurídica, exige una gran ponderación y cautela a la hora de fijar el concreto punto de equilibrio” por ello “las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, Op. Cit., p. 668). Para salvaguardar este equilibrio, lo propio en este caso hubiese sido, como bien lo sugiere el Voto Salvado, iniciar una acción de lesividad, acción que conforme establecen las normas, la doctrina y la jurisprudencia, es aquella posibilidad atribuida a la Administración para alcanzar, mediante la jurisdicción contencioso administrativa, la revocatoria del acto administrativo cuando aquélla no pudiese anularlo o revocarlo por sí misma. García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández señalan que la revisión de oficio está constreñida a las causales determinadas en la ley, pues “la ley niega a la Administración que quiere apartarse de un acto suyo la puesta en juego a estos efectos de sus facultades de autotutela y la obliga a adoptar el papel, para ella excepcional, de postulante de la tutela judicial interponiendo ante el Tribunal contencioso-administrativo competente el llamado recurso de lesividad” (Op. Cit., p. 664). En nuestro país, esta acción se concreta en el derecho positivo específicamente en el art. 97 del Estatuto del Régimen Administrativo de la Función Ejecutiva que prescribe: "LESIVIDAD. La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derecho y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente." Si el Director Regional del Norte del Servicio de Rentas Internas consideraba que su acto estaba apartado de la ley, no cabía que insinuara la revisión, sino que debía proceder a la declaratoria de lesividad, y posteriormente, demandar para que sea “el órgano jurisdiccional el que resuelva si existe o no lesión al interés público” (Tinajero, Op. Cit, p. 49). En mérito de estas consideraciones, y por cuanto la Resolución en Revisión No. 00848 carece de validez de conformidad con lo señalado en el Considerando Cuarto de este fallo, esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, **ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY**, desecha el recurso de casación interpuesto”.

Lo que debe quedar en claro es que a pesar que la revisión es facultad oficiosa y facultativa de la administración y se trata de un recurso de carácter extraordinario, ésta tiene el deber de atender y darle trámite, de no hacerlo, vulneraría el derecho constitucional de petición. Esto se encuentra precisamente establecido en fallos de triple reiteración, entre los que cabe citar el 53-2001 publicado en el Registro Oficial 53 de 2 de abril de 2003:

“QUINTO.- Esta Sala ha establecido en reiterada jurisprudencia que la actividad revisora la puede ejercitar la administración de oficio o por insinuación de parte interesada, mas, ello no significa que propuesta por el particular no se le deba dar trámite. Actuar en contrario comportaría inobservancia de la Constitución que Consagra el derecho de petición. (Art. 23. numeral 15)”.⁵³

Para la tramitación del recurso, se requiere la expedición de un informe jurídico previo elaborado por el Departamento Jurídico de la entidad correspondiente o de un abogado designado para el efecto, quien dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre que se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. El sumario concluirá en el término fijado por la Administración -no menos de cinco días ni mayor a veinte días-, dentro del cual se actuarán todas las pruebas solicitadas por la parte reclamante y las que disponga la Administración.

Concluido el sumario, la máxima autoridad de la Administración tributaria correspondiente, dictará resolución motivada en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.

De no dictar la resolución en el plazo antes indicado, y aún cuando hubieren transcurrido ciento veinte días hábiles, no opera la aceptación tácita por silencio administrativo. En este contexto, debo señalar que existen fallos de triple reiteración de la Sala Especializada de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia, que establecen que el efecto de la aceptación tácita que tiene en nuestro medio el silencio administrativo, no es aplicable al recurso de revisión, en razón de que no se trata propiamente de un recurso y, que el aceptarlo o no es potestad facultativa o discrecional de la autoridad

⁵³ 53-99, R.O. No. 689 de 10 de octubre de 2002; 8-98, 19-98, 103-98, R.O. No. 542 de 26 de marzo de 2002; y, os fallos 139-2003, 148-2007, 53-2007 y 21-2008 que aún no ha sido publicados en el Registro Oficial.

tributaria máxima. En este sentido, los siguientes casos:

“TERCERO.- La revisión, conforme lo ha sostenido reiteradamente esta Sala, en el fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con lo dispuesto por el Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, aunque impropriamente ha sido denominada como recurso, es una actividad o facultad oficiosa de la administración, de carácter extraordinario. Resulta privativo de la Administración Tributaria, a su sola opción y discreción, el rever sus propios actos que han causado ejecutoria, todo esto, bajo un sentido de control y fiscalización de legalidad de sus actuaciones. Es cierto 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. Además, es de anotar que aún en el supuesto de que sea insinuada por los particulares, no es obligatorio de la máxima autoridad tributaria el concederla, lo cual corrobora su calidad de actividad oficiosa. Finalmente cabe agregar que el plazo para resolver el recurso de revisión, es muy superior al previsto en el Art. 21 de la Ley 05. En consecuencia, el efecto de aceptación tácita que el Art. 21 de la Ley 05 concede al silencio administrativo, no es aplicable ni a la revisión promovida de oficio ni a la revisión instaurada a instancia del particular directamente afectado, conforme lo ha resuelto esta Sala, entre otros, en los recursos 7-2000, sentencia publicada en el Registro Oficial 327 de 16 de mayo del 2001; 79-99, sentencia publicada en el Registro Oficial 52 de 1 de abril del 2003, y, 70-2000, sentencia publicada en el Registro Oficial 53 de 2 de abril del 2003, por cuanto la revisión no es un recurso administrativo.”⁵⁴.

“TERCERO.- Esta Sala, a través de varios pronunciamientos ha dejado en claro que la revisión es una actividad potestativa de la administración que la puede ejercitar ya por insinuación de parte, ya oficiosamente, y que respecto de ella no opera el silencio administrativo. En el caso presente se debe aplicar el mismo criterio, en mérito del cual se rechaza la pretensión de la empresa para que se declare ha operado a su favor el silencio administrativo en que habría incurrido la administración.”⁵⁵.

Si bien es cierto, queda a salvo la posibilidad de acudir a la vía judicial, consideramos que aún cuando se trate de un recurso extraordinario, como es el de revisión, debe operar la aceptación tácita por silencio administrativo, como una forma de proteger los intereses y derechos de la parte que se considera agraviada por la

⁵⁴ Caso 107-2000, Registro Oficial 389 de 1 de noviembre de 2006.-

⁵⁵ Caso 127-2001, Registro Oficial 403 de 23 de noviembre de 2003.-

resolución de la administración y de presionar a la misma, en miras de la modernización y de lograr el anhelado propósito de que la Administración emita sus resoluciones fundamentadamente dentro del plazo establecido en la ley. No es conveniente, a nuestro parecer, desde ningún punto de vista, que los reclamantes tengan que esperar varios meses para conocer de una resolución; ello crea incertidumbre, desconfianza e inseguridad jurídica. Más aún, cuando -en el caso concreto- ya existe informe jurídico previo y un sumario, por lo cual, la autoridad tributaria deja de tener discrecionalidad y pierde la facultad de emitir o no la resolución, por ende, debe resolver en el término improrrogable de noventa días, caso contrario, operar la aceptación tácita del reclamo por silencio administrativo.

La falta del requisito previo de agotar la vía administrativa puede ser considerado un acierto o todo lo contrario, si analizamos circunstancias como tiempo, costos, respeto de los derechos. Sobre este tema, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia se ha manifestado en los siguientes términos:

“TERCERO.- La oportunidad para la proposición de acciones contencioso tributarias, está regida por el Art. 243 del Código Tributario, cuyo inciso primero dice: “Quienes se creyeren perjudicados por una Resolución de única o última instancia administrativa, podrán impugnarla ante el Tribunal Distrital Fiscal, dentro de veinte días contados desde el siguiente al de la notificación, si residieren en el territorio del Estado o de cuarenta días, si residieren en el Exterior”. De conformidad con la doctrina y con nuestro derecho positivo, los actos administrativos, entre ellos las resoluciones, “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”, como lo dispone el Art. 82, inciso primero del Código Tributario.- La calidad de firmes o ejecutoriados de los actos administrativos, depende de las condiciones que establecen los Arts. 83 y 84 del Código Tributario, el primero de los cuales define al acto firme, así: Art. 83, “Son actos administrativos firmes, aquellos respecto de los cuales no se hubiere presentado reclamo alguno, dentro del plazo que la Ley señala”; y, ejecutoriados “... aquellos actos que consisten en resoluciones de la Administración, dictados en reclamos tributarios, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se hubiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa”. Un acto firme o ejecutoriado tiene la condición no solo de legitimidad y ejecutoriedad, sino que es ejecutivo y en consecuencia, está

llamado a cumplirse. Por lo tanto y dada su naturaleza tiene carácter definitivo por lo que, salvo el recurso de revisión, no es susceptible de reclamo alguno posterior en la vía administrativa ni en la jurisdiccional. CUARTO.- En el caso materia del presente recurso, conforme aparece del proceso y es recogido por el considerando tercero de la sentencia recurrida, la acción contencioso tributaria se ha deducido cuando habían vencido con exceso los veinte días que establece el Art. 243 del Código Tributario, “es decir, cuando el acto administrativo se había vuelto ejecutoriado por el Ministerio de la Ley”, por lo que el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3, declaró que no tiene facultad para conocer aquellos actos firmes, debiendo tenerse en cuenta, además, que el recurrente acepta tal hecho cuando expresan que el término de veinte días no es perentorio y da una interpretación del Art. 243 del Código Tributario, alejada de la ley, para afirmar que el Tribunal ha dado errónea interpretación de dicho precepto, pretendiendo ampararse en la causal segunda del Art. 3 de la Ley de Casación. De lo examinado se advierte que la sentencia guarda fidelidad con lo dispuesto por el Art. 243 del Código Tributario, y es correcta su aplicación”⁵⁶

Estamos totalmente de acuerdo con lo expresado por la Sala, creemos de importancia hablar de la presunción de legitimidad de los actos administrativos por tener como corolario el carácter de ejecutoriedad. La concepción de legitimidad supone que el acto administrativo además de ser dictado por autoridad competente lo fue, en atención a las disposiciones legales correspondientes, lo que sin duda va ligada con la ejecutividad, eficacia y fuerza probatoria, de inmediata aplicación, independientemente de que se interpongan o no recursos, a menos que, posteriormente sea declarada la nulidad. Esta presunción mantiene tal relevancia que, la única manera de desvirtuarla es mediante el reconocimiento de su ilegitimidad o declaratoria de nulidad, previa alegación de la parte que se creyere afectada y de la presentación de las pruebas correspondientes. Recordemos que, los actos se presumen legítimos mientras no se pruebe lo contrario. Lo cual creemos que es de suma importancia, en aras del principio de autotutela administrativa ya que, de no ser así, los administrados nos convertiríamos en jueces y parte del interés público con la interposición abusiva de recursos so pena de

⁵⁶

35-99. R.O. No. 14 de 4 de febrero de 2003.

la paralización de la actividad administrativa.

Ahora bien, esta presunción y su fuerza ejecutoria se verían afectadas si se produjera la suspensión de los efectos del acto administrativo por la interposición de cualquier recurso. Si se quiere que los actos administrativos sean eficaces tanto para los administrados como para la administración, su contenido debe ser obligatorio, ejecutivo y, por tanto, ejecutable de oficio.

