

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

Maestría en Derecho Tributario

**La figura de la aceptación tácita y su ejecución en el procedimiento
contencioso tributario**

Santiago Federico Córdova Robles

Tutora: Maritza Tatiana Pérez Valencia

Quito, 2022



Cláusula de cesión de derecho de publicación

Yo, Santiago Federico Córdova Robles, autor del trabajo intitulado “La figura de la aceptación tácita y su ejecución en el procedimiento contencioso tributario”, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción y la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de Magíster de Derecho Tributario, en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

09 de noviembre de 2022

Firma: _____

Resumen

La tesis titulada “La figura de la aceptación tácita y su ejecución en el procedimiento contencioso tributario” se enfoca en el análisis de la forma en el que contribuyente puede hacer efectivo y eficaz su derecho de petición – únicamente aplicado a los reclamos en cuanto a materia tributaria se trata – cuando no existe una resolución, o resolución tardía por parte de la administración tributaria.

Para ello, ha sido menester realizar un profundo estudio y análisis normativo, jurisprudencial y doctrinario tanto de la figura del silencio administrativo en el ámbito tributario como el administrativo, analizando de esta manera su origen, noción, clases efectos, naturaleza jurídica y procedencia de la aceptación tácita según el tipo de procedimiento del que se trate.

A su vez, recoge una reflexión acerca de la ejecución de esta en el ámbito judicial, haciendo una comparativa entre los procedimientos a seguir tanto en sede contenciosa tributaria, como en sede contenciosa administrativa, con su correspondiente análisis en cuanto a derechos constitucionales involucrados se trata, ya que su ejecución es diferente dependiendo de si se busca aplicar la aceptación tácita o el silencio administrativo como tal.

Finalmente, esta tesis recoge el estudio de sistemas tributarios y procesales internacionales, específicamente, en cuanto a aceptación tácita y su ejecución se trata; esto con la finalidad de plantear mejoras a nuestro sistema procesal tributario actual, y buscar la forma de equilibrarlo frente a la ejecución del silencio administrativo en el derecho administrativo.

Palabras clave: aceptación tácita, silencio administrativo, procedimiento ordinario, procedimiento de ejecución, derecho constitucional tributario, reclamo tributario

Dedico este estudio a:

Mi familia, Lariza, Federico, Cristóbal y Carolina, por haber siempre sido mi pilar en todo lo que hago, por enseñarme que los límites se los pone uno mismo, y por alentarme a alcanzar mis metas y sueños sin importar las dificultades.

A mi esposa, María Emilia, porque es por ti que me propongo todos los días ser el mejor en lo que hago, pero, sobre todo, es por ti que me propongo ser una mejor persona.

Agradecimientos

A Tatiana Pérez Valencia, por su incansable guía y enseñanzas, por su tiempo invertido y su constante apoyo para la elaboración de este trabajo de titulación.

A Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, por ser no solo un gran maestro, sino un verdadero guía para quienes cursamos la Maestría de Derecho Tributario.

Al personal docente de la Universidad Andina Simón Bolívar, sede Ecuador, en la persona de su rector, de su planta de docentes en el Área de Derecho.

A mis padres, Lariza y Federico, por siempre apoyarme y enseñarme que los logros se consiguen con trabajo duro y sacrificio.

A mis hermanos, Juan Cristóbal y Carolina, por su aliento y ánimo.

A mi esposa María Emilia, por ser la fuente de inspiración en mis proyectos personales.

Tabla de contenidos

| | |
|---|-----|
| Introducción..... | 13 |
| Capítulo primero: El silencio administrativo..... | 17 |
| 1. Noción, clases y efectos..... | 17 |
| 2. Caracterización | 24 |
| 3. Diferencia entre aceptación tácita y el silencio administrativo | 26 |
| 4. Naturaleza jurídica del silencio administrativo..... | 32 |
| 5. Procedencia de la aceptación tácita según el tipo de procedimiento: | 35 |
| 5.1.- La aceptación tácita en el recurso extraordinario de revisión..... | 35 |
| 5.2. La aceptación tácita en las consultas. - | 38 |
| 5.3. La aceptación tácita en las peticiones. | 40 |
| 5.4. Las resoluciones negativas extemporáneas y la aceptación tácita. | 43 |
| 5.5. La aceptación tácita en actos conexos y de trámite..... | 45 |
| 5.6. La aceptación tácita en los reclamos. -..... | 48 |
| Capítulo segundo: Ejecución de la aceptación tácita ante el contencioso tributario. | 53 |
| 1. El problema de ejecución a través de una acción de impugnación..... | 53 |
| 2. La caducidad y prescripción en el silencio administrativo. | 62 |
| 3. El silencio administrativo en el marco del Derecho Constitucional. | 70 |
| 4. Análisis correlacionado entre un juicio de conocimiento y un juicio de ejecución en relación a la aplicación de la aceptación tácita. | 81 |
| Capítulo tercero: El silencio administrativo en materia tributaria a la luz del Derecho comparado | 89 |
| 1 Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Colombia. .. | 89 |
| 2. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Venezuela. 91 | 91 |
| 3. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Perú..... | 93 |
| 4. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Bolivia. | 96 |
| Conclusiones..... | 99 |
| Bibliografía..... | 105 |

Introducción

El administrado tiene derecho, por norma constitucional, a plantear peticiones a las entidades administrativas, y a su vez, a recibir una respuesta motivada y oportuna por parte estas. Cuando la administración pública no provee al administrado de una respuesta a las solicitudes planteadas en los tiempos previstos legalmente, se configura lo en derecho, doctrina y jurisprudencia es conocido como silencio administrativo positivo, y en materia tributaria, aceptación tácita. En materia tributaria, únicamente los reclamos pueden ser objetos de aceptación tácita, cuyo efecto principal es dar por válida la petición del solicitante no resuelta oportunamente en el reclamo presentado, y aceptar la misma, generando de esta manera un acto administrativo presuntivo a su favor. Sin embargo, esta no siempre fue así, ya que la figura del silencio administrativo en el Código Tributario solía ser negativa, originando de esta manera la posibilidad de acceder ante el órgano judicial mediante una acción de impugnación para que en la judicatura se resuelva sobre lo peticionado.

Actualmente, cuando se trata de la gran mayoría de instituciones públicas, con salvedad de las entidades vinculadas con el Derecho Tributario, llámese SENA, SRI, los diferentes GADS, etc., a esta figura, más conocida como silencio administrativo, a más de tener un efecto positivo, se la puede ejecutar a través de una acción subjetiva en el procedimiento contencioso administrativo, la cual se la hace efectiva a través de un proceso de ejecución, es decir, no se discute sobre el fondo del derecho, sino sobre si la administración pública cumplió o no con su obligación de dar una respuesta oportuna y motivada, y posteriormente, si se verifica el presupuesto de hecho, se ordena la ejecución inmediata; pero cuando se trata de instituciones públicas relacionadas con el fisco – SRI, GADS a través de sus Direcciones Financieras Municipales, SENA – la forma de ejecutar esta aceptación tácita, es a través de una acción de impugnación ante el contencioso tributario, en cuyo caso, resulta ser un proceso de conocimiento, proceso en donde se debate si el administrado tiene o no derecho, en vez disponer la inmediata ejecución de lo peticionado por el administrado una vez corroborada ausencia de respuesta de la administración tributaria frente al tiempo recurrido y establecido normativamente para responder.

Al tramitarse la aceptación tácita a través de un proceso de conocimiento, entendemos que se podría estar desnaturalizando el propósito de esta figura, pues sus efectos se verían supeditados a la necesidad de demostrar en un procedimiento ordinario, mediante acción de impugnación, que el administrado tiene el derecho de recibir lo que solicitó, y no solo evidenciar que la administración incumplió con su deber de proporcionar una respuesta de conformidad con el mandato constitucional, es decir, oportuna y motivada, lo cual, por un lado, parecería ser lo adecuado, ya que el administrado deberá justificar el mérito de su petición, así como la validez de su pretensión, sin embargo, frente a esta realidad, la doctrina ha opinado diferente, pues diversos pronunciamientos de tratadistas han coincidido en que, frente al cambio de efecto del silencio administrativo en materia tributaria, la acción de impugnación puede quedar obsoleta, y lo que correspondería es la ejecución de la misma producida por mandato legal. Esta discusión ya no se da en materia administrativa, en donde el Código Orgánico Administrativo, así como el Código Orgánico General de Procesos, otorgan al silencio administrativo una vía más eficaz para hacer efectiva esta figura, siendo un juicio de ejecución la manera más práctica para resguardar los derechos del administrado, y respetar el mandato de nuestra Carta magna.

Este tema ha generado diversas posturas que han ayudado a contrastar la compleja situación que acarrea esta problemática, pues la discusión acerca de si debiese aplicarse un procedimiento contencioso o de ejecución acarrea diversos matices, entre las cuales debemos considerar, por ejemplo, los límites de aprobación de la aceptación tácita, la obligación de los jueces de realizar un control de legalidad, la incondicionalidad y la mandatoriedad de la aceptación tácita, etc.

Sin duda, estos factores inciden en la aplicación de uno u otro procedimiento. Al respecto, diversos fallos de nuestra Ex Corte Suprema de Justicia han permitido formar varios criterios respecto estos temas, pues la línea jurisprudencial ha ido evolucionando conforme las necesidades de la población requería, y un claro ejemplo de ello se lo encuentra en los fallos judiciales de inicios del año dos mil, en donde se plasmó una contraposición de criterios concerniente a los límites de aprobación de la aceptación tácita frente a la mandatoriedad e incondicionalidad que esta figura implica. Los tribunales de justicia que planteaban límites sobre la aprobación de la aceptación tácita, fundamentaban su razonamiento en que la obtención de todo lo pedido por el administrado estaba condicionado a que estas no adolezcan de vicios esenciales que puedan decantar en nulidades de pleno derecho, mientras quienes defendían la mandatoriedad de esta figura,

justificaban sus fallos explicando que la figura del silencio administrativo como tal es una consecuencia legalmente establecida, haciendo que su aplicación sea obligatoria, y consecuentemente, no sujeto a condición alguna, eliminando cualquier posibilidad de análisis respecto la pretensión planteada por el administrado.

Es por ese motivo que la presente busca estudiar la aceptación tácita, y su forma de ser ejecutada, pues consideramos necesario realizar un profundo estudio de su funcionamiento actual, así como de su funcionamiento en derecho comparado, e incluso, con la otra rama del derecho público, como lo es la del derecho administrativo, y así buscar las formas de hacerla más eficaz frente a las necesidades de los usuarios de derecho.

Capítulo primero

El silencio administrativo

1. Noción, clases y efectos

Silencio administrativo. ¿Qué entendemos realmente por silencio administrativo? ¿Podría entenderse como el derecho de un administrado a conseguir lo que desee por el simple transcurso del tiempo y respuesta omisa por parte de la administración pública en las peticiones, reclamos o recursos planteados por los mismos? O ¿podría considerarse como un mecanismo de seguimiento y control a la administración en el cabal cumplimiento de sus deberes de manera responsable y oportuna? Muchos han sido los criterios y conceptos aportados tanto por estudiosos del derecho, así como por los magistrados que han tratado este tema con un amplio desarrollo, llegando muchas veces unificar criterios que sirvan para amoldar las necesidades e intereses de los diferentes gobiernos a lo largo de las épocas.

Es así, que para poder aportar un concepto que comprenda la realidad de esta figura, debemos acudir a revisar la historia de esta, para lo cual, nos situaremos históricamente en Francia, concretamente en los años de 1864 y 1900, pues son dos fechas en las que el dicho país emitió decisiones normativas relativas al silencio administrativo. Respecto la Francia de 1864, debemos destacar que, para aquella época, Napoleón III reinaba, y durante su reinado, se empezó a propugnar administraciones más justas en pro de la libertad política. Esto representó en la vida jurídica de aquel país, un avance con relación a esta figura que hoy analizamos, pues cuenta la historia que, Napoleón III, consternado por el gran margen de demora que existía en los trámites administrativos de Francia, y acompañado de un fuerte deseo de depurar los injustificados retardos para resolver trámites que ocupaban los órganos burocráticos de dicho país, facilitó y reforzó el ingreso de temas administrativos a lo que en aquel momento era el *Conseil d'Etat*.¹

¹ Conseil d'Etat, era el asesor del Gobierno Francés en temas relacionados a proyectos de ley, ordenanzas y decretos. Funge también como máximo Juez de las actividades Administrativas, como, por ejemplo, actividades del poder Ejecutivo, autoridades independientes, establecimientos públicos, etc. Es decir, ejerce una doble función: jurisdiccional y consultiva.