Es que la circunstancia de que todo acto administrativo defina una situación jurídica que se presume conforme a la legalidad provoca que el destinatario resulte, desde la notificación, titular del derecho o de la obligación definida por la Administración, por la fuerza misma de la declaración. Y aunque tal presunción de legitimidad es *iuris tantum* y no definitiva, es al interesado a quien incumbe, en función del desplazamiento de la carga impugnatoria, promover la pertinente impugnación si es que discrepa de la legalidad del acto. Ello, sin que quepa efectuar distingo alguno respecto a situaciones que afecten derechos subjetivos, o que perjudiquen intereses legítimos. De tal suerte, el incumplimiento de la carga impugnatoria suscita la firmeza del acto y –salvo supuestos excepcionales– su legalidad definitiva.⁵⁷

La referencia a la “presunción” de legitimidad le atribuye el efecto corriente de las presunciones, que es de invertir la carga de la prueba, es decir que los actos se presumen legítimos, mientras no se pruebe lo contrario. Bocanegra⁵⁸ explica el alcance de la ejecutividad y de la ejecutoriedad de los actos administrativos así:

“Los actos administrativos están destinados a ser eficaces, es decir, su contenido es obligatorio tanto para los ciudadanos como para la Administración, lo que quiere decir que son ejecutivos, como ya hemos tenido ocasión de notar, pero hay algunos actos que, además de la

⁵⁷ Tomado de María José Rodríguez, Op cit. Pág. 75.

⁵⁸ Tomado de la Obra Derecho Administrativo de Efraín Pérez Camacho, Pág. 288.

ejecutividad, disponen, sobre ella, de la característica añadida de la ejecutoriedad, es decir, la susceptibilidad de que la Administración pueda imponer el contenido obligatorio de sus propios actos administrativos utilizando medios coactivos. En condiciones determinadas, el acto administrativo puede “producir válidamente efectos con relación a la fecha estipulada, anterior a la fecha real”.

En definitiva, si aseguramos que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad, su consecuencia lógica es su carácter ejecutorio. De tal forma que, cuando decimos que el acto es ejecutoriado es porque sobre el mismo no se ha interpuesto ningún recurso en la misma vía administrativa, ha causado estado y puede ser ejecutado por la propia administración tributaria sin necesidad de intervención del Poder Judicial, a menos que la ley disponga lo contrario, haciendo efectivos sus propios actos o decisiones, ejecutando los actos que ha declarado previamente y, pudiendo hacerlo sobre todo, a pesar de la resistencia a su cumplimiento voluntario por parte del obligado. De no existir la presunción de legitimidad y si como corolario de esta presunción no revistiera el carácter de ejecutorio, cualquier cuestionamiento de los particulares administrados podría paralizar el cumplimiento de los fines de la administración; prerrogativa ésta que permite a la Administración ejecutar por sí los actos, independientemente de los recursos propuestos por los contribuyentes o responsables. En correlación con la presunción de legitimidad y su carácter ejecutorio se encuentra la institución del afianzamiento tributario prevista en nuestro ordenamiento.

En este contexto, por haber referido en más de una ocasión los términos ejecutividad y ejecutoriedad que bien pueden confundirse como sinónimos pero no lo son, sino que son correlativos, cabe hacer la siguiente distinción: la ejecutividad consiste en la obligatoriedad, exigibilidad y el deber del cumplimiento del acto a partir de su notificación; mientras que, la ejecutoriedad como elemento de poder posibilita la pronta realización. El acto administrativo es ejecutivo y ejecutorio, lo ejecutivo se

constituye en su cualidad sustancial, lo ejecutorio en su característica instrumental. La ejecutoriedad presupone la ejecutividad y la ejecutividad la presunción de legitimidad.

Bocanegra⁵⁹ resume el alcance de la ejecutividad y ejecutoriedad en los siguientes términos:

“Los actos administrativos están destinados a ser eficaces, es decir, su contenido es obligatorio tanto para los ciudadanos como para la Administración, lo que quiere decir que son ejecutivos, como ya hemos tenido ocasión de notar, pero hay algunos actos que, además de la ejecutividad, disponen sobre ella, de la característica añadida de la ejecutoriedad, es decir, la susceptibilidad de que la Administración pueda imponer el contenido obligatorio de sus propios actos administrativos utilizando medios coactivos”.

Finalmente, el acto administrativo es completo cuando es manifiesta su validez y eficacia, cuestiones éstas que si bien se correlacionan son diferentes. La validez se refiere a su sustancia, al principio básico de ser expedida por autoridad competente con observancia del procedimiento y la forma establecida por la ley; es la esencia que recubre al acto en su expedición que le permite exteriorizar sus efectos jurídicos. En tanto que, la eficacia se remonta al mecanismo por el cual la administración efectiviza su decisión originando el vínculo jurídico entre administrados y administración, a partir de la notificación. De no ser así, el acto administrativo es ineficaz, por ende, carece de efectos.

2.3. Actos no administrativos

Llegado este punto, teniendo en claro lo que se consideran actos administrativos, valdría la pena preguntarse ¿qué no constituye acto administrativo? Sobre lo cual, se ha pronunciado la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia en algunos fallos:

⁵⁹ Raúl Bocanegra Sierra, Lecciones sobre el Acto Administrativo, Tercera Edición, Thomson Civitas, 2006

“TERCERO.- [...] Según el texto del mismo, no se trata de un acto administrativo de determinación de obligaciones tributarias, sino solamente de un requerimiento para el pago de obligaciones que la Administración Tributaria de Manabí ha estimado que la empresa a la que se dirige se halla en mora; tal requerimiento, no reúne los requisitos mínimos indispensables de un acto administrativo de determinación tributaria, en la forma en que se indica en los artículos 68, 81, 101, numeral 2 del Código Tributario y, en especial del Art. 24, numeral 13 de la Constitución Política de la República en vigencia desde el 11 de agosto de 1998; por no ser tal acto de determinación tributaria, no existe constancia de que se lo hubiera notificado en la forma exigida por el Art. 85 del Código Tributario para que pueda ser exigible. Establecido lo anterior, el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 4 con sede en Portoviejo debió pronunciarse en el sentido de si el requerimiento que ha sido impugnado reúne o no los requisitos de un acto de determinación tributaria y puede producir efectos jurídicos, antes de pronunciarse sobre las cuestiones relacionadas a los artículos 44, 45 y 47 de la Ley para la Reforma de las Finanzas Públicas o el Art. 34 del Código Tributario que son cuestiones que deben necesariamente vincularse con el acto de determinación tributaria que debe practicarse con arreglo a la ley por ser acto reglado”⁶⁰

“SEXTO.- Para la emisión del acto administrativo, la autoridad competente ha de hacer acopio de información que le sirva para formar su juicio. Al efecto, bien pueden producirse informes de carácter interno, los cuales por si mismos no lesionan el interés legítimo de los administrados”⁶¹

“TERCERO.- El documento que contiene la notificación por diferencias de declaraciones que obra fs. 4 de los autos no constituye una determinación de obligación tributaria. El mismo se contrae a disponer que el actor presente las declaraciones sustitutivas en base a las diferencias que se han detectado. Por lo tanto no le son aplicables las normas que regimentan los actos administrativos de determinación tributaria. (...) QUINTO: ... Las atribuciones contempladas en los artículos 201 y 202 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno en mérito de las cuales se ha emitido el acto administrativo que se impugna, no son diversas, y antes bien se encuadran dentro de las facultades de control que obran en el inciso segundo del Art. 68 indicado. Por lo tanto, los directores regionales, dentro del proceso de desconcentración que se ha instaurado, están facultados, para en su jurisdicción ejercitar tales facultades de control. En consecuencia, no se ha producido incompetencia y mal cabe declarar la nulidad del acto administrativo aludido. SEXTO.- En el caso 139-98, sentencia de 11 de septiembre del 2001, publicada en el Registro Oficial 447 de 6 de noviembre del propio año, esta Sala reconoció que las acciones de impugnación deben proponerse en contra de los actos determinativos de obligación tributaria lo cual no ocurre en este caso en el cual, solo una vez que se efectúe la liquidación por parte de la administración, en los términos que prevé el mencionado Art. 201 del Reglamento, el contribuyente podrá ejercitar la referida acción de impugnación.- Así lo ha determinado esta Sala

⁶⁰ 135-2000, R.O. No. 107 de 19 de junio de 2003

⁶¹ 22-2003, R.O. No. 242 de 30 de diciembre de 2003

en los casos 140-2003, 144-2003 y 160-2003”⁶².

“TERCERO.- El documento que contiene la notificación por diferencias de declaraciones que obra fs. 2 de los autos no constituye una determinación de obligación tributaria. El mismo se contrae a disponer que el actor presente las declaraciones sustitutivas en base a las diferencias que se han detectado. Por lo tanto no le son aplicables las normas que regimentan los actos administrativos de determinación tributaria. CUARTO.- El Art. 68 del Código Tributario se refiere a la facultad determinadora de la Administración Tributaria mediante la cual, en cada caso particular, se establece la cuantía del tributo. Esta facultad, además, comprende otras atinentes al control, cual se desprende del inciso segundo del propio artículo que dice a la letra: “El ejercicio de esta facultad comprende: la verificación, complementación o enmienda de las declaraciones de los contribuyentes o responsables; la composición del tributo correspondiente, cuando se advierta la existencia de hechos imponible, y la adopción de las medidas legales que se estimen convenientes para esa determinación”. Bien puede ocurrir, como en efecto ocurre, que luego de realizado el control mencionado se encuentre que las declaraciones se han efectuado debidamente o inclusive que se debe devolver lo indebida o excesivamente pagado. (...) SEXTO.- En el caso 139-98, sentencia de 11 de septiembre del 2001, publicada en el Registro Oficial 447 de 6 de noviembre del propio año, esta Sala reconoció que las acciones de impugnación deben proponerse en contra de los actos determinativos de obligación tributaria lo cual no ocurre en este caso en el cual, sólo una vez que se efectúe la liquidación por parte de la administración, en los términos que prevé el mencionado Art. 201 del reglamento, el contribuyente podrá ejercitar la referida acción de impugnación”⁶³.

En resumen, según jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia no constituyen actos administrativos los requerimientos de pago de obligaciones en mora, los informes de carácter interno y la notificación de diferencias.

2.4. Citación

Constituye una solemnidad sustancial del procedimiento administrativo o contencioso tributario que de no ejecutarse puede derivar en nulidad del mismo. Para su eficacia requiere que se realice de la forma y medios previstos en la Ley, destacando la identidad clara del demandado o su representante o, la autoridad demandada. Al efecto,

⁶² 106- 200, R.O. No. 561 de 8 de abril de 2005

⁶³ 160-2003, R.O. No. 556 de 1 de abril de 2005

la Sala ha concluido:

“SEXTO.- Al tenor del Art. 166 del Código Tributario es solemnidad sustancial del procedimiento coactivo, entre otras, la citación legal del auto del pago al coactivado. De los antecedentes consignados en el considerando cuarto se desprende que tanto la notificación del título, cuanto la citación con el auto de pago se efectuaron por la prensa sin determinar el nombre del representante legal de la empresa, omisión que indudablemente produce la nulidad del procedimiento coactivo”⁶⁴

“TERCERO.- Según el principio del debido proceso legal, la demanda contencioso tributaria debe citarse, como ordena el Art. 252 del Código Tributario, o sea, a la autoridad demandada o titular del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna, disposición ésta que se ajusta a lo que se indica en el inciso 3ro. del Art. 241 del mismo código, que dice que demandado es esa autoridad a la que se refiere el Art. 252 o el representante del órgano indicado en esta misma disposición legal, que debe estar individualizada en la demanda para cumplir con lo que manda el numeral 4 del Art. 245 del mismo código, que reitera esa condición del demandado, lo cual consta que ha sido expresamente reconocido en la primera providencia dictada por el Magistrado de sustanciación del Tribunal de instancia que ha calificado la demanda como clara y completa y por reunir los requisitos del Art. 245 del Código Tributario. (...) Nada tiene que ver con el caso, para efectos tributarios, que en la demanda se haga solidariamente extensiva la misma a la autoridad del órgano del que emana el acto a quien bien pudo también válidamente dirigirse la demanda en exclusividad, sin que por ello haya dejado de cumplirse o se haya cumplido mal con la solemnidad sustancial 4ta del Art. 355 del Código de Procedimiento Civil, que dice que la demanda debe citarse al demandado o a quien legalmente lo represente”⁶⁵.

2.5. Notificación

Es uno de los elementos que otorga validez al acto. Constituye el momento en que el acto administrativo despliega sus efectos sobre los administrados. Entiéndase que al referirnos a actos administrativos damos por descartado otras actuaciones del órgano administrativo, nos referimos a los actos administrativos relacionados con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, conforme lo dispone el artículo 85 del Código Tributario.

⁶⁴ 115-2001, R.O. No. 14 de 4 de febrero de 2003

⁶⁵ 35-99, R.O. No. 14 de 4 de febrero de 2003

“CUARTO.- [...] Esta Sala también ha sentado jurisprudencia de aplicación obligatoria en el sentido de que la notificación de un acto administrativo, para que surta efectos legales debe realizarse en una de las formas señaladas en el Código Tributario correspondiendo a la administración la prueba de su efectiva realización. En la especie, se observa que la reclamación se presentó el 9 de julio del 2001, fs. 3 del proceso y la resolución de 21 de agosto del 2001 que niega la reclamación formulada por Luis Aníbal Valencia Chang fue notificada el mismo día, fs. 60 a 61. Las notificaciones posteriores de 22 y 23 de agosto del 2001 que obran de fs. 62 fueron innecesarias y carecen de efecto conforme tiene resuelto la Sala en el caso 32-2002. Por consiguiente, si entre el 9 de julio y el 21 de agosto del 2001, fechas de la reclamación y la notificación legal de la resolución, transcurrieron 30 días hábiles exactos, no operó el silencio positivo a favor del reclamante Luis Aníbal Valencia Chang, previsto en el Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas”⁶⁶

“CUARTO: El hecho de que el personero de la empresa haya propuesto tempestivamente la demanda de impugnación en contra de la resolución contenida en el oficio de 29 de junio de 1992, fs. 9 de los autos, demuestra que tuvo conocimiento del mismo. En esa razón no procede analizar si su notificación fue o no realizada en forma”⁶⁷.

“TERCERO.- Es importante para el caso que se ventila, considerar que el reclamo administrativo, de conformidad a lo que establece el Art. 110 del Código Tributario puede proponerse por los contribuyentes, responsables o terceros que se creyeren afectados en todo o en parte por un acto determinativo de obligación tributaria, por una verificación de declaración, por una estimación de oficio o liquidación, dentro del plazo de veinte días contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva. El Banco Popular del Ecuador S.A. a través de su procurador judicial, en el escrito que pretende ser un reclamo manifiesta que la autoridad tributaria “ha resuelto emitir Títulos de Créditos, o Cartas de Pago” los que “no han sido legalmente notificados con un acto administrativo de determinación”. Ello significa que el reclamo evidentemente se adelantó a la propia existencia del acto administrativo a impugnarse, pues conforme a la doctrina y al Art. 85 del Código Tributario todo acto administrativo se notificará a los interesados, siendo ineficaces y hasta cierto punto inexistentes mientras no se realice este acto procesal. En consecuencia no cabía presentarse reclamo de un acto administrativo que todavía no ha sido notificado”⁶⁸

“TERCERO.- La discrepancia se contrae a la fecha en que se realizó la

⁶⁶ 31- 2002, R.O. No. 330 de 7 de mayo de 2004

⁶⁷ 131- 2001, R.O. 390 de 6 de noviembre de 2006; 76-99, R.O. No. 723 de 12 de diciembre de 2002; 93-2000, R.O. No. 601 de 20 de junio de 2002.

⁶⁸ 81- 2003, R.O. No. 331 de 10 de mayo de 2004

notificación de la resolución impugnada. La empresa sostiene que se produjo el 31 de octubre de 1997 en tanto que la administración sustenta que ocurrió el 27 de octubre del mismo año. De fs. 1 a 27 de los autos obra la resolución impugnada. En la misma se observa lo siguiente: Que fue expedida el 21 de octubre de 1997 y que fue notificada el 27 de octubre del mismo año. En la demanda, la parte actora afirma que la resolución fue entregada en el estudio jurídico de su abogado patrocinador el 31 de octubre de 1997 y que, dándose por notificada, el 24 de noviembre del mismo año propuso la demanda de impugnación en esa misma fecha, vale decir el 24 de noviembre de 1997 (fs. 30 de los autos). Es de advertir que en la contestación al recurso de casación la actora modifica su aseveración y no sostiene simplemente que la resolución fue entregada en el estudio jurídico, sino que la resolución fue notificada el 31 de octubre mencionado (párrafo cuarto de la página segunda del escrito de contestación al recurso de casación, fs. 8 del cuaderno de casación). Las aseveraciones de la empresa respecto de la fecha en que se efectuó la notificación son contradictorias y por ello, no cabe hacer mérito de la prueba actuada tendiente a desvirtuar que tal diligencia se efectuó el 27 de octubre de 1997, según obra en la copia certificada de la resolución impugnada, particular que antes se deja anotado. Desde el 12 de mayo de 1997 en que se propuso la reclamación, hasta el 27 de octubre del mismo año en que se notificó la resolución impugnada no transcurrieron los ciento veinte días que prevé el Art. 21 de la Ley 05 ni se produjo el silencio administrativo positivo”⁶⁹

La notificación, entendida como el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales⁷⁰ se constituye en el medio por el cual los distintos actos administrativos se ponen en conocimiento de sus destinatarios, a más de la publicación que es también una modalidad de comunicación; diferenciándose una de otra en que, la primera se corresponde con actos administrativos particulares y, la segunda con destinatario general. Su falta produce la ineficacia del acto, no su nulidad, conforme lo ha reconocido la jurisprudencia fiscal en varios casos⁷¹.

Aún siendo independientes del acto administrativo notificado o publicado son

⁶⁹ 70-2001, R.O. No. 394 de 10 de noviembre de 2006

⁷⁰ Art. 105 del Código Tributario

⁷¹ 27-2005 RO 398 de 16 de noviembre de 2006, 39-2002 RO 96 de 4 de junio de 2003, 30-2002 RO 56 7 de abril de 2003.

componentes determinantes de su eficacia que pueden desembocar en su inexistencia⁷² considerando que esta actuación obliga a sus destinatarios y comienza a surtir sus efectos a partir del día siguiente de producida. En este contexto, cabe referirse a dos posibles situaciones que pudieren presentarse: la primera de ellas es que la notificación no se produzca, con lo cual, el acto no empieza a surtir efectos legales ni adquiere firmeza; y la segunda, es que adolezca de vicios, consiguientemente, debe declararse nula.

Si bien el Código Tributario permite distintas formas de notificación -en persona, por boleta, correo certificado o por servicios de mensajería, por la prensa, por oficio, casilla judicial, correspondencia postal, constancia administrativa, en el establecimiento de la persona jurídica y, por correo electrónico- no es menos cierto que corresponde a la Administración Tributaria probar su efectiva realización⁷³, dejando constancia de la recepción por el interesado o su representante, fecha, identidad y contenido del acto notificado, caso en el cual estamos frente a la notificación expresa debidamente comprobada; no así, entratándose de la notificación tácita que opera cuando no habiéndose verificado notificación alguna, la persona a quien ha debido notificarse una actuación efectúe cualquier acto o gestión por escrito que demuestre inequívocamente su conocimiento, caso en el cual se considerará como fecha de la notificación aquella en que la persona que debía ser notificada ejerza el respectivo acto o gestión. Sobre tal hecho existe jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia expresada en varios fallos⁷⁴.

Como consecuencia de lo anotado, debemos entender que la boleta de

⁷² 62-96, R.O. No. 339 de 4 de junio de 2001; 81-2003, R.O. No. 331 de 10 de mayo de 2004

⁷³ 74-99, R.O. No. 480 de 24 de diciembre de 2001, 31-2002, R.O. No. 330 de 7 de mayo de 2004.

⁷⁴ 93-2000, R.O. No. 601 de 20 de junio de 2002, 76-99, R.O. No. 723 de 12 de diciembre de 2002 y, 131-2001, R.O. No. 390 de 6 de noviembre de 2006.

notificación es un instrumento público, y que por lo tanto, no puede enervársela con una actuación de Notario⁷⁵. Pudiere ocurrir que la notificación se realice en lugar distinto del señalado, verbigracia, en otro casillero judicial, de ser así, se considerará como no realizada. No obstante, la jurisprudencia no ha encontrado causal de invalidación en el hecho de haberse verificado en lugar distinto siempre que, haya sido efectiva y que el notificado actúe en consecuencia. Producido esta actuación, se concreta el fin de la notificación y la integración del acto administrativo.

2.6. Motivación

La motivación es una exigencia del Estado Constitucional de Derecho⁷⁶ por ser un elemento esencial del acto que le provee de la correcta interpretación de su sentido y alcance; la constituyen los fundamentos de hecho y de derecho que dan origen al acto. Es la parte auténtica, satisfactoria y “considerativa” con que la administración tributaria sostiene la legitimidad y oportunidad de su decisión.

La motivación es obligatoria en la expedición de todos los actos, de ella solo pueden prescindirse en los actos tácitos en los cuales no existe manifestación de voluntad. En la considerativa, se analizan asuntos que tocan a los hechos y al derecho. Al analizarlos, el fallo consigna aquellos hechos que se tienen por probados y aquellos puntos de derecho que quedan aceptados. En esta última parte aparece la interpretación y aplicación que se conceptúa son las apropiadas y en consecuencia las que han de

⁷⁵ 30-2002 R.O. No. 56 de 7 de abril de 2003; 36-2002 R.O. No. 168 de 12 de septiembre de 2003; 38-2002 R.O. No. 241 de 29 de diciembre de 2003

⁷⁶ Previo a la expedición de la Constitución de la República del Ecuador no era requisito la motivación de los actos administrativos, sobre ello, precisamente se refieren los fallos 64-2000 y 30-2001, R.O. No. 95 de 3 de junio de 2003.

prevalecer para lo posterior⁷⁷.