¿Qué implicaba que los temas administrativos ingresen al *Conseil d'Etat*? A criterio de Aguado I Cudolà,² considerando el contexto histórico del Estado Autocrático francés de Napoleón III, esto implicaba un beneficio principalmente para el Estado, pues los ciudadanos que no estaban felices podían acudir a aquel Consejo de Estado, y así mermar las quejas de ciudadanos que fueron perjudicados por actuaciones de autoridades administrativas que obraron mal o abusivamente.

Ahora bien, ¿En dónde se enlaza el silencio administrativo con esta posibilidad de acceder al Consejo de Estado? La respuesta es sencilla, el mismo autor Cudolà³ nos indica que el silencio administrativo aparece debido a la nula de respuesta de los ministros de aquella época, en relación con las autoridades inferiores, en cuyo caso, si no existía respuesta, se entendía que las quejas de los administrados eran negadas, a efectos de poder habilitar el acceso mediante la presentación de una acción ante el Consejo de Estado.

Pero esto no quedó así, pues fue en el año de 1900 cuando en Francia se optó por permitir que las decisiones de sede administrativa sean recurridas ante un órgano jurisdiccional, con lo cual, según el mismo autor Cudolà,⁴ se confirma lo hecho en el año de 1864, es decir, que la falta de respuesta de los órganos administrativos implicaba un silencio administrativo negativo,⁵ pero ahora, dichas resoluciones negativas podían ser objeto de impugnación ante un órgano jurisdiccional; esta nueva implicación fue denominada *règle de la decision préalable*, que en español se traduce como regla preliminar.

Dicha regla cobra sentido en la medida en que se entienda al silencio administrativo negativo como una condición previa necesaria, pues para acceder ante el Contencioso Administrativo (año 1900), debía existir una pretensión opuesta a la decisión administrativa, caso contrario, ¿Sobre qué podría recurrir el administrado ante el Contencioso Administrativo, si no es precisamente sobre la negativa que tuvo la Administración sobre la petición concreta del administrado?

² Viceç Aguado I Cudolà, “Los orígenes del silencio administrativo en la formación del Estado Constitucional: La exigencia de celeridad en la actuación administrativa a través de las diversas concepciones del Estado de Derecho”, *Revista de administración pública* 145 (1998): <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/17384.pdf>

³ *Ibíd.*

⁴ *Ibíd.*

⁵ Para el año de 1965, a través del Decreto N. 65-29, el silencio administrativo negativo se instauró como regla general aplicable a cualquier petición que presente el administrado ante la autoridad administrativa.

Mucha atención a la reflexión realizada por Garrido Falla,⁶ quién, en relación a lo expuesto en líneas anteriores, considera que esta conocida regla preliminar relacionada con el silencio administrativo negativo, no implica la existencia de una resolución administrativa negativa, más bien, implica la hipotética condición de una respuesta por parte de la administración, en donde no se plantea la aceptación o negación de lo solicitado, sino más bien, es una respuesta neutra que permite al administrado acudir al Órgano Jurisdiccional para que sea este quién valore la legalidad de lo solicitado y acepte o niegue la petición como tal, es decir, considera a esta situación como una condición necesaria para acceder al Contencioso Administrativo. Este razonamiento resulta bastante interesante, pues normalmente la mayoría de los autores doctrinarios siempre han sabido diferenciar entre un silencio administrativo negativo y positivo, sin embargo, esta postura neutra, en la que parecería más decantarse por la existencia de un silencio administrativo negativo, puede ser la respuesta a varias de las preguntas que plantearemos más adelante.

Pasamos de Francia a España, en donde podemos encontrar que ya desde el año de 1954 se planteaban cuestionamientos acerca de los diferentes efectos que pueden provocar la ausencia de respuestas de los órganos de la administración pública. En tal sentido, se abre las puertas a una nueva problemática en donde se cuestiona el valor del silencio administrativo, y sobre los efectos de este, siendo los mismos, antes que positivos o negativos, estimatorios o desestimatorios. Explica Garrido Falla⁷ que en España, los efectos usualmente solían ser desestimatorios (negativo), pero a pesar de aquello, desde el año de 1954, una disposición normativa atinente al ámbito laboral cambió aquella concepción clásica de silencio administrativo negativo, pues la misma, en su contenido, concedía al administrado la posibilidad de obtener una resolución estimatoria (positiva) de la petición planteada por el administrado, rompiendo de esta manera el esquema y la regla general base que por años se usó en España y que tuvo su origen en Francia. Esta situación, como era de esperarse en aquella época, no fue bien vista por parte de los doctrinarios, pues a su criterio, el hecho de aceptar una petición planteada por el administrado supondría un grave perjuicio para la administración pública, ya que la misma se vería obligada a cumplir con los deseos del administrado, por más absurdos o extraños que estos resulten. Esto sin duda representó una evolución a favor del administrado en el ámbito de derecho público, pues condicionó las actuaciones de los

⁶ Fernando Garrido Falla, *Tratado de Derecho Administrativo: El silencio administrativo* (España: Editorial Tecnos, 2005), 470.

⁷ Garrido Falla, *Tratado de Derecho Administrativo: El silencio administrativo*, 470.

funcionarios públicos y los obligó a mejorar su labor, caso contrario, su negligencia o falta de cautela en el cumplimiento de sus responsabilidades podía costarle caro a la administración pública, pues la misma estaría obligada a ejecutar aquel acto administrativo aceptado tácitamente.

Esta breve introducción acerca de los orígenes del silencio administrativo, su contexto, su historia y breve desarrollo, nos han permitido entender que esta figura, con cualquiera de sus dos efectos, fue creado como un mecanismo para ayudar al Estado, más no como un medio que garantice los derechos del administrado, pues el mismo tenía la finalidad de aplacar a las personas que se encontraban inconformes, y así gobernar con más facilidad. Hoy en día, aquella concepción clásica quedó en el pasado, y las nuevas corrientes se rigen por fines más garantistas de derechos, en donde la prioridad no es aplacar a las masas, sino respetar los derechos de los ciudadanos, forzando a las entidades públicas a mejorar su gestión y así dar atención a las diferentes solicitudes que puedan plantear los administrados.

La nueva concepción del silencio administrativo nace del respeto a aquel derecho a plantear quejas y peticiones que tienen los administrados, y de la obligación que tienen los Organismos de Derecho Público a dar respuestas oportunas y motivadas a dichas peticiones o quejas. La inacción de la administración implica una vulneración a dicho derecho a presentar peticiones que tienen los administrados, por lo que, para contrarrestar esta inactividad, los diferentes sistemas procesales han decidido adoptar diversas formas o modalidades, las cuales las analizaremos a continuación.

Como se explicó en los acápites que anteceden, la doctrina y la jurisprudencia, a lo largo de los años, han distinguido dos clases de efectos aplicables al silencio administrativo. Un efecto positivo y un efecto negativo, y este nace con una esencia pro administrado, pues evita que la administración incumpla con su trabajo, el cual puede ser en lo posterior, revisado judicialmente, y a su vez ayuda a que esa inactividad de la Administración no genere perjuicios al peticionario.

El silencio administrativo negativo, acorde a lo analizado, no es más que una ficción legal de efectos procesales, la cual, a consideración de García de Enterría,⁸ permite al peticionario acudir ante el Contencioso Administrativo para impugnar aquella negativa tácita fruto de la inactividad del Órgano Administrativo. Como se evidenció en líneas anteriores, gran parte de la doctrina considera que el silencio administrativo negativo no

⁸ Eduardo García de Enterría, "Sobre silencio administrativo y recurso contencioso", *Revista de Administración Pública* (1965): 207-28.

es más que una herramienta para acceder a sede judicial, y procurar hacer válidas sus pretensiones ante un juzgador que tiene precisamente las facultades jurisdiccionales, y terminan por sepultar aquella clásica visión o entendimiento que se tenía del silencio administrativo negativo, en donde se le otorgaba aquella calidad de acto administrativo con un sentido desestimatorio, y más bien se aferran al criterio de que el mismo es, en palabras de García de Enterría, “El silencio negativo, ya lo sabemos, es un arbitrio para permitir al particular impugnar los actos administrativos”.⁹

Múltiples juristas españoles han decidido categorizar al silencio administrativo negativo como una ficción legal, cuyos efectos principalmente pasan por establecer un beneficio pro administrado, permitiendo que lo peticionado sea entendida en un sentido desestimatorio, y con ello, debido a esta desestimación presunta, plantear una impugnación que prospere ante el Órgano Judicial. Ergo, nos planteamos la siguiente interrogante, ¿Cuál es el fundamento del silencio administrativo negativo? Podríamos responder a esta pregunta haciendo un ejercicio de razonamiento. Se ha dicho en múltiples pasajes de este texto, que esta figura es una garantía para el administrado, que funge como una herramienta para acceder al Contencioso Administrativo, y que sirve como mecanismo de presión para que la administración pública haga bien su trabajo; por lo tanto, si tomamos esos elementos y los sintetizamos en una sola idea, podríamos considerar que la razón de ser del silencio administrativo negativo está en que se le entregue al administrado un medio idóneo para que pueda acceder ante el órgano judicial, y así este pueda satisfacer su derecho a presentar peticiones, y sobre todo, el derecho a la tutela judicial efectiva, el cual está presente debido a que, pese a que el administrado pueda acceder a la sede judicial, la administración pública tiene el deber, la obligación de resolver oportunamente las solicitudes, quejas o reclamos planteados por el administrado.

Para Roberto Dromi, el silencio administrativo negativo no implica la existencia de un acto administrativo como tal, sino es más bien una ficción legal acompañada de efectos procesales, mismos que permiten al administrado impugnar dicho acto y acceder ante la jurisdicción contenciosa,¹⁰ es decir, el silencio administrativo, sea cual sea su efecto, constituye una garantía eficaz contra la ineficacia.

A estas alturas, parecería que el silencio administrativo negativo no resultó ser tan malo como parecía, pues pese a que el administrado no obtuvo lo que solicitó en un primer

⁹ García de Enterría, *Sobre silencio administrativo y recurso contencioso*, 207-28.

¹⁰ Roberto José Dromi, *Derecho Administrativo: El silencio Administrativo* (Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992), 175.

plano, esta figura le permitía al mismo acceder a sede judicial y procurar hacer valer mediante esa vía sus derechos. A pesar de aquello, existe otra parte de la doctrina que no estaba muy de acuerdo con considerar al silencio administrativo negativo como una ficción legal, sino pretendían darle una característica más semejante a lo que se conoce como un auténtico acto negativo o denegatorio, es decir, se quería eliminar esa concepción de ficción de acto para facilitar el acceso al órgano judicial, y a cambio, se pretendía darlo a conocer como un acto que negaba la petición, reclamo, solicitud del administrado y que tal negación era fruto directamente de una respuesta omisa por parte de la administración pública, y del evidente decurso del tiempo prescrito por la ley para la respectiva respuesta o resolución. Francamente, cuesta mucho concebir al silencio administrativo negativo como aquella ficción legal que negaba las peticiones de los administrados, pues, por todo lo analizado, el mismo cobra más sentido si se lo analiza desde una perspectiva garantista, en donde su único fin es proteger al administrado, y proveerlo de una herramienta para acceder al Contencioso Administrativo, ya que sin acto que impugnar, sería imposible acceder a esta vía legal.

En la otra cara de la moneda se encuentra el silencio administrativo positivo.¹¹ Al referirse a la aplicación de un efecto positivo, la doctrina ha destacado que se refiere a una manifestación tácita de la decisión de la administración pro administrado, es decir, aceptar la petición, la cual, al estar debidamente comprendida dentro de un ordenamiento legal, tiene el carácter, y es considerada como un acto administrativo como tal, presunto, pero acto administrativo, al fin y al cabo. Agustín Gordillo considera al respecto que el silencio administrativo positivo “confiere creciente importancia al cumplimiento y respeto del comportamiento administrativo a principios tales como la buena fe, confianza legítima, interdicción de contramarchas, la ausencia de sorpresas, etc.”,¹² pero ¿Cómo debe entenderse a este acto administrativo? Más allá de las connotaciones teóricas que implica un acto administrativo, cuestión que no ahondaremos en esta ocasión por ser ajena al objeto de estudio, busquemos comprender el sentido que se le otorga mediante ley para que el administrado, a través de las peticiones, reclamos, recursos, etc. planteados ante el Órgano Administrativo, reciba lo que solicitó en dichas formulaciones.

¹¹ Apenas en el año 2013, Francia logró establecer como regla general el silencio administrativo positivo

¹² Agustín Gordillo, *Tratado de derecho administrativo Tomo 3: El acto administrativo*, (Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2011), <http://repositorio.uasb.edu.bo:8080/bitstream/54000/1345/1/Gordillo%20Derecho%20administrativo.%20Tomo%20III.pdf>

Principalmente debemos considerar que este efecto positivo tiene una primera consecuencia, y es que la administración pública, bajo esta figura, ya no está obligada como tal a dar contestación al administrado para que este continúe con su trámite y consiga su objetivo, sino todo lo contrario, esta figura le da la posibilidad a las entidades de derecho público de ejercer o no su facultad resolutoria, de dar respuestas motivadas, y simplemente dejar que pase el tiempo para que *Ipsa Iure* se entienda aceptada la misma. Esto sin duda genera por lo menos una preocupación para quienes comprenden el deber objetivo de un funcionario público, ya que, dejar que, por orden legal, las pretensiones del administrado sean aceptadas en un acto administrativo de aceptación tácita, es por lo menos preocupante, pues los funcionarios públicos estarían atropellando una de sus facultades/deberes como servidores públicos, que es precisamente esa, servir al público, ¿Cómo se sirve al público? Cumpliendo con sus obligaciones y no descuidando sus deberes sabiendo que una norma da la respuesta auxiliar en caso de que estos no lo hagan.

En segundo lugar, consideramos que el efecto indirecto que le da la norma a esta figura positiva no es nada más, ni nada menos, que la de una caducidad a la facultad resolutoria, pues la misma está condicionada, por un lado, por el paso del tiempo para ejercer la misma, y por otro lado, porque el Organismo Público no puede resolver con sentido y efecto contrario a lo ya determinado *Ipsa Iure*, es decir, no puede resolver tardíamente de forma negativa o desestimativa, dicha resolución sería nula de pleno derecho por ir en contra de una disposición legal. Consecuentemente, se evidencia la suerte de aplicación de un plazo de caducidad y no de prescripción de la facultad resolutoria debido a la obligatoriedad que tienen las Administraciones Públicas para resolver en un plazo establecido, en cuyo caso, si se exceden de este tiempo, se entenderá aceptada la petición, reclamo o recurso, y simplemente habría que ejecutar la misma mediante la vía legal prevista en cada ordenamiento jurídico. Gordillo, en su libro *Tratado de Derecho Administrativo*, pone a consideración que, en Argentina, “se pretendió instaurar el silencio como generador de plazos de caducidad”,¹³ refiriéndose de esta manera a la limitación en los plazos que tienen las autoridades para resolver.

Con estas consideraciones previas, podemos considerar que el silencio administrativo positivo empieza a funcionar como un elemento de doble aplicación. Una primera aplicación surge como una herramienta de presión hacia la administración para resolver oportunamente las peticiones planteadas por los administrados, so pena de que

¹³ Gordillo, *Tratado de derecho administrativo Tomo 3: El acto administrativo*.

su omisión conlleve una aceptación tácita de lo petitionado, y una segunda aplicación, surge a raíz de una orden legal (aplicación de norma), y que la administración pública, en ningún caso, puede resolver en contra del acto administrativo de aceptación tácita generado *Ipsa Iure*, pues si lo hace, el mismo sería nulo por ir contra norma expresa, es decir, se evidencia una suerte de caducidad para resolver en contra de dicha aceptación tácita, y si resuelve, lo cual debe hacerlo siempre, deberá ser solo bajo los parámetros de conceder al administrado lo solicitado.

Desde un inicio se puede apreciar la distinción entre ambos efectos, tanto el efecto positivo como el efecto negativo procuran una suerte de respuesta por parte de las administraciones públicas, más, sin embargo, sus efectos son diferentes según las necesidades de la gente; de esta manera podemos apreciar, a pesar de la disparidad de criterios, que desde el origen de esta figura hasta la presente fecha, su finalidad y efectos han cambiado para bien del administrado, recordando siempre que si bien las mismas fueron creadas para ayudar a la administración inicialmente, pues no olvidemos que surgió esta figura como un mecanismo para evitar que los administrados enfurezcan por no sentirse escuchados, posteriormente fue cambiando su meta, y su fin principal fue ayudar al ciudadano en la consecución de sus metas y pretensiones, ya que si bien, la primera vez que surgió esta figura, lo hizo con un efecto negativo, esta tenía por finalidad permitirle al administrado acceder ante el Órgano Jurisdiccional para que sea este quien revise lo solicitado y emita un dictamen aceptando o negando la misma; mientras que con el cambio de efecto, es decir, de negativo a positivo, la misma se simplificó aún más y le permitió al administrado conseguir lo que solicitaba so pena de que el funcionario encargado de resolver por parte de la administración pública sea sancionado conforme la norma lo prevea.

2. Caracterización

Si queremos tratar de sintetizar características sobre el silencio administrativo, debemos tener en cuenta de que existen dos aristas a analizar. La primera de ellas está estrictamente relacionada con el derecho de petición, y la segunda arista está vinculada con el deber de resolver que tienen las Administraciones Públicas.

Sobre la primera arista, debemos tener claro que el derecho de petición, en el caso ecuatoriano, es un derecho de rango Constitucional, y como tal, tiene un estatus jurídico superior a cualquier otra disposición de rango legal inferior. El hecho de que esté previsto

en un cuerpo legal implica que la misma goza de una protección por parte del Estado, ya que nuestra Constitución de la República es garantista por excelencia. Por lo tanto, sabiendo que este es un derecho de origen constitucional, para que este sea válido, el mismo debe cumplir una serie de condiciones que expondremos enseguida.

Para empezar, recordemos la aplicación del silencio administrativo positivo surge por el ejercicio del derecho de petición, por lo tanto, la misma petición debe contener en su pretensión contenido apegado a derecho, es decir, la misma debe ser una pretensión lícita, posible física y moralmente, y, sobre todo, ejecutable.¹⁴ ¿Por qué se exige esto como requisito? Porque el administrado no puede exigir a la administración cosas que en la aplicación de su facultad resolutoria negaría conforme a derecho, ya que el administrado no puede pedir cosas opuestas a la ley.

En segundo lugar, la persona que realiza la petición debe estar facultada para hacerlo, es decir, debe gozar de una legitimación activa, caso contrario, la petición planteada carecería de un sustento legal debido a que quién la planteó la pretensión carecía de la aptitud para adjudicarse derechos o peticiones por no tener el derecho o la legitimación apropiada para hacerlo.

En tercer lugar, la petición realizada debe estar dirigida al Órgano Administrativo competente, es decir, cada Institución Pública maneja temas y cuestiones diferentes, en razón de esto, el administrado debe plantear su petición de acuerdo a lo que la Institución Pública puede y debe resolver, caso contrario, estaría irrespetando el concepto de legitimación pasiva y caería en un abuso del derecho, pues bajo esa lógica, si la administración pública no responde, se le debería otorgar lo solicitado al administrado pese a que lo que solicitó no correspondía en razón de que la Institución ante la cual planteó su pretensión, no está facultada para concederle lo solicitado. Un ejemplo de esta característica puede ser el hecho de solicitarle al Servicio de Rentas Internas que me permita lotizar un terreno; ¿Se entiende lo absurdo que podría llegar a ser? Es por ello que una característica básica de esta figura es que la petición sea dirigida a Órgano Administrativo competente.

En cuarto lugar, y como última característica, partiendo desde el derecho de petición, la misma debe estar apegada a la normativa interna legal, es decir, esté conforme a derecho, ya que no se puede exigir aquello que la norma no faculte al administrado a conseguir. Toda petición debe estar fundamentada en hecho y derecho, si faltase alguna

¹⁴ Nos referimos a ejecutable en el sentido de que la misma debe estar adecuada a la ley, a la costumbre y al orden público, es decir, deberá ser física, moral y legalmente posible.

de estas, la misma quedaría sin efecto, pues no se puede solicitar algo en lo cual no tengo fundamento para exigir.

Como se indicó en líneas anteriores, la segunda arista está vinculada con el deber de resolver que tienen las administraciones públicas, y en caso resolver oportunamente, opera *Ipsa Iure* el silencio administrativo positivo, sin embargo, para que el mismo prospere, es necesario que el mismo cumpla con las características de un acto administrativo, es decir, debe gozar de legitimidad y por supuesto, de ejecutoriedad, pues recordemos, el principal efecto de un acto administrativo, así sea presunto, es el de presunción de ejecutoriedad y legitimidad. José Vicente Troya consideraba que en virtud de la facultad resolutoria que tienen las instituciones públicas, estas estaban obligadas a conocer y resolver las peticiones planteadas conforme la norma lo permita,¹⁵ por lo tanto, bajo esa misma consigna de obligación legal de responder de manera oportuna, es que se configura el silencio administrativo, el cual, en la actualidad, tiende a favorecer al administrado por su efecto positivo.

Finalmente, como tercera característica, consideramos que el silencio administrativo positivo suplente la necesidad de la administración pública de resolver una solicitud, reclamo o recurso, pues su efecto legal equivale a la aprobación de lo solicitado, ergo, fruto de esta característica, es que la administración pública en aplicación de su potestad revisora, no puede emitir acto administrativo posterior negando lo que la norma *Ipsa Iure* concedió.

3. Diferencia entre aceptación tácita y el silencio administrativo

La historia nos ha enseñado que, al tratarse de temas de derecho público, lo que no está permitido, se entiende prohibido, y precisamente, esta figura del silencio administrativo positivo aparece en Ecuador por primera vez en 1993,¹⁶ año en que se expidió la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de servicios Públicos por la Iniciativa Privada. Esto quiere decir que, hasta antes de este año, esta institución jurídica de índole administrativa, cuyo efecto era “favorable para el

¹⁵ José Vicente Troya Jaramillo y Carmen Amalia Simone Lasso, *Manual de derecho tributario: La facultad resolutoria y las reclamaciones, consultas y recursos* (Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013) 276.

¹⁶ Como dato informativo, el derecho de petición ya estaba consagrado en nuestra primera Constitución de 1830, sin embargo, en ninguna de las 19 Constituciones se ha previsto el silencio administrativo.

administrado” por dotar de ese carácter de aceptación presuntiva a las peticiones planteadas por el mismo, era completamente inexistente en nuestro sistema legal, ergo, inaplicable de la manera en la que hoy las conocemos.

Para tener una idea de cómo operaba antes esta institución en el país, apenas en el año de 1919, en el Ecuador, se podía impugnar decisiones de las autoridades administrativas, pues, cual fiel copia del modelo francés, Ecuador reformó su Ley de Régimen Administrativo Interior, norma expedida en el año de 1897, y permitió que el Consejo de Estado (eliminado en 1945 y reemplazado por el Tribunal de Garantías Constitucionales) conozca las quejas que tuviesen los administrados frente a las respectivas resoluciones de las distintas autoridades administrativas, pero lógicamente, sin efecto alguno en caso de que no exista una respuesta, es decir, no había consecuencia alguna, atribuible a efecto de aplicar algún tipo de silencio administrativo.

No es sino hasta el año de eliminación del Consejo de Estado, 1945, que en el Ecuador se expide la Ley d Régimen Político y Administrativo de la República, y se instaure por primera vez la figura del silencio administrativo negativo, teniendo de por medio, como requisito previo, la necesidad de haber agotado la instancia administrativa.