La emisión del acto administrativo debe basarse en hechos ciertos y verdaderos que en determinado momento constituirán una guía para la interpretación del acto y un medio de prueba de la intencionalidad administrativa, de no ser así, se estaría incurriendo en vicios de forma y de arbitrariedad pero no de nulidad puesto que, la falta de motivación de los actos administrativos conciernen a su contenido y no a la incompetencia o vicios de procedimiento. Así lo demuestra el fallo 170-2004, RO 45 de 19 de marzo de 2007 y demás jurisprudencia de la Sala de lo Fiscal⁷⁸.

“TERCERO.- En conformidad al Art. 132 del Código Tributario, 139 de la codificación, los actos administrativos se consideran nulos por vicios de competencia y por vicios de procedimiento si los mismos hubieren causado indefensión o hubieren influido en la decisión del reclamo. Otra cuestión, es la referente a la motivación de los actos administrativos, prevista en los artículos 24 numeral 13 de la Constitución y 81 y 101 numeral 2 del Código Tributario, 103 numeral 2 de la codificación. Cuando no se cumple la motivación, el acto de que se trate no presta mérito”.

El acto que no ha sido motivado no presta mérito alguno y, excepcionalmente puede subsanarse por medio de una motivación ulterior suficientemente razonada y desarrollada. En síntesis, la motivación –por regla general- no puede sanearse, sin perjuicio –excepción- que el acto sea tardíamente motivado y saneado, conforme lo han resuelto los fallos 47-93, RO 679 8 de octubre 2002 y, 130-2000 RO 53 de 2 abril de 2003. No creemos que la motivación sea exigible sólo de los actos que afectan derechos o intereses de los administrados, resuelvan recursos, etc., como sostiene alguna doctrina restrictiva⁷⁹; todos los actos administrativos necesitan ser motivados. Además que las

⁷⁷ José Vicente Troya Jaramillo, El Recurso de Casación en Materia Tributaria

⁷⁸ 172-2004, 173-2004, 176-2004, 177-2004, RO 45 de 19 de marzo de 2007, 162-2004 RO 43 de 16 de marzo de 2007 y, 222-2004 RO 122 de 9 de julio de 2007

⁷⁹ Doctrina que establece que la motivación no es obligatoria para los actos normativos ni de contenido general, en contraposición a la que considera que todos los actos administrativos deben ser notificados.

normas constitucionales y legales mencionadas a lo largo de este trabajo, así lo establecen, a la que debemos agregar la del artículo 4 del Reglamento para el control de la discrecionalidad en los actos de la Administración Pública expedido mediante Decreto No. 3179:

“De la motivación.- Siempre que la administración dicte actos administrativos es requisito indispensable que motive su decisión, en los términos de la Constitución y este reglamento.

La motivación no es un requisito de carácter meramente formal, sino que lo es de fondo e indispensable, porque sólo a través de los motivos pueden los interesados conocer las razones que justifican el acto, porque son necesarios para que pueda controlarse la actividad de la administración, y porque sólo expresándolos puede el interesado dirigir contra el acto las alegaciones y pruebas que correspondan según lo que resulte de dicha motivación que, si se omite, puede generar la arbitrariedad e indefensión prohibidas por la Constitución.

La motivación se constituye como la necesaria justificación de la discrecionalidad reglada administrativa, que opera en un contexto diferente al de la propia decisión. Aquella será atacable en materialidad a través de la desviación de poder o la falta de causa del acto administrativo, pero en el caso de los actos discrecionales encontrará su principal instrumento de control en la justificación, precisamente por la atenuación de la posible fiscalización sobre los otros elementos del acto administrativo.

Efectivamente, el artículo 77 literal 1) de la Constitución ordena que las resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá motivación si en la resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se considerarán nulos. Las servidoras o servidores responsables serán sancionados. De igual forma, la Ley de Modernización en su artículo 31, exige la motivación para todos los actos emanados de los órganos del Estado, además de establecer la obligatoriedad de indicar los presupuestos de hecho y las razones jurídicas que han determinado la decisión del órgano, en relación con los resultados del procedimiento previo. Asimismo, el Código Tributario (Art. 81) determina que todos los actos administrativos serán

motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

La motivación va más allá de la enunciación de normas, constituye la declaración de las circunstancias o presupuestos que llevaron a la emanación del acto, sin pretexto de silencio, oscuridad o insuficiencia de los preceptos legales aplicables al caso, conforme lo dispuesto por el ERJAFE en el numeral 4 del artículo 156.

2.7. Nulidad y convalidación

Es de conocimiento general que la teoría del derecho establece dos tipos de nulidad, fácilmente aplicables al acto administrativo por proceder de un poder público, a saber: absoluta o de pleno derecho y, relativa.

La nulidad absoluta genera total ineficacia del acto administrativo, de manera inmediata y general, con la característica que no es sanable. Se origina por sí misma y cabe oponerla en contra o a favor de cualquiera, como sanción aplicable a los actos ilegales, además por el principio de autotutela de que goza la administración. Al efecto, en el fallo 38-93, R.O. No. 506 de 31 de enero del 2002, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia dispuso precisamente sobre la imposibilidad de convalidación del acto nulo:

“TERCERO.- Si bien el Art. 85 del Código Tributario, vigente en la actualidad como también lo estuvo a la época del acto administrativo de determinación (noviembre de 1976), dispone que: “Todo acto administrativo relacionado con la determinación de obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los

peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código.- El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación”; la norma transcrita debe ser analizada y aplicada en su real contenido; efectivamente, ella ordena en forma indiscutible que todo acto de la administración que tenga por objeto, entre otros, la determinación de obligaciones tributarias debe ser previamente notificada a quien pueda afectarla directamente y su cumplimiento sanciona, no con **nulidad per se**, del acto no notificado, como sostiene el recurrente, sino con su **eficacia**. Se hace necesario, por tanto, distinguir estos dos conceptos: **La nulidad**, al menos cuando ella es absoluta y por tanto no puede convalidar, afecta a la existencia misma del acto, a tal punto que el acto absolutamente nulo, no solo que no puede convalidar sino que jurídicamente no existió y por ende no produjo efecto alguno y las cosas deben volver a su estado inicial; en cambio **la ineficacia** de un acto administrativo no afecta a su existencia misma, sino solo al efecto que está llamado a producir. El acto ineficaz existe pero los efectos del mismo no se pueden dar sino en la medida en que el afectado lo convalide mediante su voluntaria aceptación de intervención”.

Bocanegra, sobre este tema, nos dice lo siguiente:

“Si, con las cautelas debidas, puede decirse que, en el Derecho privado, un particular perjudicado por un acto nulo puede adoptar, en principio, una posición pasiva ante el mismo, esto es, puede sencillamente ignorarlo, ya que sólo podrá ejecutarse en su contra el acto viciado a través de una resolución judicial, en cuyo ámbito la nulidad podrá ser alegada y depurada, en el Derecho Administrativo, por el contrario, el órgano autor de un acto nulo de pleno derecho puede ejecutarlo directamente, por sí mismo, sin auxilio judicial alguno, y empleando, incluso, en su caso, una amplia gama de medios de ejecución forzosa... Así pues, aunque el acto nulo sea ineficaz y no obligue a nadie a su cumplimiento, el particular deberá impugnarlo para evitar que la Administración haga uso de sus poderes de ejecución de oficio e imponga su contenido en la realidad por la vía de los hechos, lo que no significa, en absoluto, como se ha notado, que el acto nulo sea eficaz, sino, sencillamente que, con frecuencia, resulta preciso salir al paso de la pura vía de hecho en que la ejecución de un acto nulo de pleno derecho se convierte.⁸⁰

La nulidad de un acto administrativo produce distintos efectos jurídicos, entre ellos: su ineficacia, la recurrencia en cualquier tiempo ante los órganos judiciales,

⁸⁰ Raúl Bocanegra Sierra, Lecciones sobre el acto administrativo, tercera edición. Thomson Civitas, 2006, Pág. 179.

insubsanabilidad del vicio de nulidad y, su correspondiente declaración de nulidad. La nulidad absoluta a más de abarcar elementos como el objeto, licitud, competencia, etc., debe incluir un examen de los requisitos esenciales que pudieren disponer leyes especiales.

La convalidación considerada como la operación de la administración consistente en la expedición de un nuevo acto que consolide su eficacia y subsane el acto inválido sólo procede respecto de los actos de nulidad relativa, por parte del mismo órgano que los dictó.

El Código Tributario distingue con claridad la nulidad de los actos y procedimientos administrativos y la nulidad del proceso contencioso-tributario. En ese sentido, los fallos 61-99 RO 600 de 19 de junio de 2002 y, 164-2004, R.O. 397 de 15 de noviembre de 2006, disponen:

“CUARTO: En conformidad con el Art. 272 de la Codificación del Código Tributario a menester diferenciar entre la nulidad de los actos administrativos que es de carácter material de la que se refiere al juicio contencioso que es de carácter procesal. Para que ocurra lo primero deben darse las situaciones previstas en el Art. 139 de la codificación, las que conciernen a la falta de competencia o a errores de procedimiento que hayan obstado el derecho de defensa o que hubieren influido en la decisión del reclamo. Para lo segundo deben darse las situaciones previstas en el Art. 346 de la Codificación del Código de Procedimiento Civil, norma de aplicación supletoria a falta de disposición expresa que obre en el Código Tributario. La nulidad de los actos administrativos no conlleva la nulidad del procedimiento como equivocadamente se sostiene en el auto recurrido”

Asimismo, existe el criterio que la nulidad debe ser declarada en sentencia de mérito, de oficio o a petición de parte, siendo necesario que haya influido en la decisión del asunto o de la causa, respectivamente⁸¹:

⁸¹ 143-98, R.O. No. 487 de 4 de enero de 2002; 64-2004, RO 559 de 6 de abril de 2005; 81-98, RO 167 de 11 de septiembre de 2003; 39-99 RO 635 de 7 de agosto de 2002; 7-99 RO 600 de 19 de junio de

“CUARTO.- En lo referente al Código Civil, la primera referencia radica en el hecho de que en ningún caso se puede declarar válido el acto que la ley declara nulo, y la otra referencia en cuanto a los actos absolutamente nulos no pueden producir efectos jurídicos de ninguna naturaleza. [...] SÉPTIMO.- Además, es pertinente considerar el texto del artículo 132 del Código Tributario, que permite la declaratoria de la nulidad de los actos, que puede ser de oficio o a petición de parte, al haberse demostrado la existencia de vicio, sea de competencia o de procedimiento, siendo por ello dable la interposición del recurso como en este caso para subsanar las deficiencias detectadas”.

“CUARTO: [...] Con todo, débese considerar que la nulidad por vicios de procedimiento, que podría ser la aplicable al caso presente, cabe declararla únicamente cuando cause indefensión o incida en la decisión del asunto, lo que no ha sucedido. Por ello deniérgase la solicitud de nulidad en mención”

“TERCERO: El Art. 132 del Código Tributario estatuye que se declarará de oficio o a petición de parte la nulidad de los actos administrativos por vicios de competencia o de procedimiento. Para que ocurra lo segundo debe haberse obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.

Conforme indicamos anteriormente respecto de la importancia de la notificación, es menester recordar que su falta no produce nulidad pero si ineficacia. Al efecto, se ha dicho lo siguiente⁸²:

“TERCERO: [...] Una resolución se entiende conocida por el contribuyente, y por ende, eficaz, únicamente desde su notificación al amparo del inciso segundo del Art. 85 del propio código, que prevé que el acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación, como la ha resuelto esta Sala en los recursos 30-2002 (Registro Oficial 56 de 7 de abril del 2003) y 39-2002 (Registro oficial 96 de 4 de junio del 2003). Es así que, desde la fecha en que se completó el reclamo administrativo, hasta el 17 de octubre del 2001 en que se notificó con la resolución s/n del Gerente del Primer Distrito de la CAE que lo niega, transcurrieron en exceso los veinte días que prescribe el Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas más los cinco días de prueba conferidos por el Gerente Distrital mediante providencia de 11 de septiembre del 2001, por lo cual, había operado el silencio positivo a favor de la empresa actora”

Si la nulidad se produce por omisión de solemnidades, es preciso que éstas hayan

2002; 8-98 RO 542 de 26 de marzo de 2002.

⁸² Recursos 27-2005, R.O. No. 398 de 16 de noviembre de 2006; 39-2002 RO 96 de 4 de junio de 2003; 30-2002 RO 56 de 7 de abril de 2003; 75-2000 RO 543 de 27 de marzo de 2002, 38-93 RO 506 de 31 de enero de 2002.

podido influir en la decisión de la causa. En este caso, debemos remitirnos a las normas supletorias del Código de Procedimiento Civil, que a su vez señala la existencia de nulidad por vicios de competencia, falta de citación con la demanda, falta de prueba o de notificación y en general por vicios de trámite relevantes cuya omisión impida ser instrumento de administración de justicia. La imposibilidad de subsanación se sustenta en la sujeción a la ley sobre todo, al principio de legalidad manifiesta en la Constitución que impide a las autoridades administrativas y judiciales apartarse del ordenamiento jurídico.

En síntesis, las consecuencias de la nulidad implican: por una parte, imposibilidad jurídica de convalidación e ineficacia; y, posibilidad de impugnación; y, por otra parte, declaratoria de nulidad de oficio sin perjuicio de que medie petición de parte interesada.

2.8. Caducidad y prescripción

El Código Tributario mantiene normas expresas de regulación de la caducidad y prescripción, así como sus plazos de extinción; además que existe numerosa jurisprudencia que, pasaremos analizar.

En efecto, sobre la caducidad cabe conocer que la Sala de lo Fiscal en varios fallos⁸³ concluyó que sólo puede ser analizada si se ha reconocido la competencia de la autoridad administrativa. Por otra parte, conocidos los plazos de operación señalados en el artículo 94 del Código de la materia, la Sala ha fallado de la siguiente manera⁸⁴:

⁸³ 170-2003 RO 406 de 28 de noviembre de 2006, 177-2003 RO 427 de 23 de septiembre de 2004, 86-2003 RO 312 de 13 de abril de 2004,

⁸⁴ Recursos 67-2001, R.O. No. 55 de 4 de abril de 2003 (47-93 RO 679 de 8 de octubre de 2002, 139-98 RO 447 de 6 de noviembre de 2001, 64-2001 RO 265 de 3 de febrero de 2004, 67-2001 SRO 55 de 4 de abril de 2003).

“CUARTO.- De acuerdo con lo resuelto por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia en sus resoluciones, especialmente en los Nros. 89-97 de 11 de noviembre de 1999, publicada en el Registro Oficial No. 43 de 24 de marzo de 2000; 25-95 de diciembre de 1995, publicada en el Registro Oficial 888 de 22 de febrero de 1996; 20-97 de 23 de marzo de 1999, publicada en el Registro Oficial No. 183 de 25 de 1999, la fecha desde la que corre la caducidad es la señalada en el Art. 94 del Código Tributario, es decir, tres años contados desde la respectiva declaración efectuada por el contribuyente hasta la fecha en que se le haya notificado legalmente con la orden de determinación tributaria. Si ésta no se inicia o se suspende por quince días, no corre la suspensión del plazo de caducidad”.

Respecto de la prescripción, si bien el Código Tributario señala los plazos para que opere, no ha lugar mientras se discuta a nivel administrativo la determinación de la obligación tributaria⁸⁵:

“CUARTO.- Respecto a la alegación de que la sentencia de 12 de mayo del 2004 ha inobservado las normas contenidas en los varios artículos del Código Tributario señalados por la recurrente, cabe señalar lo siguiente: la prescripción de la obligación tributaria se produce de conformidad con lo establecido en el Art. 55 de la Codificación del Código Tributario (antes 54) en el plazo de cinco años, contados desde la fecha en que fueron exigibles; y, en siete años, desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resulta incompleta o si no se la hubiere presentado. De conformidad con la Resolución No. 7 del ex Tribunal Fiscal de la República publicada en el Registro Oficial No. 14 de 30 de agosto de 1979, citada en la sentencia recurrida, la prescripción no opera cuando se encuentra discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria. [...] La tesis de que la prescripción se suspende en las circunstancias mencionadas, ha sido aceptada de modo reiterado por esta Sala, entre otros, en los recursos 97-97, sentencia publicada en el Registro Oficial 443 de 15 de octubre del 2004; 35-98, sentencia publicada en el Registro Oficial 635 de 7 de agosto del 2002, y 33-99, sentencia publicada en el Registro Oficial 679 de 8 de octubre del 2002, los cuales constituyen precedente jurisprudencial obligatorio en conformidad con el Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, por lo que cabía, como en efecto ha ocurrido, que la Sala juzgadora la aplicara al caso presente. Por ende, a la fecha en que se expidió el auto de pago 30 de diciembre de 1999, aún no se había producido la prescripción de las obligaciones tributarias a cargo de la empresa actora, como bien lo ha reconocido la Sala juzgadora en la sentencia recurrida”.

Asimismo, la prescripción ocurre sin que sea preciso que la Administración se

⁸⁵

Fallo 143-2004, R. O. No. 43 de 16 de marzo del 2007

haya pronunciado previamente en un acto administrativo⁸⁶, lo cual es importante si consideramos que los plazos de operación se encuentran definidos y deben cumplirse sin consideración a la expedición de actos de la administración. El fallo 183-2004, R.O. No. 397 de 15 de noviembre del 2006 ha concluido:

“CUARTO: El Art. 54 del Código Tributario, entonces vigente, prevé que la prescripción opera en cinco años desde que las obligaciones son exigibles y en siete años desde que debió presentarse la declaración y no se la presentó o si resultase incompleta. El Art. 55 del indicado código estatuye que se interrumpe la prescripción por la citación con el auto de pago o por el reconocimiento expreso o tácito de las obligaciones tributarias. El levantamiento de actas de fiscalizaciones y en general determinaciones tributarias y su notificación; la emisión de títulos de crédito y su notificación, no interrumpe la prescripción. QUINTO: Cuando se solicitó la declaratoria de prescripción, había decurrido respecto de todas las obligaciones, el plazo de cinco años desde que fueron exigibles, sin que se hubiese interrumpido la prescripción. Esta Sala ha sentado jurisprudencia en el sentido de que para que se considere una declaración incompleta debe existir el ocultamiento de un rubro, pues, de otra manera, cualquier inexactitud produciría el efecto de que la prescripción sea de siete y no de cinco años”.

Sobre esto último, la sentencia 227-2004, R.O. No. 45 de 19 de marzo de 2007 ha señalado:

“QUINTO: [...] Esta Sala, en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio en los términos del Art. 19 de la Ley de Casación, ha reconocido que una declaración es incompleta cuando existe ocultación de un rubro y no por omisiones o inexactitudes de rubros (Recursos 64-2001, R.O. 265, martes 3 de febrero del 2004; 69-2002, R.O. 117, jueves 3 de julio del 2002; 164-2003, R.O. 556, viernes 1 de abril del 2005) pues sostener lo contrario llevaría a la absoluta afirmación de que toda prescripción es de siete años”.

Es común la confusión entre caducidad y prescripción, en tal sentido, la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia acertadamente ha establecido la diferencia entre las mismas, en los siguientes términos⁸⁷:

⁸⁶ 84-2001 SRO 55 de 4 de abril de 2003, 16-2002 RO 56 de 7 de abril de 2003
⁸⁷ 227-2004, R.O. 45 de 19 de marzo del 2007:

“QUINTO.- Con relación a la excepción 5 del Art. 213 del Código Tributario, relativa a la extinción total o parcial de la obligación tributaria, es preciso distinguir entre la prescripción alegada por el recurrente en la letra a) del numeral 1.1. de su escrito de excepciones, y la caducidad de la facultad determinadora, a la que se refiere en la letra b). La prescripción es una forma de extinguir las obligaciones tributarias, mientras que la caducidad es la preclusión del tiempo con el que cuenta la Administración Tributaria para ejercer su facultad determinadora a través de las verificaciones y reliquidaciones que creyere del caso. Es decir que, al prescribir la obligación tributaria, ésta se extingue y con ella, la administración pierde su facultad para cobrarla o recaudarla, mientras que con la caducidad, la administración se ve impedida de realizar determinaciones o verificaciones, según corresponda. La prescripción, como forma de extinguir las obligaciones, es una causa para la interrupción del proceso coactivo que se inicia para recaudarlas, lo que no ocurre con la caducidad, con relación a la prescripción alegada [...]”.

De lo indicado, podemos concluir que, la prescripción se produce por falta de ejercicio de un derecho durante un período de tiempo. Su consecuencia es la extinción de la obligación que beneficia a todos los obligados al pago. Puede interrumpirse iniciándose el cómputo del plazo desde el principio. La prescripción se cuenta desde el día siguiente al de la notificación legal con la determinación; más en el caso de la caducidad, ésta empieza a correr desde el día siguiente al que debió presentarse la declaración o debió realizarse la liquidación legal. La caducidad es automática y puede operar de oficio; la prescripción ha de ser alegada.

En resumen, caduca la facultad administrativa para realizar determinaciones, prescribe las obligaciones tributarias.

2.9. Resoluciones administrativas

Las Resoluciones son los actos administrativos como formas de expresión de la voluntad de la administración que crea efectos jurídicos directos e inmediatos. Son – aunque no el único- el tipo más característico de acto administrativo, por ser considerado como definitivo que pone fin a un expediente y, por ende, prevalece sobre

los actos administrativos iniciales. En efecto, los fallos transcritos a continuación en la parte que nos interesa, así lo han confirmado:

“QUINTO.- [...] Por razones de elemental lógica se ha de entender que las resoluciones y las presunciones de que éstas gozan y que son propias de la Resolución No. 056 de 17 de diciembre de 1996, prevalecen sobre los actos de determinación iniciales, en la especie, sobre la del convenio sin número celebrado el 29 de diciembre de 1995”⁸⁸.