Es gracias a esta norma, Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de servicios Públicos por la Iniciativa Privada, expedida en el año de 1993, que las diferentes ramas de derecho en el Ecuador empiezan a desarrollar y adoptar esta figura del silencio administrativo positivo como parte de su normativa interna, por ejemplo, gracias a la Ley de Modernización del Estado, la rama tributaria a través de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su disposición final primera, o la rama aduanera, a través de la Ley de Aduanas, en su artículo 77 (cuando existía), incluso el antiguo ERJAFE, en sus artículos 69 y 127, incluyeron esta figura dentro de sus cuerpos normativos.

En la actualidad, el Código Orgánico Administrativo (COA), norma orgánica que regula el ejercicio de la función administrativa de los diferentes órganos que conforman el aparataje estatal, contempla la figura del silencio administrativo positivo, y, por otro lado, el Código Tributario también recoge esta figura, precisamente enfocada en el plazo para resolver los reclamos o solicitudes presentadas por los contribuyentes ante la administración tributaria. Esta figura, recogida por la mentada norma tributaria, tiene el nombre de aceptación tácita, y rige con las mismas reglas y condiciones que el silencio administrativo positivo, más, sin embargo, estas exponen ciertas diferencias que podemos vislumbrar a continuación.

Para empezar, la principal diferencia entre la aceptación tácita y el silencio administrativo la hallamos en su misma denominación, pues el término “silencio administrativo” es usado por los diferentes Estados a nivel global, para referirse a una consecuencia producida a favor del administrado, por la falta de respuesta de los órganos administrativos, cuando el administrado ha planteado una petición, queja, impugnación, o incluso un recurso, dependiendo de la Institución de la cual se trate. Es decir, abarca un ámbito netamente administrativo en el sentido de que todo el aparataje estatal (con excepción de los órganos tributarios), tienen la obligación constitucional de brindar respuestas oportunas y motivadas a los diferentes actos planteados por los administrados, y en caso de no responder, la consecuencia precisamente es la aceptación de lo solicitado por el administrado. Por otro lado, la denominación “aceptación tácita” es la asignación que se le da a la misma figura, pero en el ámbito tributario, pues la finalidad de esta figura es la misma, más, sin embargo, el ámbito de aplicación no es el mismo, pues como se verá más adelante. La aceptación tácita no cabe respecto de cualquier actuación del administrado, sino que su aplicación se limita a producirse en peticiones, reclamos e impugnaciones como tal.

Otra diferencia palpable en la práctica es la forma de hacer efectiva cada una de ellas. Recordemos que en la actualidad, esta figura está regulada por tres cuerpos legales diferentes, el Código Orgánico Administrativo, cuando se busca aplicar esta figura a las instituciones públicas en general, el Código Tributario, cuando se pretende aplicar a la administración tributaria Nacional, Seccional o de Excepción, y finalmente, el Código Orgánico General de Procesos, norma que viene a regular la forma de hacer efectiva la misma, dependiendo si se trata de acceder a la vía contencioso administrativa o contenciosa tributaria.

Empezando por el Código Tributario, normativa que contempla su propia figura de silencio administrativo bajo la denominación de aceptación tácita, podemos destacar que este cuerpo normativo contempla bajo sus disposiciones, una norma específica y muy concreta en referencia a la aceptación tácita, y la comprendida en el artículo 104. Esta disposición legal, en resumen, nos señala que si una autoridad tributaria no cumple con su obligación de dar una respuesta oportuna y motivada en un plazo de 120 días hábiles en reclamos tributarios, y en el plazo de 30 días hábiles en reclamaciones aduaneras, la misma se entenderá aceptada,¹⁷ pero hay que poner especial atención en este tema, porque

¹⁷ Ecuador, *Código Tributario*, Registro Oficial S. 38, 14 de junio del 2005, art. 104.

a diferencia de lo que configuraba el Código Orgánico Administrativo, la aceptación tácita, por disposición normativa, solo procede ante los reclamos, lo que la diferencia del silencio administrativo en cuanto el margen de aplicación que esta tiene prevista en el COA. Esto se debe gracias a que, en el año 2005, mediante la publicación de Fe de Erratas con numero de registro R.O 70, 28-VII-2005, el Congreso Nacional decidió suprimir las palabras “petición” y o “recurso”, dejando vigente únicamente la palabra “reclamos”. Finalmente, la norma tributaria concede la facultad al administrado para que proceda con la acción correspondiente, refiriéndose tácitamente a que el administrado puede activar el órgano jurisdiccional con finalidad que este reconozca mediante sentencia la existencia y procedencia de la aceptación tácita, y a su vez, ordene su ejecución, a diferencia del COA que, desde su origen normativo, sí contempla para el silencio administrativo la calidad de acto presunto y la calidad de ejecutable.

En el artículo 134, el legislador no hace más que recalcar lo evidente, pues señala la referida norma que, pese a que proceda la aceptación tácita, el funcionario público está en la obligación de emitir la resolución debidamente motivada, sin importar de si se presentó una acción contenciosa tributaria o no. Finalmente, el mismo cuerpo normativo nos señala que la resolución emitida por el funcionario público fuera íntegramente negativa, como es deducible, la misma no surtiría efecto alguno.¹⁸

Como hemos indicado, a más de la aceptación tácita contemplada en el Código Tributario, el silencio administrativo también está comprendido en el Código Orgánico Administrativo. Desde su artículo 207 hasta el artículo 210, este cuerpo normativo regula el silencio administrativo desde los distintos escenarios en los que puede aplicarse, hasta la forma en la que ha de producirse. De esta manera, tras un profundo análisis de este cuerpo normativo, podemos apreciar principalmente lo siguiente:

- El silencio administrativo procede ante reclamos, solicitudes en general, o pedidos dirigidos a las administraciones públicas.¹⁹ Sobre este punto, profundizaremos más adelante.
- Las administraciones públicas en general, deben resolver los reclamos, peticiones o solicitudes en el término general de 30 días,²⁰ vencido el cual, se entenderá aceptada la petición, reclamo o solicitud. Hablamos de

¹⁸ *Ibíd.*, art. 134.

¹⁹ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, Registro Oficial 2do. S. 31, 07 de julio del 2017, art. 207.

²⁰ *Ibíd.*

manera general, pues existen varias otras instituciones públicas que cuentan con plazos propios para resolver, como, por ejemplo: el Servicio de Rentas Internas, Direcciones Financieras de los GADS, el Servicio Nacional de Aduana del Ecuador, entre otros.

- El acto administrativo presuntivo, fruto de la aplicación del silencio administrativo, tiene carácter de título de ejecución, y podría ser ejecutado mediante vía judicial.²¹
- Adicionalmente, se prevén posibilidades para que el acto administrativo presunto adolezca de nulidad- Ejemplo de esta situación, se da cuando lo peticionado o reclamado es contrario a la constitución o la ley, o cuando lo resuelto se haya dictado sin competencia debido a la materia, territorio o tiempo, cuando determine actuaciones imposibles, etc.

Estos cuatro puntos son un indicativo claro que evidencian las intenciones que tuvo el legislador al momento de elaborar este cuerpo normativo, y es precisamente permitirle al administrado acceder a lo que este pretendió en su reclamo, solicitud o petición, y de cierta forma, sancionar a la administración pública por ausencia de diligencia en su actuar para con los administrados, pues estos son conscientes del tiempo que tienen para resolver las diferentes peticiones, solicitudes o reclamos que presenten los administrados.

Adicional a estas cuatro ideas expuestas en líneas anteriores, la figura del silencio administrativo, contenida en el Código Orgánico Administrativo, contempla una serie de alternativas en los artículos 208, 209 y 210. Dichas disposiciones normativas apuntan a desarrollar las consecuencias por la falta de respuesta en procedimientos, ya sean de oficio o impulsados por el particular, así como también configura la forma en cómo se debe emitir la resolución motivada cuando ya se configuró como tal la figura analizada.

En el primer escenario, es decir, en el caso en que exista falta de resolución en los procedimientos de oficio, la norma previamente citada nos indica que en los casos en donde se reconozcan o constituyan derechos, los mismos se entenderán aceptados, y en los casos en que se ejerza la potestad sancionadora, en vez de aplicarse un acto presunto de aceptación por silencio administrativo, lo que se produce es la caducidad de esta facultad sancionadora.²²

²¹ *Ibíd.*

²² *Ibíd.*, art. 208

En el segundo escenario, en donde la persona interesada debe promover el procedimiento para obtener una resolución, la norma ordena que, frente a una solicitud para obtener una autorización administrativa prevista en la ley, si el órgano encargado de resolver motivadamente no lo hace en el plazo establecido, se entendería que la solicitud fue aprobada a favor del administrado.²³

Finalmente, el COA, respecto al silencio administrativo, manda que, si el órgano administrativo encargado de resolver la petición, reclamo o solicitud resuelve de manera tardía, es decir, una vez que ya transcurrió el tiempo legalmente previsto para hacerlo, este debe emitir su fallo únicamente de manera confirmatoria,²⁴ bajo la posibilidad de que dicho acto presuntivo adolezca de alguna de las causales de nulidad.

Recapitulando lo analizado hasta ahora, en cuanto a diferencias entre la aceptación tácita y silencio administrativo, se destacan las siguientes que exponemos a continuación:

- El silencio administrativo procede contra reclamos, peticiones y solicitudes, mientras que la aceptación tácita procede solo contra reclamos.
- En el silencio administrativo, los funcionarios públicos tienen un máximo de 30 días hábiles para emitir su resolución sobre la consulta, petición o reclamo presentados por el administrado, por otro lado, en la aceptación tácita, el funcionario tributario goza de 120 días hábiles para resolver respecto el reclamo planteado por el contribuyente.
- El silencio administrativo, por orden del Código Orgánico Administrativo, tiene carácter de título de ejecución, y podría ser ejecutado mediante vía judicial, mientras que respecto la aceptación tácita, revisando las disposiciones del Código Tributario, encontramos la opción de acceder a la vía contenciosa tributaria, más, sin embargo, como se verá más adelante, la misma no tiene ese carácter de título de ejecución, sino que debe ser demandada mediante procedimiento ordinario en un proceso de conocimiento. Debemos aclarar que respecto la aceptación tácita, es indispensable que la administración tributaria emita una resolución por escrito, pues, a pesar de que llegue a operar esta figura en el supuesto de un reclamo no resuelto oportunamente, de acuerdo con el Código

²³ *Ibíd.*, art. 209

²⁴ *Ibíd.*, art. 210

Tributario, “el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa... (...) ...”²⁵

- Si bien es cierto que el término silencio administrativo es de denominación global para todas las materias e instituciones en general por común conocimiento, lo correcto sería puntualizar que se usa el término de silencio administrativo en casi todas las instituciones de carácter público, sin embargo, existen salvedades como por ejemplo, el Servicio de Rentas Internas, SENADI, Unidades Financieras de los GADS Municipales y Metropolitanos, entre otros, en cuyo caso, adquieren otro nombre a pesar de tener el mismo efecto, como sería, por ejemplo, el de aceptación tácita.

Con este breve y contundente análisis, podemos concluir principalmente que si bien ambas figuras, pese a su diferente denominación, gozan de un mismo efecto, el cual es, a través de un acto presunto, dotar de favorabilidad a lo planteado por el administrado, sea esto solicitud, reclamo, o petición en sus diferentes áreas, la ejecutabilidad de los mismos van a ser sumamente diferentes, pues el silencio administrativo goza de ese reconocimiento de título de ejecución, mientras que la aceptación tácita debe, como se verá más adelante, demandarse en la vía contenciosa tributaria mediante una acción de impugnación que se sustancia como tal, en un proceso de conocimiento, lo cual en sí puede generar retrasos en la consecución del fin del administrado, más, sin embargo, veremos posturas que apoyan este tipo de sustanciaciones, principalmente porque existe un riesgo de que el administrado peticione derechos o situaciones que en derecho no corresponden.