“OCTAVO: También es del caso señalar que el numeral 2 del Art. 132 del Código Tributario determina como causal de nulidad de los actos administrativos, el que hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimientos o las formalidades que la ley prescribe, siempre que hayan obstado el derecho a la defensa o que la emisión hubiere influido en la decisión del reclamo, causal que la Sala estima aplicable al caso, por cuanto el convenio tributario tal como consta del proceso se ha celebrado con claro incumplimiento de las formalidades que la ley prescribe, lo cual, indudablemente, ha influido en la decisión del mismo y por tanto, la sentencia recurrida al no haberlo así establecido ha dejado de aplicar esta norma que es pertinente al caso. NOVENO.- De conformidad con el numeral 1 del Art. 189 del Código Tributario, la autoridad tributaria estaba facultada a proceder, como lo ha hecho, a la revisión del convenio tributario, al estimar que el mismo ha sido celebrado con evidentes errores de hecho y de derecho que, quedan señalados y con violación de las expresas disposiciones legales que también se indican, correspondiéndole por tanto al actor en acatamiento a lo que preceptúa el Art. 273 del Código Tributario, demostrar que si se cumplieron todos y cada uno de los requisitos y formalidades exigidos para su legal otorgamiento, ya que la administración como consta de autos y lo sostienen también el Procurador Tributario al ser citado con la correspondiente demanda, negó simplemente los fundamentos de hecho y de derecho de la misma, por lo cual la carga de la prueba le correspondía al impugnante de la resolución y no a la administración, que simplemente la negó. La sentencia del Tribunal Fiscal también viola esta disposición legal”⁸⁹.

2.10. Silencio administrativo

Del vínculo jurídico existente entre la administración tributaria y los administrados se derivan un sinnúmero de obligaciones y derechos recíprocos, que determinan ciertas actuaciones. No obstante, puede ocurrir lo contrario, es decir,

⁸⁸ 8-98, R.O. No. 542 de 26 de marzo del 2002:

⁸⁹ 7-99, R.O. No. 600 de 19 de junio del 2002:

omisiones. Omisiones estas que implican un análisis ético- jurídico por el valor que tiene para los administrados el pronunciamiento de la administración y, los efectos que produce su abstención, traducidos en la violación de un deber de acción, atentatorios a la eficacia y eficiencia administrativa⁹⁰ y, la consecuente infracción a la ley, considerando que es su deber y obligación, como se señala en el siguiente fallo⁹¹:

“TERCERO: [...] Esta Sala de lo Fiscal tiene sentada jurisprudencia en el sentido de que la aceptación tácita es una cuestión que atañe al orden y al derecho público por lo que se la debe declarar de oficio aún sin mediar petición de parte y aplicando el Art. 288 del Código Tributario respecto de la obligación del Juez de suplir las omisiones que las partes incurran sobre asuntos de derecho como consta en los fallos Nros. 31-99 de 5 de junio de 2002 y 55-2000 de 29 de mayo de 2002, ambos publicados en el Registro Oficial 635 de agosto 7 de 2002; 66-2001 de 14 de marzo de 2002, Registro Oficial 637 de 9 de agosto de 2002 y 132-2001 de 28 de agosto de 2002, Registro Oficial 693 de 29 de octubre de 2002. Además mediante fallo 4-97 de 30 de junio de 1999, publicado en el Registro Oficial 272 de 8 de septiembre de 1999 esta Sala ha reconocido que no existe término o plazo para intentar acción contenciosa ante los tribunales distritales de lo Fiscal por silencio administrativo positivo, que es precisamente lo que reconoce el Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 en la sentencia recurrida al reconocer la aceptación tácita de los reclamos iniciales. No pudo en consecuencia el Tribunal indicado violar, como en efecto no ha violado o dejado de aplicar ninguna de las disposiciones legales mencionadas en el escrito de recurso”. En concordancia, el fallo 37-2001, R.O. No. 680 de 10 de octubre del 2002:

“TERCERO: El Art. 21 de la Ley 05, ante la falta de pronunciamiento de la administración respecto de peticiones, reclamaciones o recursos, sin condicionamiento o cualificación alguna, simple y llanamente prevé que el silencio equivale a aceptación de las pretensiones de los particulares, e inclusive determina que el funcionario por cuya culpa se origina semejante situación es responsable de la misma. Habiéndose producido en este caso el silencio de la administración, según reiterada jurisprudencia de esta Sala, salvo los casos de revisión y consultas, procede que se reconozca que existe aceptación tácita en los términos de la norma mencionada. No cabe, de otro

⁹⁰ En una formulación amplia la eficacia supondría la idoneidad de los medios empleados en relación a los fines perseguidos, es decir, que atiende al resultado de la actividad. En cambio, la eficiencia implicaría que en igualdad de medios idóneos se utiliza al que menos costes genere. La eficiencia sería por consiguiente, una especie de la eficacia. Es decir, aquella eficacia que se consigue al menor coste posible. La falta de celeridad en la actuación administrativa atenta contra estos postulados. Vicenc Aguado I Cudolá, Silencio administrativo e inactividad, Madrid, Marcial Pons, 2001, Pág. 35.

Sobre lo mismo, la Constitución del Ecuador en el art. 227 dispone que: “La administración pública constituye un servicio a la colectividad que se rige por los principios de eficacia, eficiencia, calidad, jerarquía, desconcentración, descentralización, coordinación, participación, planificación, transparencia y evaluación”.

⁹¹ 23-2002, R.O. No. 167 de 11 de septiembre de 2003:

lado, confundir este efecto con la institución de la exoneración regulada expresamente por el Código Tributario”.

A partir de la expedición de la Ley de Modernización del Estado se transforma el régimen jurídico vigente a la fecha en una nueva categoría que concede efectos positivos al silencio de la administración, transformando notablemente la situación jurídica material del particular administrado que se hace acreedor de los efectos previstos por la ley, sin esperar la expresión de la voluntad de la administración por mayor plazo del previsto que, por cierto, en el tema tributario se extiende a ciento veinte días.

La Constitución del Ecuador (Art. 66 numeral 23) consagra el derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. De igual forma, el artículo 132 del Código Tributario señala que:

“... Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa”.

En forma concordante, el artículo 134 *ibídem* dispone:

“... En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno”.

Complementando las disposiciones legales mencionadas, la Sala a través de varios

fallos⁹², ha dispuesto la aceptación tácita por silencio administrativo:

“QUINTO.- Al no haberse expedido resolución dentro de los 120 días que prevé el Art. 21 de la Ley 05 se ha producido el silencio administrativo positivo en beneficio de la empresa”.

Así como, la disposición de que el reconocimiento del silencio administrativo es mandatorio sin condicionamiento, incondicional y que no admite condicionamiento alguno⁹³:

“TERCERO: Esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia tiene sentada jurisprudencia de aplicación obligatoria para los tribunales distritales y para las administraciones tributarias de toda clase, conforme al Art. 19 de la Ley de Casación, según el cual, como se manifiesta en el fallo No. 104-2002 de 16 de junio del 2003 que en materia aduanera no existe ninguna condición que permita considerar para el caso de silencio administrativo ninguna interrupción del plazo establecido en el Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas en vigencia que es incondicional. En igual sentido, añadiendo que no cabe aceptarse enunciados que riñen con el texto de la ley, que acepta el silencio administrativo positivo por los siguientes fallos emitidos por esta misma Sala: 103/2002 de 6 de mayo del 2003, publicado en el Registro Oficial No. 107 d 19 de junio del 2003; 38/96 de 29 de enero de 1997, publicado en el Registro Oficial No. 39 de 8 de abril de 1997; 31/96 de 24 de junio de 1998, publicado en el Registro Oficial No. 378 de 7 de agosto de 1978; 44/96 de 19 de mayo de 1977. La sentencia de la que recurre ha aplicado en debida forma la Ley Orgánica de Aduanas y la jurisprudencia existente”.

En resumen, el silencio administrativo es la falta de pronunciamiento de la administración referente a las solicitudes o reclamos presentados por los particulares administrados. Sus efectos nacen de la ley con carácter de autónomo por ser un verdadero acto administrativo, conforme lo sostiene la Sala:

“TERCERO: [...] Bien lo ha dicho esta misma Sala que el derecho que se establece como consecuencia del silencio administrativo es un derecho

⁹² 150-2003, R.O. 405 de 24 de agosto del 2004 (cuyo texto es el transcrito), 146-2004 RO 392 de 8 de noviembre de 2006, 55-2004 RO 559 de 6 de abril de 2005, 158-2003 RO 556 de 1 de abril de 2005, 104 2001 RO 402 de 23 de noviembre de 2006, 81-2002 RO 169 de 15 de septiembre de 2003

⁹³ 36-2003, R.O. No. 311 de 12 de abril del 2004:

autónomo que nada tiene que ver con los hechos o circunstancias anteriores a su origen, a la que ni siquiera afecta una resolución negativa posterior al término que la ley establece para dar contestación a un reclamo, por lo cual, la acción que se endereza ante el órgano jurisdiccional no está dirigida a que se declare el derecho, el cual se encuentra firme, sino a que dicho órgano disponga su ejecución inmediata, de tal forma que una acción de esta clase no da origen a un proceso de conocimiento sino a uno de ejecución, pues este efecto positivo del silencio administrativo, no es una presunción de hecho que admite prueba en contrario, sino más bien, una presunción de derecho que da origen a una acción autónoma”⁹⁴

“TERCERO: [...] Ha sostenido también esta Sala que el ordenamiento jurídico en vigencia contiene medidas para que en los supuestos de pasividad de la administración, el administrado no quede indefenso, ya que al ser obligación de la administración dictar resolución expresa, su inactividad no puede ser indefinida ni causar perjuicio al administrado; es por eso que el rigor del silencio administrativo positivo sustituye a la técnica de autorización o aprobación de lo pedido y no resuelto dentro del plazo legalmente otorgado, pasado el cual, lo pedido por el requirente se entiende otorgado, por lo que puede decir del silencio administrativo positivo que es un verdadero acto administrativo, equivalente a la aprobación o autorización a la que sustituye legalmente como viene entendiendo la jurisprudencia que considera además que si la administración no actúa con la debida diligencia queda vinculada en términos estrictos de la misma manera que su hubiere dictado una resolución favorable”.

Como el silencio administrativo, se constituye en un acto creado a partir de una omisión; es pues, un acto presunto que trata de sustituir la declaración de voluntad que por ley le correspondía a la administración por el criterio de resolución que la misma establece, es decir, la aceptación de lo requerido. Aquel efecto legal se lleva a cabo independientemente de la tardía y posterior resolución de la administración. La única forma jurídica posible de dejarle sin efecto es acudiendo a la instancia contencioso administrativa mediante el recurso de lesividad⁹⁵.

⁹⁴ 73-2003, R.O. No. 330 de 7 de mayo del 2004; 221-04, R.O. No. 76 de 5 de agosto del 2005 (57-2001 y 33-2001 RO 53 de 2 de abril de 2003, 80-99 RO 346 de 13 de junio de 2001; 98-98 RO 122 de 18 de julio de 2000 y, 61-98 RO 545 de 1 de abril de 2002):

⁹⁵ El artículo 97 del ERJAFE prescribe: “La anulación por parte de la propia administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente.

La lesividad deberá ser declarada mediante Decreto Ejecutivo cuando el acto ha sido expedido ya sea por Decreto Ejecutivo o Acuerdo Ministerial; en los otros casos, la lesividad será declarada mediante

El proceso de ejecución del derecho ganado por silencio administrativo ocurre por el ministerio de la ley, no obstante existen algunas cuestiones que merecen ser analizadas:

- El administrado debió haber aportado prueba suficiente que demuestre su derecho, en el procedimiento administrativo.
- El plazo corre a partir del día hábil siguiente al de la aceptación del reclamo o, al de la aclaración o ampliación.
- Existe la necesidad de solicitar al funcionario competente una certificación que indique el vencimiento del término. Lo que de por sí acarrea un problema para el administrado que le obligaría acudir a la instancia jurisdiccional, puesto que, sólo el Juez puede disponer a su cumplimiento⁹⁶.
- Aplica siempre que la pretensión del administrado sea lícita y posible y, que se haya dirigido a la autoridad competente. Los efectos del silencio administrativo no son ilimitados. No se puede obtener lo que no es posible por un acto administrativo expreso.

Resolución del Ministro competente.

La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad”.

Para García de Enterría, la Administración no puede apartarse de sus propios actos declarativos de derechos, cuyo principio básico es el de la irrevocabilidad de los mismos, salvo por un procedimiento excepcional como es, el recurso de lesividad. Con esos antecedentes, la declaratoria de lesividad se constituye en el procedimiento iniciado ante el Distrital de lo Contencioso Administrativo competente por parte de la Administración en contra del particular administrado, solicitando la declaratoria de nulidad de la resolución administrativa expedida, por considerar que vulnera a la Administración o el interés público.

⁹⁶ Por esta razón, manifiesta Benalcázar Guerrón, es válido afirmar que el régimen jurídico del silencio administrativo en el Ecuador genera inseguridad e incertidumbre para el administrado o contribuyente, quien, aparentemente, resulta beneficiado por la figura. Si no se cumplen unos requisitos de validez, simplemente no se generará ningún efecto legal. Esta problemática que se refiere a la validez de lo obtenido por silencio tiene especial significación cuando el administrado o contribuyente tiene la posibilidad de ejecutar por sí mismo lo obtenido por silencio, pues deberá apreciar y decidir unilateralmente si verdaderamente obtuvo lo solicitado y los límites del derecho obtenido. Juan Carlos Benalcázar Guerrón, Derecho Procesal Administrativo Ecuatoriano, Jurisprudencia, Dogmática y Doctrina, Andrade & Asociados, Fondo Editorial, 2007, Pág. 247.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia ha advertido respecto de esto último⁹⁷:

PRIMERO: (...) Esta Sala en numerosos fallos, ha hecho suya la doctrina de la línea jurisprudencial española según la cual: “la obtención por silencio de todo lo pedido con la única excepción de que la autorización o aprobación así ganadas adoleciesen de vicios esenciales determinantes de su nulidad de pleno derecho” (Eduardo García de Enterría y Tomás- Ramón Fernández, Curso de Derecho Administrativo, Octava Edición, Editorial Civitas, Madrid, 1997, Pág. 590), lo que en otras palabras significa que es esencial para que surta efecto el silencio administrativo positivo, que la petición se haya dirigido a la autoridad o al administrador que sea competente para resolver la materia de tal petición, y que en el supuesto de haber sido resuelta favorablemente, tal petición no se encuentre afectada por nulidad de pleno derecho.

Además es imprescindible mencionar el fallo 38-2007 que establece:

“CUARTO: [...] El art. 124 y siguientes del Código Tributario, establecen en términos generales cuál es el trámite que ha de darse a los reclamos administrativos. Así, señala que “admitida al trámite una reclamación, la **autoridad competente** o el funcionario designado por ella impulsará de oficio el procedimiento, sin perjuicio de atender oportunamente las peticiones de los interesados. Al efecto se ordenará en una misma providencia la práctica de todas las diligencias de trámite que, por su naturaleza, puedan realizarse de manera simultánea y no requieran trámite sucesivo, prescindiéndose de diligencias innecesarias. **La autoridad llamada a dictar la resolución correspondiente** podrá designar a un funcionario de la misma administración para que, bajo su vigilancia y responsabilidad, sustancie el reclamo o petición, suscribiendo providencias, solicitudes, despachos, y demás actuaciones necesarias para la tramitación de la petición o reclamo. Las resoluciones que tome el delegado tendrán la misma fuerza jurídica y podrán ser susceptibles de los recursos que tienen las resoluciones de la autoridad tributaria que delegó”. (La negrilla es de la Sala). De las pruebas aportadas al proceso, según lo ha apreciado la Sala Juzgadora, no consta que la autoridad competente, esto es, el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Litoral Sur, haya sustanciado el reclamo administrativo. La única evidencia que existe es que la Directora General del Servicio de Rentas Interna emitió el 24 de enero de 2003, una Resolución en relación al reclamo propuesto por la Empresa actora, notificándole, aparentemente, con la Resolución correspondiente, ese mismo día en el casillero judicial 189 del Palacio de Justicia de Quito. Esta Sala no puede reconocer, como lo pretende la Administración, que dicha notificación corresponde a la Resolución indicada. En todo caso, es de

⁹⁷ (267-04, R.O.S. No. 17 de 13 de mayo de 2005):

anotar, que en estricta observancia del art. 85 del Código Tributario, propuesto el reclamo administrativo, y señalado un casillero judicial para las notificaciones correspondientes, cualquier providencia o resolución en relación al mismo debía entregarse a la Empresa actora en el casillero judicial 1360 del Palacio de Justicia de Guayaquil. La propia Administración ha reconocido que la Resolución fue notificada en un casillero que no es el señalado por la Empresa actora. Los actos administrativos que no son notificados al contribuyente, según lo ha reconocido ampliamente la doctrina y la jurisprudencia de esta Sala, no son eficaces, e incluso se reputan inexistentes para el contribuyente afectado (81-2003, RO 331, Lunes 10 de mayo del 2004). Por tanto, el reclamo administrativo habrá de tenerse como no resuelto hasta la fecha en que la Empresa propuso la acción directa motivo de esta controversia, esto es, el 31 de octubre de 2003. QUINTO.- [...] En el caso, como ha quedado mencionado, la solicitud formulada por la Empresa actora no se enmarca dentro de los supuestos de pago indebido que comprende el art. 122 del Código Tributario. Si dicho reclamo hubiese sido aceptado por un acto administrativo expreso, esto es, vía Resolución, ese acto hubiera estado viciado, pues las retenciones efectuadas en concepto de impuesto a la circulación de capitales entre el 8 de agosto y el 31 de diciembre de 2001, fueron legales y no constituían pago indebido. Al respecto, cabe referir que como lo acotan García de Enterría y Fernández, hay tres tendencias jurisprudenciales en cuanto se refiere a la aceptación tácita de reclamos administrativos cuya pretensión no es conforme a derecho. Una primera entendió que, producido el silencio, la petición queda probada en sus propios términos como si hubiese recaído un acto expreso en este sentido. La segunda de ellas, más sensible a la legalidad, prescribe que, siendo el silencio positivo una creación de la Ley, difícilmente puede aceptarse que por esa vía pueda obtenerse lo que la Ley prohíbe, por lo que concluye diciendo, que “el silencio suple, en efecto, al acto expreso, pero sólo dentro de los límites de la Ley y hasta donde ésta permite”. Y la tercera, más reciente, que permite un punto intermedio entre las dos anteriores, acepta, en principio, la obtención por silencio de todo lo pedido, “con la única excepción de que la autorización o aprobación así ganadas adoleciesen de vicios esenciales determinantes de su nulidad de pleno derecho” (Curso de Derecho Administrativo I, 12ª edición, p. 604). La jurisprudencia ecuatoriana, en numerosos fallos, ha hecho suya la tercera de estas posiciones, “por considerar que en ésta se unen tanto el respeto al principio de seguridad jurídica como al de la legalidad en términos que significan un verdadero ejercicio de la justicia; consecuentemente, estarían exentas de la aprobación por el silencio administrativo positivo, todas aquellas que de aprobarse estarían afectadas por un vicio de nulidad absoluta; vicio éste que se refiere a los elementos esenciales del acto administrativo” (Sala de lo Contencioso Administrativo, Resoluciones Nos. 89-2001, Gaceta Judicial Año CII, Serie XVII, No. 6, p. 1783; 328-2003, Gaceta Judicial, Año CV, Serie XVIII, No. 1, p. 283; 235-2002, Gaceta Judicial, Año CV, Serie XVII, No. 14, p. 4796). Así, en el caso, estando frente a una petición que carece de fundamento tanto en los hechos como en el derecho, pues, se funda sobre la base de un pago indebido inexistente, y en consecuencia, la falta de respuesta a esta solicitud no podía alcanzar el efecto de la aceptación tácita,

en los términos de la jurisprudencia antes citada. No cabe que por silencio administrativo positivo, se reconozca lo que la ley no permite reconocer por un acto administrativo expreso. Actuar en contrario significaría violar los principios de igualdad y generalidad del régimen tributario, consagrados en los artículos 256 de la Constitución Política de la República y 5 del Código Tributario, pues, a iguales pretensiones contenidas en reclamos administrativos y en procesos contencioso-tributarios presentados por otros contribuyentes, la respuesta de la Administración y de esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, fue negativa. Al respecto, cabe citar los fallos 28-2002, RO 168 de 12 de septiembre del 2003; 44-2002, RO 241 de 29 de diciembre del 2003, 46-2002, 52-2002 y 90-2002, RO 117 de 3 de julio del 2003; 60-2002 y 64-2002, RO 96, de 4 de junio del 2003, entre muchos otros”

Afortunadamente la obtención del certificado al que hicimos referencia párrafos atrás –como lo señala la Ley- solo es un medio de acreditación que tiene como función permitir al administrado ejercer los derechos adquiridos por el silencio, mas no es condicionante de los efectos del silencio administrativo ya que, de ser así, la dificultad para el administrado sería mayor si consideramos que, debería solicitarlo al órgano que negó la atención y sobre todo que, existe un funcionario que puede tener cierta responsabilidad en el mismo. Al efecto, en el fallo 126-2003 RO 406 de 28 de noviembre del 2006, la Sala dispuso:

“TERCERO.- [...] Para este efecto, el funcionario competente de la institución del Estado tendrá la obligación de entregar, a pedido del interesado, bajo pena de destitución, una certificación que indique el vencimiento del término antes mencionado, que servirá como instrumento público para demostrar que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente por silencio administrativo, a fin de permitir al titular el ejercicio de los derechos que correspondan, tema sobre el cual la Sala Especializada de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, en más de tres fallos ha dicho: “Finalmente la materia ha sido modificada por la norma introducida como inciso siguiente al primero del Art. 28, según el cual la acción de ejecución debe estar respaldada en un instrumento público, constituido por la certificación otorgada por el funcionario competente de la institución del Estado, el cual está obligado, a pedido del interesado y bajo pena de destitución, a indicar el vencimiento del término desde el cual se ha producido el efecto del silencio administrativo, con lo que se demuestra que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente con todos los efectos señalados anteriormente...” (Resolución 358/02 del 25 de septiembre del 2002). [...]