4. Naturaleza jurídica del silencio administrativo

Para referirnos acerca de la naturaleza del silencio administrativo, es importante tener en cuenta que realmente no existe una unanimidad en los criterios sobre este tema, en especial, por los diferentes efectos que se producen en esta institución a criterio de algunos doctrinarios. Es así que por ejemplo, para tratadistas de antaño como Manuel María Diez, dentro de su obra *Derecho Administrativo Tomo II*, nos indica que para él, “el silencio administrativo no es un acto administrativo, sino un hecho administrativo con

²⁵ Ecuador, *Código Tributario*, art. 134.

efectos jurídicos”,²⁶ pues en realidad, la ausencia de respuesta de la administración precisamente implica una falta de declaración de voluntad, eliminando la posibilidad de que esta figura sea considerada como un acto, pues la declaración de voluntad vendría a ser un requisito esencial de todo acto administrativo, y por lo tanto, frente a la falta de esta, es que el silencio administrativo es un hecho administrativo, más no un acto administrativo.

Gordillo, nos indica a modo de síntesis, que el silencio administrativo, fruto de aquella conducta omisiva por parte de la administración pública, provoca dos efectos jurídicos, uno positivo, y uno negativo, en donde, en el primero se le confiere al administrado lo planteado en el derecho de petición, y en el segundo, se lo niega.²⁷ En el caso que nos atañe, Gordillo indica que esta aceptación tácita como tal produce un acto presunto, más no un acto administrativo como tal, pues, coincidiendo con Manuel Díez, estos actos presuntos carecen de requisitos esenciales como pueden ser la motivación y la falta de declaración de voluntad. Por otro lado, tenemos criterios como el de Moreta, quien, por su parte, indica que la ausencia de manifestación de voluntad, elemento esencial del acto administrativo, solo puede ser suplida por la voluntad de la ley, la cual va a desarrollar y especificar el sentido que dicho silencio ha de tener.²⁸

Indagando un poco más fondo, encontramos un criterio que va más allá de si es un acto o es un hecho administrativo. El silencio administrativo, de acuerdo con Massip Acevedo, consiste en “una abstención de la Autoridad administrativa para dictar un acto previsto por la ley”,²⁹ lo cual podría asimilarse a la aplicación de una caducidad de la competencia de la Administración debido al paso del tiempo. Esto quiere decir que existe la posibilidad, de acuerdo con la doctrina, de que más allá de la discusión de si es un acto o un hecho administrativo, el silencio administrativo sea considerado como una de las formas de extinguir o suprimir una de los deberes de la administración pública, como es la de resolver peticiones, reclamos o solicitudes. Esta teoría, más allá de ser o formar parte de una discusión acerca de la naturaleza jurídica del silencio administrativo, consideramos que es consecuencia de los efectos de la aplicación de esta figura, pues

²⁶ Manuel María Díez, *Manual de derecho administrativo Tomo II: Procedimiento administrativo* (Buenos Aires: Editorial Plus Ultra, 1981), 489, <https://franjamoradaderecho.com.ar/biblioteca/abogacia/5/ADMINISTRATIVO/Manual-de-D-Admin-Manuel-Maria-Diez-T-II.pdf>.

²⁷ Gordillo, *Tratado de derecho administrativo Tomo 3*.

²⁸ Andrés Moreta, *El silencio administrativo en el COA, Doctrina, Jurisprudencia y Práctica: Definición y concepto de silencio administrativo* (Quito: Ediciones Legalité, 2020) 11.

²⁹ Julio Massip Acevedo, *El silencio en el derecho administrativo español: el silencio administrativo* (Oviedo: Universidad de Oviedo, 1934), 5.

recordemos que el Código Orgánico Administrativo y el Código Tributario, dentro de sus disposiciones normativas, comprenden la de emitir una resolución expresa y motivada favorable pese a que, por el paso del tiempo, se de paso a la aplicación del silencio administrativo positivo. Ergo, si bien Massip Acevedo destaca un punto importante, consideramos que más que pérdida de la facultad de resolver, sería la pérdida del poder de decisión, pues la resolución, como se indicó en líneas anteriores, debe emitirse de manera obligatoria y con la debida fundamentación.

Al tratarse de una figura de derecho público, lo lógico es que se defina la naturaleza jurídica de esta figura mediante ley, de manera expresa, pero la realidad es que ni el Código Tributario, ni el Código Orgánico Administrativo definen con exactitud al silencio administrativo, más bien, se puede abstraer de los mentados cuerpos normativos que esta figura es una de las maneras en las que se puede dar por terminado un procedimiento administrativo. A pesar de aquello, si bien no contamos con una definición expresa, la norma si configura sus efectos, los cuales, alineando nuestro criterio con el de Gordillo y Alessi, nos permitimos afirmar que la naturaleza jurídica del silencio administrativo positivo, en el Ecuador, está expresada ipso iure, ya que esta es la única voluntad que podría sustituir a la manifestación de voluntad de la administración pública, y la voluntad de la ley en este caso, es confirmatoria a favor del administrado, por lo tanto, podemos hablar de una voluntad de la ley que reemplaza la voluntad humana, y con eso configura uno de los elementos esenciales de un acto administrativo, como es la manifestación de la voluntad, eliminando de esta manera, cualquier posibilidad de que se lo catalogue como un hecho administrativo.

Como conclusión, tras una serie de aportes doctrinarios de juristas con elevado nivel de conocimiento, podemos inferir en que el silencio administrativo tiene, por ley, la característica de acto administrativo presunto, en donde, por disposición legal, la cual suple la declaración de voluntad, otorga la aceptación de lo planteado por el administrado en su acto inicial de petición, reclamo, o solicitud, siendo determinante siempre el ámbito legal que se busque activar, es decir, administrativo o tributario. Esta manifestación de voluntad por parte de la ley, cuya concepción hacia la petición, reclamo o solicitud, es confirmatoria o positiva si se prefiere, genera un derecho considerado como autónomo, pues goza de una disposición legal que así lo ordena.

Una última observación acerca de este tema, y es que debemos tener mucho cuidado cuando tratamos al silencio administrativo, o aceptación tácita, como un acto tácito de la administración, y no como un acto presunto, esto en razón de que el acto

presunto forma parte de una consecuencia generada por orden legal, es decir, por disposiciones contenidas en la norma, mientras que un acto tácito implicaría atribuir una conducta o un actuar a la administración pública, lo cual consideramos que no es imputable en razón de que la aceptación o efecto positivo viene dado por la ley, más no por el actuar de la administración, consecuentemente, se debe tener clara esta diferencia entre acto administrativo presunto, y acto administrativo tácito.

5. Procedencia de la aceptación tácita según el tipo de procedimiento

5.1.- La aceptación tácita en el recurso extraordinario de revisión

Amparados bajo el Código Tributario, cuya última reforma tuvo lugar en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 587, 29 de noviembre de 2021, podemos encontrar a partir del artículo 143 y siguientes, toda una sección que trata acerca del recurso de revisión. El Código Tributario define en su artículo 143, al recurso de revisión como una potestad facultativa extraordinaria,³⁰ en la cual, ciertas autoridades tributarias pueden rever actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas, y constatar la existencia de errores de hecho o de derecho. Las autoridades facultadas para poder sustanciar un recurso extraordinario de revisión son el director general del Servicio de Rentas Internas, Prefectos Provinciales, alcaldes y las máximas autoridades de las Administraciones Tributarias de Excepción. De igual manera, podemos afirmar que también se prevé su procedencia, y los casos en los que es posible interponerlo y no. Vale la pena recalcar que esta facultad extraordinaria formal, se aplica solo para revisar actos administrativos firmes y resoluciones ejecutoriadas que pudiesen adolecer de errores de hecho o de derecho.

Ahora bien, entendemos que, al ser una potestad extraordinaria, la revisión puede darse de oficio, y o por medio de una insinuación debidamente fundamentada del contribuyente, más, sin embargo, esto no quiere decir que puede aplicarse de forma atemporal o intemporal, sino que está sujeta a plazos como todo recurso procesal. De esta manera, de acuerdo con el Art. 145 numerales 2 y 3 del Código Tributario,³¹ tenemos que el recurso de revisión procede unos casos hasta en tres años, y en otros casos, hasta en

³⁰ Ecuador, *Código Tributario*, art. 143

³¹ *Ibíd.*, art. 145

treinta días. Los casos específicos en los que procede como tal el recurso de revisión, al no formar parte de la figura estudiada, no serán tema de estudio.

Suponiendo que se insinúa adecuadamente el recurso de revisión por parte del contribuyente, o que la propia administración revisa sus actos firmes o resoluciones ejecutoriadas en los tiempos correctos, ¿estarían sujetas estas actuaciones a la aplicación de una aceptación tácita en caso de resolver tardíamente? A pesar de que el artículo 147 del Código Tributario ordena que la autoridad administrativa deberá dictar una resolución motivada, la realidad es que no prevé en su articulado, ningún plazo para el efecto. Podría hacerse una interpretación conjunta, y configurar los artículos 144 y 147 de tal modo que sugiera que una vez dada la apertura el expediente sumario, este durará un máximo de 20 días, y posterior al cierre de este, la autoridad administrativa deberá emitir una resolución motivada, dando a entender que posterior a los 20 días, la administración tiene la obligación de resolver, más sin embargo, pese a esta interpretación forzada, la realidad es que no se aprecia ningún plazo fatal para su resolución, es decir, no hay fecha límite para emitir la resolución, ergo, no hay lugar a la aplicación de la aceptación tácita.

Esto se debe principalmente a dos circunstancias. La primera, por simple deducción, se da debido a que el recurso de revisión prevé una facultad extraordinaria para revisar los actos firmes y resoluciones ejecutoriadas, es decir, no hay obligatoriedad alguna para la administración pública en revisar absolutamente nada, consecuentemente, esta no está obligada a responder bajo ningún plazo fatal o límite. En segundo lugar, el artículo 104 del Código Tributario prevé la posibilidad de aplicar la figura del silencio administrativo únicamente a los reclamos planteados por el contribuyente, esto debido a una fe de erratas publicada en el Registro Oficial 70, 28-VII-2005, en donde se eliminó la posibilidad de que la misma aplique a peticiones y o recursos.

La Doctora Katty Muñoz Vaca, docente de derecho procesal tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar – sede Quito, coincide con lo manifestado por nosotros, pues la referida docente explicaba a la par que el silencio administrativo, o aceptación tácita, realmente no procede ante un recurso extraordinario de revisión,³² y el razonamiento tras esa afirmación se fundamenta principalmente en que el recurso de revisión es extraordinario, es decir, va a depender de la discrecionalidad de la autoridad

³² Algunos elementos jurisprudenciales empleados por la Doctora Katty Muñoz para impartir sus cátedras de derecho procesal tributario fueron los siguientes pronunciamientos provenientes de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia: Sentencia 68-2003 publicada en R.O No. 555, Sentencia 107-2000 publicada en R.O No. 389, sentencia 30-2004 publicada en R.O No.390, y la sentencia 127-2001 publicada en R.O No. 403.

que conoce sobre este tema para que pueda o no aceptarlo y resolverlo, por lo que la falta de resolución no está sujeta a los efectos de la aceptación tácita.³³

Este criterio, acertado a nuestro pensar, de alguna manera sigue la misma línea que el de la Profesora Tatiana Pérez Valencia, quién en una de sus cátedras de derecho formal, supo manifestarnos que en caso de que faltase un pronunciamiento por parte de la administración tributaria y o aduanera, se produce la aplicación de la aceptación tácita, pero solo era aplicable para los casos en que se presente un reclamo por parte del contribuyente, pues gracias a la mencionada fe de erratas de líneas anteriores, se dejó fuera del alcance de esta institución a los recursos interpuestos y peticiones que provengan del administrado como tal.³⁴

La Jurisprudencia nacional en múltiples fallos ha apoyado lo manifestado, por citar una de sus resoluciones de un recurso de casación, en el Recurso No. 033-2013, la Corte Nacional de Justicia consideró que:

Este recurso de revisión es privativo de las máximas autoridades de la administración tributaria y facultativo en caso de que ellas quieran ejercer su potestad de autocontrol; que el recurso de revisión no es de aquellos que la ley otorga al contribuyente, puesto que no ha facultado a ninguna de las partes a interponerlo en estricto sentido, pudiendo solamente insinuarlo, para que la máxima autoridad administrativa ejerza su facultad de revisar el acto si lo considera procedente, de ahí la necesidad tanto del informe jurídico previo como de la etapa sumarial; que el recurso de revisión es extraordinario puesto que debe ser insinuado una vez que el acto es firme hasta tres años después; que no cabe aplicar el silencio administrativo, peor aún se puede pretender nulitar el acto administrativo, ya que los efectos jurídicos que conlleva la aceptación tácita no pueden oponerse y por tanto reformar o cambiar los efectos de la Ley Tributaria.³⁵

En conclusión, tras un contundente análisis normativo y doctrinario, podemos inferir en que la aplicación de la aceptación tácita, en el recurso extraordinario de revisión, no procede en derecho por dos principales motivos. El principal, por no contar con una habilitación normativa, es decir, no se encuentra contemplada, por lo tanto, permitida esta posibilidad, pues en el Código Tributario no se ordena esta posibilidad, y en segundo lugar, porque el recurso extraordinario de revisión es precisamente eso, de carácter extraordinario, siendo por completo de libre voluntad de la autoridad tributaria aceptar darle trámite o no, y si aun así lo hiciese, la norma tributaria no contempla un plazo fatal

³³ “Cuaderno de apuntes de Derecho Procesal Tributario de la Maestría de Derecho Tributario ofertado por la UASB sede Ecuador”. Documento privado, 2021.