Siendo claro la negligencia en que han incurrido los funcionarios de la CAE al dejar caducar su derecho, es recomendable hacer valer el derecho de repetición consagrado en el Art. 20 de la Constitución Política y las sanciones señaladas por el propio Art. 28 de la Ley de Modernización”.

El acto administrativo se estudia como un acto jurídico, en el cual es elemento esencial una declaración dirigida a producir determinados efectos jurídicos, por el contrario, el silencio administrativo se produce cuando la Administración se abstiene de expresar una declaración, de tal modo que demuestre ante el administrado un comportamiento ambiguo, vago y equívoco del cual no puede inferirse ni interpretarse expresión volitiva alguna⁹⁸.

2.11. Control de legalidad

Sobre el control de legalidad, el segundo inciso del artículo 273 del Código Tributario, señala:

“La sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos”.

De lo cual se desprende que el Tribunal correspondiente, a más de resolver las cuestiones controvertidas, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados. Los órganos de justicia tributaria se constituyen en organismos de control de legalidad de los actos administrativos. Efectivamente, existe vasta jurisprudencia sobre ello⁹⁹:

⁹⁸ Vincenc Aguado I Cudolá, Op. cit., Pág. 73

⁹⁹ Expresada entre otros, en los fallos 22-2000, R.O. No. 601 de 20 de junio del 2002 (cuyo texto

“QUINTO.- El inciso primero del Art. 287 del Código Tributario dispone que el juzgador para dictar sentencia debe examinar los vicios de nulidad de que adolezca la resolución impugnada, en la especie, la No. 039 de 19 de marzo de 1997, expedida por el Subsecretario General del Ministerio de Finanzas y Crédito Público; los supuestos vicios se vinculan con los señalados en los dos numerales del Art. 132 del Código Tributario, relativos a la competencia del funcionario que dicta la resolución o respecto del procedimiento seguido, supuestos que demandan que esos hipotéticos vicios sean de tal naturaleza que incidan en la decisión administrativa o produzcan indefensión. Los artículos 140 y 143 del Código Tributario, que menciona el recurrente como no observados por la sentencia, se relacionan con el trámite del recurso de revisión y con el plazo dentro del cual debe expedirse la resolución que ponga término al recurso. De autos no aparece que hayan existido motivos preponderantes para que la Sala juzgadora declare la nulidad de la resolución impugnada, ya que como se ha pronunciado reiteradamente esta misma Sala en más de cien fallos uniformes y concordantes, las resoluciones que dentro de los recursos de revisión promovidos de oficio por la administración, especialmente los relacionados con los muchos convenios tributarios no adolecen de vicio de ninguna naturaleza y menos del de nulidad, como ocurre en el presente caso”.

El control de legalidad se efectúa sobre actos administrativos y actos normativos de lo cual, el actuar de la administración se desenvuelve en base al principio de legalidad para dictar los actos materia de su control.

Andrea Aguirre¹⁰⁰ concluye que, al efectuar el control de legalidad se producen las siguientes consecuencias: limita el espacio en que la Ley y las normas deben actuar en un caso concreto en el cual se produce este control; afirma el orden prelativo de las normas subordinadas; y, finalmente, mide los poderes que la norma confiere a la Administración al momento de dictar un acto administrativo.

Podemos concluir que no existe actividad exenta del control judicial; y que en puridad, el poder judicial siempre podrá realizar un control de legalidad de la actividad administrativa.

se indica a continuación), 55-2000 RO 635 de 7 de agosto de 2002, 91-2000 RO 601 de 20 de junio de 2002, 140-2000 RO 559 de 19 de abril de 2002, 23-2002 RO 167 de 11 de septiembre de 2003, 36-2002 RO 168 de 12 de septiembre de 2003):

¹⁰⁰ Andrea Aguirre Bermeo, El control de legalidad en materia tributaria, Universidad Andina Simón Bolívar, Pág. 53.

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Como corolario al estudio realizado, podemos concluir con toda certeza que la jurisprudencia tributaria existente en nuestro país sobre el acto administrativo es de avanzada, resultado del aporte intelectual de cada uno de los tributaristas que han sido parte de la Sala de lo Fiscal de la ex Corte Suprema de Justicia que, han sentado precedentes jurisprudenciales, los cuales, indudablemente han sido de utilidad a la actual Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia en la expedición de sus fallos. Ese trabajo tesonero se constituye en un gran aporte para cada uno de los operadores jurídicos que directa o indirectamente estamos vinculados al ámbito administrativo- tributario.

Una vez destacada la especialización de que gozan tanto el derecho administrativo como el derecho tributario, ramas jurídicas provenientes de un mismo ordenamiento jurídico que provee de institutos comunes, se ha definido también la necesidad de complementariedad entre ambas -no absorción-, considerando que la una no puede ser estudiada con abstracción de la otra, por existir puntos de apoyo, principios unificadores y analogía jurídica. Si bien, por una parte, el derecho administrativo goza de una autonomía que se fundamenta en su unidad metodológica y, los principios que la informan son unitarios, verbigracia, la reserva de ley; por otra parte, el derecho tributario, cuenta con una autonomía científica porque los principios de capacidad contributiva, progresividad, igualdad y reserva de ley son unitarios y deben ser rigurosamente atendidos en razón del ejercicio del poder y la potestad tributaria. No obstante, al carecer de una autonomía metodológica recibe, fundamentalmente, el apoyo del derecho administrativo. Lo que equivale a afirmar que, el derecho tributario como el administrativo, mantienen sus propias estructuras, instituciones, métodos y normas que

rigen sus propósitos y fines jurídicos y académicos concretos, sin que la necesidad de apoyarse en los contenidos de otra rama jurídica produzcan su absorción

Tanto el tributo como la administración pública generan relaciones jurídicas y su vinculación permite precisamente que, el tributo que ya existe por sí solo cumpla sus fines mediante una organización competente que lleve a cabo una actividad de gestión administrativa tendiente a hacer efectivo el cobro de la prestación. Ahí, es que interviene la administración pública, por poseer precisamente facultades legales que van desde la determinación hasta el cobro del tributo, configurando una relación jurídica y de equilibrio entre el derecho tributario y el derecho administrativo que, le permite desarrollarse dentro de una realidad legal particular.

En ese sentido, ha lugar las facultades determinadora y recaudadora como características de la administración tributaria considerando precisamente que aquella cumple dos objetivos, por un lado determina tributos, y, por otro, los recauda.

Finalmente, consideramos que en atención a los principios que guían a la administración pública consagrados principalmente en la Constitución del Ecuador, y los objetivos que aquella persigue, de los que destacamos, el bien común, conjugado con la eficacia y la eficiencia –sin desconocer los resultados positivos que ha logrado a la fecha-, se vuelve imprescindible la existencia de un solo cuerpo normativo que contenga en forma ordenada, sistemática y efectiva, disposiciones idóneas que guíen a la administración pública en general y regulen sus procedimientos; dicho en otras palabras, una ley de procedimientos administrativos o código administrativo que, a más de efectivizar el cumplimiento de las normas constitucionales, mantenga al administrado como un fin, consagre normativas acorde a las tendencias contemporáneas actuales basadas en nuestra realidad, operativice métodos alternativos de resolución de

conflictos y, replantee el contencioso administrativo en el Ecuador... Un desafío más que debe ser asumido por Administración y Asamblea Legislativa en forma conjunta.

BIBLIOGRAFÍA

- ADAME MARTINEZ, Francisco, *La Consulta Tributaria*, Granada, Editorial Dodeca, 2002.
- AGUIRRE BERMEJO, Andrea, *El control de legalidad en materia tributaria*, Universidad Andina Simón Bolívar, 2008.
- BANDEIRA DE MELO, Celso Antonio, *Curso de Derecho Administrativo*, Editorial Porrúa, México, 2006.
- BENALCAZAR GUERRON, Juan Carlos, *El acto administrativo en materia tributaria*, Ediciones Legales, Corporación MYL, Quito, 2006.
- BENALCAZAR GUERRON, Juan Carlos, *El silencio administrativo en la legislación ecuatoriana: una visión crítica de la situación actual*, Revista Ruptura, Libro anual de la Asociación Escuela de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador. 2003.
- BOCANEGRA SIERRA, Raúl, *Lecciones sobre el Acto Administrativo*, Tercera Edición, Thomson Civitas, 2006.
- BORJA Y BORJA, Ramiro, *Teoría General del Derecho Administrativo*, Depalma, Buenos Aires, 1984.
- Código Tributario.
- Constitución de la República del Ecuador.
- DROMI, Roberto, *Derecho Administrativo*, Ediciones Ciudad Argentina, Quinta. Edición, 1996
- Estatuto de Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva ERJAFE

- FERNÁNDEZ DE VELASCO, Recaredo, *El Acto Administrativo*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1929.
- GALLO, Franco, *La Discrecionalidad en el Derecho Tributario*, Tratado de Derecho Tributario, TEMIS, Bogotá.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio, *La autonomía del derecho tributario*, Impuestos: doctrinas fundamentales, Buenos Aires, 2002.
- GARCIA BELSUNCE, Horacio, *La Autonomía del Derecho Tributario*". Buenos Aires, 2002.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, *Derecho financiero*, vol. I.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos, Rubens Gomez de Sousa y Ramón Valdés Costa, *Reforma Tributaria para América Latina: Modelo de Código Tributario*, Segunda Edición, Washington D.C., Organización de Estados Americanos, 1968.
- JARACH, Dino, El hecho imponible. *Teoría general del derecho tributario*, Tercera edición, Abeledo- Perrot, Buenos Aires, 1996.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y derecho tributario*, segunda edición, Abeledo-Perrot, Buenos Aires.
- JARAMILLO ORDÓÑEZ, Herman, *Manual de Derecho Administrativo*, Editorial de la Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, Loja, 1999.
- Ley de Régimen Tributario Interno
- MORALES TOBAR, Marco, *El Acto Administrativo. En: Derecho Constitucional para fortalecer la democracia*. Konrad Adenauer Stiftung- Tribunal Constitucional. Quito, 1999.

- PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*. Colegio de Abogados del Azuay, Cuenca, Ecuador, 2003, Tomo I.
- PEREZ CAMACHO, Efraín, *Derecho Administrativo*, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2006, Segundo Tomo.
- PÉREZ CAMACHO, Efraín, *Derecho Administrativo*, Tomo I, Quito, Ecuador.
- SANTOFINO GAMBOA, Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo*, Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia, Tomo II, Colombia, 2003.
- SAYAGUÉS LASO, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo*, Editorial Martín Blánchi, Montevideo, 1986, Tomo Primero-
- SECAIRA DURANGO, Patricio, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Editorial Universitaria, Quito- Ecuador, 2004.
- SECAIRA DURANGO, Patricio, *Curso breve de derecho administrativo*, Editorial Universitaria, Quito, 2004.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel, *El Procedimiento de Gestión Tributaria*, Estudios en Homenaje al Profesor Pérez de Ayala, CEU Universidad San Pablo.
- TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, PUDELECO Editores S. A. Quito, 2006.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Agosto del 2008.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Derecho Formal o Administrativo Tributario*, Quito, 2009.
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, *El Recurso de Casación en Materia*

Tributaria.

- VALDÉS COSTA, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Reimpresión, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1996.