³⁴ “Cuaderno de apuntes de Derecho Formal de la Maestría de Derecho Tributario ofertado por la UASB sede Ecuador”. Documento privado, 2021.

³⁵ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Resolución”, en *Recurso de casación n° 033-2013*, 30 de marzo de 2015, 5.

para la correspondiente expedición de la resolución que de cierre al recurso extraordinario de revisión, consecuentemente, la aceptación tácita no procede en el recurso extraordinario de revisión.

5.2. La aceptación tácita en las consultas

Para tratar la aplicación de la aceptación tácita frente a las consultas, debemos tener en cuenta que esta figura forma parte de la denominada “gestión tributaria” que debe cumplir la autoridad tributaria, pues parte de sus funciones, a más de determinar obligaciones y recaudar los tributos, la autoridad tributaria debe resolver reclamos y absolver consultas, esto con motivo de que la formulación de consultas forman parte de los derechos de los contribuyentes, en concordancia con el artículo 30.1 numeral 3 del Código Tributario, y porque su resolución motivada forma parte de los deberes sustanciales de la administración tributaria conforme lo ordena el Art. 103 del mismo cuerpo normativo.

¿Qué se entiende por consulta? Para responder esta interrogante, aplicaremos las reglas de interpretación configuradas en nuestro Código Civil, por lo tanto, primero nos ceñiremos a la definición que nos facilita la DRAE. De acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, consulta significa “Parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de algo”.³⁶ Si bien el concepto dado por la Real Academia Española es preciso y nos da las luces necesarias para comprender en qué consiste una consulta, siempre va a ser importante contar con criterios doctrinarios propicios para fomentar una mayor seguridad en este tipo de temas, es por eso que hemos traído a colación conceptos aportados por los doctrinarios Guillermo Cabanellas, Patiño Ledesma, Montañó Galarza y Mogrovejo Jaramillo. Cabanellas, en su obra “Diccionario jurídico elemental”, define a la consulta como “El dictamen que dan por escrito los abogados, puntualizando y firmando su opinión, y la propia conferencia de los abogados sobre el punto cuya aclaración se les propone”.³⁷ Por su parte, Patiño Ledesma, considera que la consulta tributaria “es el mecanismo que tienen tanto las personas jurídicas como naturales, para lograr que la administración emita directrices claras que permitan aplicar

³⁶ Real Academia Española, “Diccionario de la lengua español: consulta” 2021, <https://dle.rae.es/consulta#ASYEVzT>.

³⁷ Guillermo Cabanellas, *Diccionario jurídico elemental: consulta*, (Buenos Aires: Editorial Heliastra S.R.L., 1993), 72

la norma tributaria en un hecho o situación concreta”.³⁸ Finalmente, Montaña Galarza y Mogrovejo Jaramillo, en su obra, “Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano”, consideran que “las consultas y peticiones planteadas por los administrados ante la Administración, se enmarcan en los ámbitos de la información y apoyo al contribuyente”³⁹ y que “la consulta se formula por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria para el debido entendimiento del alcance de la norma o normas jurídicas a aplicarse en cada caso concreto”.⁴⁰

Como podemos apreciar, de las definiciones aportadas por la doctrina y la Real Academia Española, se destaca principalmente que la consulta como tal tiene un fin concreto: aclaración sobre un tema en específico, y es que la realidad plasmada en la doctrina no es diferente a la señalada en la norma tributaria, ya que, desde nuestro Código Tributario, se trata de indicar el objeto de la consulta tributaria mediante una descripción sucinta de “quién puede consultar”. Nuestro Código Tributario señala que se puede consultar acerca del régimen jurídico tributario aplicable a una situación determinada, o también acerca del sentido o alcance de la norma, y señala que la respuesta que se emita por parte de la autoridad tributaria será netamente vinculante para la misma administración tributaria en unos casos, y en otros, netamente informativa.⁴¹

Al ser la consulta tributaria una herramienta consagrada en dos vías, es decir, como derecho del contribuyente, y como obligación de la administración tributaria, entendemos que la misma debería tener plazos máximos para que la autoridad tributaria emita una absolución a las consultas ¿verdad? Y la respuesta es afirmativa, en efecto, la absolución de las consultas debe realizarse en un plazo máximo de 30 días para los casos en que las consultas sean vinculantes, y en los casos en que estas tengan un carácter netamente informativo, también deberán ser absueltas en 30 días, esto de acuerdo con lo previsto en el artículo 137 del Código Tributario,⁴² salvo se requiera la expedición de algún reglamento o disposiciones generales de aplicación, pero ¿estos plazos son fatales? Es decir, una vez concluidos, ¿podrían ser objeto de aplicación de aceptación tácita?

³⁸ Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema tributario ecuatoriano: Principios del derecho tributario y régimen tributario administrativo: Actos administrativos* (Cuenca, Universidad del Azuay, 2013), 245-246

³⁹ César Montaña Galarza y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo, *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Consultas y peticiones en materia tributaria* (Quito: Corporación Editorial Nacional, 2014), 43.

⁴⁰ *Ibíd.*

⁴¹ Ecuador, *Código Tributario*, art. 135.

⁴² *Ibíd.*, art. 137

La respuesta a esta interrogante viene dada gracias a la aplicación del método sintético-deductivo, pues recopilando partes de análisis realizado en puntos anteriores, podemos destacar la especificidad con la que la aceptación tácita funciona, es decir, únicamente sobre reclamos. Si un contribuyente, tal y como está la norma tributaria actualmente, presentase una consulta a la autoridad tributaria, y esta no es absuelta dentro del término que determina la norma, la consecuencia sería inoperante, es decir, no produciría ningún efecto. Esto viene encadenado con algo que se abordará más adelante, como es la ejecución del silencio administrativo, pues en las consultas, la absolución, adelantándonos un poco al análisis, al no ser una respuesta vinculante para el administrado, sino para la administración, la misma se vuelve inimpugnable, es decir, no habría una forma legal de acceder a una eventual ejecución mediante vía contenciosa tributaria.

5.3. La aceptación tácita en las peticiones

Sobre el derecho de petición, hay un tema importante que se debe tener claro, y es que el derecho de petición como tal forma parte de todas las actuaciones que puede plasmar el administrado ante la autoridad tributaria, ya sea este reclamo, recurso, consulta, etc. Podríamos decir incluso que el derecho de petición es el género, mientras que el reclamo, recurso, consulta, son la especie.

¿Por qué decimos que el derecho de petición es el género y que el reclamo, recurso, consulta, son la especie? El motivo es sencillo. El derecho de petición es un derecho fundamental, reconocido a nivel mundial, que permite a los ciudadanos dirigirse a las autoridades sin que exista de por medio algún intermediario, y así poder presentar su pretensión ante dicha autoridad, y que esta resuelva aceptando la misma o negándola. La misma data desde la antigüedad, incluso mucho antes que, en la época de los monarcas, cuando los súbditos acudían ante el monarca con una petición, y el mismo decidía bajo su voluntad, pues no existía norma alguna que dicte criterios para su resolución.

De forma muy breve, podemos decir que este derecho nace en la edad antigua, pero se desarrolla en la época del constitucionalismo, pues si bien es cierto, existen registros de la antigua época romana en donde el emperador era quien decidía, con las peticiones de los súbditos, sobre la suerte de un particular al perdonarlo o mandarlo a ejecutar, pasando por Inglaterra, España, Francia, con la figura del Rey institucionalizada frente a sus súbditos, la realidad es que, recién en 1789, fruto de la revolución francesa,

se instaure este derecho de petición, y para el año de 1791, la Constitución francesa reconoce en su texto el derecho a dirigir peticiones a las autoridades designadas en aquella época. Desde ese entonces, este derecho ha venido teniendo un desarrollo basto y extenso, llegando a aplicarse a las diversas ramas del Derecho.

No está por demás indicar que el derecho de petición es un derecho de rango constitucional en el Ecuador, pues el mismo se encuentra comprendido en el artículo 66 numeral 23 de la Constitución de la República del Ecuador. Dicho cuerpo normativo reconoce y garantiza a las personas precisamente el derecho a dirigir peticiones a las autoridades, y, sobre todo, a recibir una respuesta motivada.⁴³ Esto quiere decir que el derecho a presentar peticiones abarca especial importancia por sobre las demás actuaciones que pudiesen plantear los administrados, y esto tiene una razón lógica de fondo, pues el derecho de petición se instauró como una garantía con tintes apaciguadores para los administrados, con la finalidad de que estos pudiesen sentirse escuchados por sus líderes y gobernantes tras años y años de sometimiento y subordinación total.

El derecho de petición, aplicado en el derecho tributario, tiene sus propios tintes. Para empezar, debemos tener en cuenta que la Autoridad Tributaria tiene el deber sustancial de recibir toda petición presentada por el contribuyente, y lógicamente, darle seguimiento de acuerdo con las normas y reglamentos pertinentes. De hecho, de acuerdo con el Código Tributario, en su artículo 103, cataloga a este derecho de petición como un deber sustancial de la administración tributaria⁴⁴, quedando los mismos obligados a emitir una resolución otorgando o negando lo plasmado en el petitorio presentado por el administrado.

¿Por qué decimos que tiene sus propios tintes? Esto es debido a que el derecho de petición como tal confiere a los administrados la posibilidad de solicitar múltiples cosas, como por ejemplo, pedir a la administración tributaria que resuelva acerca de peticiones de facilidades de pago, o petición de devoluciones de IVA cuando la ley lo permita, etc., es decir, el derecho de petición en materia tributaria está plasmado en todas las figuras legales que prevé la norma tributaria, lo cual sin duda provoca cierta confusión al momento de querer aplicar la figura de la aceptación tácita, ya que no todas las peticiones están sujetas a dicha figura.

⁴³ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008, art. 66 numeral 23.

⁴⁴ Ecuador, *Código Tributario*, art. 103.

Más allá de aplicar un razonamiento práctico al ejercicio del derecho de petición, basta con observar bien la norma constitucional, pues partiendo desde nuestra Carta Marga, en su artículo 66 numeral 23, se desprende el derecho de los ciudadanos a presentar peticiones a autoridades públicas, y a recibir respuestas oportunas y motivadas de estas,⁴⁵ convirtiendo este derecho de petición, en un derecho de proporciones macro ante nuestro ordenamiento jurídico, ya que las demás normas no pueden menoscabar este derecho de rango constitucional. El Código Tributario, en múltiples pasajes de su contenido, contempla la palabra “petición” acompañada de una situación específica, por ejemplo, en el art. 51 del mentado cuerpo normativo se puede apreciar que para poder acceder a la compensación de deudas tributarias, basta que contribuyente realice una petición de parte a la autoridad tributaria para que esta la analice y la acepte o niegue,⁴⁶ o por ejemplo, para un simple acto de acumulación de expedientes, la norma tributaria prevé la posibilidad de que la autoridad tributaria acumule expedientes a través de una petición de parte del contribuyente.⁴⁷ Incluso el reclamo como tal tiene dentro de sus requisitos de presentación un apartado propio para la petición concreta que debe formular el administrado.

Lo que queremos decir, es que el derecho de petición, para que sea sujeto de una aceptación tácita, va a depender de la actividad en la que se encuentre envuelto el contribuyente, pues por disposición normativa, no todas las peticiones van a ser objeto de aplicación del silencio administrativo, consecuentemente, su aplicabilidad o no dependerá de si se trata de un reclamo, recurso, o una simple solicitud dentro de un trámite.

Para apuntalar nuestro criterio, citamos como ejemplo una resolución de la Corte Nacional de Justicia, el recurso de casación No. 287-2012. En dicha resolución se hace hincapié en que dentro de ese recurso, el acto originario presentado por el contribuyente no era un reclamo, sino una petición, pues no reunía los requisitos legales para ser considerado reclamo, y por lo tanto, en primer lugar, el plazo de 120 días no aplicaba para la administración tributaria, y segundo, el reconocimiento de haber operado el silencio administrativo en pro del administrado era improcedente, pues expone textualmente:

Al no tratarse de un reclamo como lo prevé el art. 114 del Código Orgánico Tributario, la Administración no estaba obligada a responder dentro de los 120 días previstos en el art. 132 del mismo cuerpo legal. Consecuentemente, el reconocimiento de haber operado el

⁴⁵ *Ibíd.*

⁴⁶ Ecuador, *Código Tributario*, art. 51.

⁴⁷ *Ibíd.*, art. 118.

silencio administrativo a favor de la Empresa actora, realizado por la Sala juzgadora es improcedente.⁴⁸

Consecuentemente, se confirma lo antes manifestado, el derecho de petición es el género, mientras que otros actos, como el reclamo, son la especie, y no todos los actos derivados del derecho de petición dan origen a una aplicación de la aceptación tácita.

5.4. Las resoluciones negativas extemporáneas y la aceptación tácita

Tras haber analizado los diversos efectos que pueden generarse con el silencio administrativo en sentido macro, refiriéndonos a efectos tanto positivos como negativos, hemos llegado a la primaria conclusión de que de una u otra forma, el silencio administrativo le permite al administrado poder acceder o intentar acceder a sus pretensiones, ya sea gracias a una aceptación tácita ejecutable en sede judicial, o una negativa presunta que genera un acto administrativo impugnabile ante el contencioso tributario. Este efecto, de cierta forma, viene a ser el efecto de la no actuación del órgano administrativo, de la autoridad administrativa, o de un funcionario administrativo, y es por eso que sus efectos son considerados por un lado, una compensación para el administrado por la carencia de presteza a la hora de ejecutar las labores a las cuales están llamadas las autoridades administrativas a realizar, y precisamente por otro lado, es un escarmiento para quienes teniendo la obligación de resolver en plazos determinados, no lo hacen.

Centrándonos en materia tributaria, en la aceptación tácita se ha destacado siempre la figura de un acto administrativo presunto, el cual tiene por efecto aceptar lo solicitado por el contribuyente y brindarle a este las herramientas legales necesarias para hacer valer su ya aceptada petición, obviamente bajo ciertas condiciones que se estudiarán más adelante, como, por ejemplo, que lo solicitado no sea objeto de nulidad, contra la ley, etc.

Pese a que la norma otorga ese efecto a esta figura, la aceptación tácita no exime a la autoridad tributaria de cumplir con sus obligaciones para con el reclamo interpuesto, y hago énfasis sobre todo en el reclamo, porque solo esta figura es susceptible de ser ejecutada en el contencioso tributario mediante la aplicación de la aceptación tácita. Parte de las obligaciones a las que hacemos referencias, las hallamos en el artículo 69 del

⁴⁸ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Resolución”, en *Recurso de casación n° 287-2012*, 28 de agosto del 2013, 3-4.

Código Tributario. Dicho artículo prevé como tal la facultad resolutoria, y destaca dentro su contenido lo siguiente:

Las autoridades administrativas que la ley determine están obligadas a expedir resolución motivada, en el tiempo que corresponda, respecto de toda consulta, petición, reclamo o recurso que, en ejercicio de su derecho, presenten los sujetos pasivos de tributos o quienes se consideren afectados por un acto de administración tributaria.⁴⁹

Como podemos apreciar, por orden legal, las autoridades tributarias están obligadas, por norma expresa, expedir sus resoluciones en todos los casos previstos en el Código Tributario, sin embargo, reiteramos, solo los reclamos son susceptibles de ser objeto de aplicación de aceptación tácita. Continuando con la misma línea, se menciona que la autoridad tributaria no está excluida de su obligación de emitir una resolución expresa, pero ello no quiere decir que se pueda emitir resoluciones negando lo solicitado por más motivado y justificado que esta esté, pues el deber de emitir una resolución motivada, pese a ser tardía y fuera de plazo, implica emitir una resolución de contenido favorable, pues si fuese negativa íntegramente, la misma no tendría efecto alguno de acuerdo con la ley.⁵⁰ Puede también emitirse resoluciones donde se acepta parcialmente el reclamo, y donde se niega parcialmente lo reclamado, más, sin embargo, esto solo serviría como parte del expediente procesal para que el Juez, en caso de llegar a instancias judiciales, valore el contenido y pueda emitir un criterio completo mediante sentencia. Sobre este tema, no solo que la norma ha sido contundente en explicar los efectos de una resolución tardía cuando existe de por medio aplicación de la aceptación tácita, sino que la propia doctrina se ha alineado también para poder formar criterios conjuntos y mantener una misma línea en derecho.

Con la misma línea argumentativa, Moreta sentencia lo ya antes manifestado. El criterio de este autor configura una síntesis de las tesis desarrolladas en líneas anteriores, pues contextualiza la base histórica de esta figura y la transporta hacia el presente, en donde por un lado, las resoluciones expresas extemporáneas que emitía la autoridad administrativa, de manera motivada, podían tranquilamente desconocer la aplicación del silencio administrativo, causando que la misma sea inexistente, y evitando de esta manera que la administración se vea involucrada a aceptar como válidos actos presuntos, pues los mismos se habían desvanecido gracias a dicha resolución extemporánea; y por otro lado,

⁴⁹ Ecuador, *Código Tributario*, art. 69.

⁵⁰ *Ibíd.*, art. 134.

ya hablando en la actualidad, el autor sintetiza los efectos de las resoluciones expresas tardías indicando que hoy por hoy, es imposible que la administración desconozca la aplicación del silencio administrativo emitiendo resoluciones expresas tardías, pues atendería contra de la seguridad jurídica, y porque iría en contra de norma expresa, provocando que dicha resolución adolezca de legalidad, haciendo que sea imposible para la administración dictar resoluciones extemporáneas de forma contraria al sentido positivo, dejando a salvo evidentes excepciones como sería que el acto administrativo presunto adolezca de nulidades insubsanables o ilegalidades como tal. Consecuentemente, Moreta plasma esta idea bajo la consideración de que “no le será posible a la entidad dictar una resolución extemporánea sobre el pedido de modo diverso al sentido positivo con que ha quedado resuelto por el silencio ni tampoco podrá desconocerlo sin más”.⁵¹

Como conclusión, podemos destacar que en lo que respecta al sistema ecuatoriano, la aceptación tácita (figura del derecho tributario), una vez que ha operado por el paso del tiempo, salvo que el acto que dio origen a esta figura adolezca de algún vicio que provoque nulidad, la misma opera con plena eficacia en su totalidad. Esto implica que la autoridad tributaria, en caso hipotético de desear resolver expresamente de forma tardía la misma de una manera que niegue lo planteado por el administrado, esta resolución expresa carecerá de efecto, pues, por orden legal, la autoridad tributaria solo puede emitir resoluciones expresas tardías de manera que acepte lo reclamado por el contribuyente, o que acepte parcialmente la misma, peor nunca negando esta o desconociendo la operación de la aceptación tácita por el paso del tiempo.

5.5. La aceptación tácita en actos conexos y de trámite

Al hablar de actos conexos, entendemos a los mismos como actos causados, o provocados dentro de un mismo proceso, los cuales, son secuenciales, y en su conjunto, van formando el contenido del proceso como tal. Estos actos conexos forman parte de un todo, es decir, se los debe considerar como una serie lógica de distintas actuaciones que tanto la autoridad tributaria como el contribuyente van construyendo a medida que avanza un proceso, e intentar valorarlos o estudiarlos por separado podría no traer las mejores

⁵¹ Andrés Moreta, *El silencio administrativo en el COA*, 21.

consecuencias para el interesado, pues un proceso se lo debe valorar al igual que la prueba, en conjunto.

¿Por qué es importante puntualizar lo dicho en el párrafo inmediato anterior? Porque para muchos administrados, cada petición, escrito, u oficio que envían a las distintas entidades públicas puede y debería ser sujeto no solo de una respuesta motivada, sino de una aplicación de un silencio administrativo en general, o aceptación tácita en materia tributaria, ya que la creencia generalizada es considerar que basta con que la administración pública se demore más allá del tiempo que tenía para resolver un planteamiento interpuesto por los administrados, para que este se lo entienda aceptado, y la verdad es que esta figura no funciona así.

Los actos conexos, son precisamente conexos porque están enlazados o relacionados con otros actos administrativos, causando de esta manera que los mismos carezcan de una aplicabilidad de una hipotética aceptación tácita, precisamente, por su relación con otros actos, ya que pertenecen y forman parte de un mismo proceso administrativo.

Para que se entienda mejor, planteamos un ejemplo diferenciando cuando podría proceder la aceptación tácita y cuando no. En el caso que se da la aplicación de la aceptación tácita, supongamos que un contribuyente presenta un reclamo ante el director general del SRI, esta autoridad tributaria tiene 120 días para dar trámite y emitir su resolución expresa frente a ese reclamo, y en caso de no hacerlo, se entenderá aceptada la misma. Ahora bien, dentro de este proceso, el acto principal que podría aceptarse en un *acto administrativo presunto*, es el reclamo planteado principalmente por el contribuyente, en donde impugna algo con lo que no está de acuerdo, plantea su pretensión, y espera una respuesta motivada de la administración, la cual puede ser estimatoria o desestimatoria, y si resuelve extemporáneamente, se entiende estimada por acto administrativo presunto. ¿Se entiende cuando, en este primer ejemplo, se produce la aplicación de una aceptación tácita? Un reclamo principal planteado por el contribuyente genera la obligación principal de resolver a la administración, y este acto principal -reclamo- es el acto que va a gozar de la posibilidad de ser objeto de una resolución aparentemente estimatoria de forma presunta en caso de que la administración tributaria no resuelva oportunamente.

Ahora vamos con el ejemplo número dos, en donde la aceptación tácita no procede. Imaginemos que se presenta un reclamo administrativo, y que el director general del SRI lo resuelve de forma oportuna negando de forma motivada lo solicitado por el

contribuyente. El contribuyente, frente a esta resolución desestimatoria decide volver a presentar un oficio ante el director general del SRI, y en él, vuelve plantear un reclamo, reprochando la resolución desestimatoria, y exigiendo que se le confiera lo que planteó en el reclamo inicial. En esta segunda situación, este oficio con contenido de un aparente reclamo no es resuelto por el director general del SRI, ni siquiera para desechar o pedirle que presente lo que en derecho corresponde, simplemente el director general del SRI decide no dar contestación. ¿Podría aplicarse aquí una sujeción a la figura de la aceptación tácita? La respuesta es contundente, no. Y el motivo es simple: es un acto conexo, es decir, forma parte del proceso, no es el acto principal, pues el reclamo principal ya se resolvió de manera oportuna, por lo que la administración tributaria en estos casos no corre ningún riesgo de ser reprochada con la aplicación de esta figura, ya que la aceptación tácita no procede ante actos conexos.

La doctrina, a más de los actos conexos previamente ejemplificados, ha identificado, a los actos de trámite,⁵² los cuales son comparables con los actos preparatorios. Estos actos sirven para impulsar un proceso, más no pueden ser objeto de impugnación, ya que los mismos no son susceptibles de generar efectos jurídicos directos; tienen un efecto más o menos parecido a los actos de simple administración, pero en estos casos, dichos actos son interpuestos por el contribuyente, y en los otros casos son actos presentados por la administración tributaria. Un ejemplo de estos actos de trámite podría ser el hecho de solicitar un plazo de prueba mayor al concedido dentro de un procedimiento administrativo de impugnación, pues como sabemos, el plazo probatorio es de hasta 30 días, y la administración tributaria podría conceder menos tiempo, pero si el administrado requiere de una cantidad mayor de días, podría solicitarse por escrito, pero obviamente esa solicitud no es objeto de aceptación tácita, primero, porque no es un reclamo, y segundo, porque es un acto de trámite que no puede ser objeto de impugnación en sede contenciosa en caso de que la autoridad tributaria decida no dar contestación a dicha petición.

La procedencia de la aceptación tácita no presenta mayor complicación, pues los supuestos normativos son claros, la aceptación tácita procede contra reclamos, y nada más que los reclamos; si alguna vez hubo la oportunidad de que su procedencia involucre

⁵² CIJUL, “Clasificación de los actos administrativos: actos de trámite”, *Centro de Información Jurídica en línea*, 30 de julio de 2014, 5, https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi_5o6hbz1AhVnSzABHTDxCUAQFnoECB4QAQ&url=https%3A%2F%2Fcijulenlinea.ucr.ac.cr%2Fportal%2Fdescargar.php%3Fq%3DMzk5NQ%3D%3D&usg=AOvVaw0P48mW8Um5lm3WQ7yyIgzX

más instrumentos como una consulta, o recursos, la realidad a día de hoy, es que dichas posibilidades ya no existen, ergo, los actos conexos, y de trámite, no forman parte del repertorio de la aceptación tácita, su proposición ante la autoridad tributaria no va a generar efecto alguno, a pesar de la obligatoriedad que tienen estas de dar respuestas oportunas y motivadas a lo que planteen los administrados.

5.6. La aceptación tácita en los reclamos

Luego de haber analizado varios escenarios en donde la aceptación tácita podría haber procedido, pero al final no lo hizo, como lo son los recursos, peticiones, solicitudes, y consultas, nos corresponde estudiar el último de los actos que puede plantear un administrado, y nos referimos concretamente al reclamo.

Hemos indicado hasta el cansancio, que por ley, esta herramienta es la única aceptada por nuestro ordenamiento jurídico tributario para poder ser objeto de aplicabilidad de la aceptación tácita, pues por norma expresa, el Código Tributario así lo ordena, dejando de lado a las otras herramientas que poseen los administrados para ejercitar su derecho de petición, el cual, de una u otra forma, se ha ramificado hasta el punto de llegar a contener varios actos dentro de los cuales, destaca sin duda, el reclamo.

El reclamo, bajo nuestro criterio y consideración, toma vital importancia porque es el mecanismo idóneo con el que cuenta el contribuyente para hacer frente a las decisiones que tome la administración tributaria frente a cada administrado, las cuales, siendo justas o no, no dejan de ser juicios de valor que deberían y de hecho son, susceptibles de reconsideración, el cual se puede materializar precisamente con la presentación de un reclamo por parte del administrado.

El reclamo como tal, implica manifestar un desacuerdo frente a una actuación de la administración tributaria, actuación que, a criterio del contribuyente, pudo haberle causado algún perjuicio, o simplemente puede no convenirle y estar en desacuerdo, y es por ello que, se le da legalmente la alternativa de impugnar dicha decisión y o actuación; y creemos firmemente que esta figura cobra vital relevancia para nuestro ordenamiento jurídico, precisamente por eso, porque frente a recursos, consultas, solicitudes, etc., el reclamo como tal es una oportunidad para el administrado de manifestar su inconformidad y exigir que se revise nuevamente lo considerado por la administración tributaria para que así, teniendo ambas versiones de un conflicto, la administración tributaria pueda llegar a una conclusión que resulte justa y equitativa.

¿Se vulneran derechos constitucionales debido a esta limitación? Sí, creemos que sí, pero ese análisis se lo hará en el siguiente capítulo. Por lo pronto nos limitaremos a decir que el reclamo como tal implica una valoración en conjunto que el contribuyente siguiere a la administración tributaria, insinuando que lo que la administración tributaria hizo, está mal hecho, pues recordemos, normalmente los reclamos proceden cuando la administración tributaria tiende a revisar nuestras actuaciones previas y encuentra aparentes errores que pueden ser objeto de esclarecimiento gracias a estas impugnaciones.

La Corte Nacional de Justicia, precisamente en múltiples de sus resoluciones producto de recursos de casación, ha manifestado su postura y consideración a la procedencia de la aceptación tácita frente a los reclamos, por ejemplo, en la resolución N° 107-2014 dictada por la Corte Nacional de Justicia, cuya Jueza ponente fue la Doctora Tatiana Pérez Valencia, se indicaba lo siguiente:

Esta Sala considera que el silencio administrativo opera cuando no ha existido resolución alguna de la Administración, respecto a reclamos realizados por los administrados, siempre que se enmarque dentro de los términos o plazos establecidos en las normas del ordenamiento jurídico respecto a la atención de trámites y sustanciación de procedimientos administrativos, y toda vez que no sean contrarias al ordenamiento jurídico y que observen los requisitos sustanciales para la emisión de actos administrativos.⁵³

Ya en acápite anteriores, cuando tratábamos las peticiones, mencionábamos que estas eran, bajo nuestro criterio, el género, y los demás la especie, por lo tanto, una simple petición no podía ser objeto de una aplicabilidad de aceptación tácita, pero un reclamo sí, y es precisamente porque nuestro ordenamiento jurídico, a través del Código Tributario, que se delimitó esta aplicación solo para reclamos, dejando fuera tanto a recursos como peticiones/solicitudes. Entendemos que esta marginación surge a raíz de que el reclamo tiene ese peso como instrumento para poder hacer valer el derecho a la defensa del administrado frente a la administración pública, derecho que implica si o si una contradicción a la actuación propiciada por un funcionario público, y es por eso la necesidad de respaldar al administrado, ya que si frente a las quejas, la administración pública se quedara inactiva, este jamás lograría conseguir una defensa eficaz de sus

⁵³ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Resolución”, en *Recurso de casación n° 107-2014*, 08 de junio de 2015, 7.

derechos, en cambio, los recursos, las solicitudes o peticiones como tal no contienen aquella importancia procesal al momento de procurar ejercitar el derecho constitucional a la defensa, en primer lugar, debido a que en el recurso extraordinario de revisión, el mismo es potestativo de la administración valorar si acepta o no, y en segundo lugar, tanto las peticiones como las solicitudes no impliquen una necesidad urgente para el legislador, pues fue este quien decidió dejar fuera del margen de acción a estos instrumentos; quizá desde la óptica del derecho constitucional de petición se pueda analizar la vulneración que existen en estos casos, más, sin embargo, por ahora, no es el momento oportuno de entrar en ese debate.

Un tema final que vale la pena destacar dentro de los reclamos, antes de cerrar este capítulo, es el referente a la figura del pago indebido y pago en exceso. El pago indebido está regulado normativamente en el artículo 122 y a partir del artículo 305 del Código Tributario, y el pago en exceso encuentra su desarrollo en el artículo 123 del mismo cuerpo normativo. Al respecto, se puede acotar que, en primer lugar, el pago en exceso no se lo hace efectivo mediante un reclamo en primer lugar, sino que se empieza mediante una solicitud dirigida al fisco, con la cual, si el contribuyente no recibe lo pagado en exceso dentro del plazo de 6 meses, ahora sí, este tiene derecho a presentar un reclamo formal para así obtener su devolución. En este caso concreto, al tratar sobre la solicitud inicial, la aceptación tácita no procede, ya que como hemos indicado, la misma solo procede contra reclamos, y las solicitudes o peticiones como tal quedan fuera del margen de acción de la aceptación tácita, sin embargo, si el contribuyente procede a presentar el reclamo formal, pese a ser un acto conexo, este si es susceptible de ser objeto de aceptación tácita, ya que al ser un reclamo en cuestión lo que presenta el contribuyente, la norma manda a que la administración se pronuncie en un plazo máximo, y si no lo hace, se entenderá que ha operado la aceptación tácita por el paso del tiempo.

Respecto el pago en indebido, y para terminar este capítulo, debemos indicar que este no nace a raíz de una solicitud a diferencia del pago en exceso, sino que surge directamente a través de la presentación de un reclamo, y como tal, la misma es objeto de aplicación de aceptación tácita. Autores de la talla como Toscano Soria⁵⁴ o José Vicente Troya Jaramillo⁵⁵ han manifestado en sus diversas obras jurídicas que si la administración tributaria no resuelve el reclamo presentado por los administrados dentro del plazo

⁵⁴ Luis Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria: Jurisdicción contenciosa y voluntaria* (Quito: Correo Legal, 2013), 214.

⁵⁵ Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, 276.

previsto por la norma para hacerlo (6 meses), se entenderán entonces tácitamente aceptados. Este desarrollo doctrinario guarda armonía con la jurisprudencia local, pues en múltiples fallos se ha dictado que para que opere la aceptación tácita en reclamos por pagos indebidos, es necesario que “la petición sea legítima, justa y oportuna”⁵⁶, y con ello, si se llega a configurar la condición para que se dé la aceptación tácita, la misma es procedente.

Esto sin duda puede despejar dudas al respecto, sobre todo, cuando se trata de pagos en exceso, ya que, si bien nace como una petición, el trámite puede avanzar hasta llegar a presentarse un reclamo, el cual como analizamos, es susceptible de aceptación tácita pese a que no se inició con uno. De igual manera pasa con el reclamo de pago indebido, ya que tanto la jurisprudencia como la doctrina han coincidido en la posibilidad de que si la administración no notifica con la resolución en el plazo máximo de 6 meses, la misma se entiende aceptada tácitamente, y por lo tanto, la acción de impugnación contra acto administrativo por silencio administrativo es procedente, siempre y cuando se cumplan con los presupuestos básicos, es decir, que sea física y moralmente posible, que haya sido presentado ante autoridad competente, que no sea contrario a la ley, y sobre todo, que sea justo lo reclamado.

Respecto las acciones directas contempladas en el COGEP en el artículo 321, debemos hacer énfasis en que las mismas proceden siempre y cuando existan resoluciones ejecutoriadas en las cuales se hayan negado el reclamo de liquidación o determinación de una obligación tributaria, es decir, nada tiene que ver la ejecución de la aceptación tácita ante estas situaciones, pues en estos casos, la condición es que exista una resolución negativa, mientras que en la aceptación tácita, la condición precisamente es esa falta de resolución.

⁵⁶ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Resolución”, en *Recurso de casación n° 294-2013*, 21 de julio de 2015, 27.

Capítulo segundo

Ejecución de la aceptación tácita ante el contencioso tributario

1. El problema de ejecución a través de una acción de impugnación

Como se comentó en acápite anteriores, en el Ecuador, al tratarse de materia tributaria, la figura de la aceptación tácita viene acompañada de una herramienta legal para poder hacerla efectiva. Esta herramienta a la cual nos referimos, no es otra que aquella prevista en nuestro ordenamiento jurídico, y es precisamente la posibilidad de acceder al órgano jurisdiccional, mediante una acción de impugnación planteada ante un Tribunal, la cual nos va a permitir finalmente acceder a aquello que hemos peticionado a la autoridad administrativa inicial y no ha sido objeto de respuesta oportuna, pues recordemos que la administración tributaria tiene obligación legal de emitir de todos modos una resolución motivada. Obviamente si esta es positiva, el administrado no tendría que demandar la impugnación de nada, pues lo peticionado se concedió, pero si la administración tributaria resolvió de forma tardía, y negativamente, el administrado tiene la vía legal prevista para demandar la impugnación del acto administrativo por silencio administrativo.

No está por demás indicar que la herramienta a la cual nos referimos es la acción de impugnación, misma que se la plantea ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario. ¿Qué entendemos por el término contencioso? La palabra contenciosos avoca la idea de contienda, de disputa entre dos partes. Devis Echandía, citado por Toscano Soria, considera a la jurisdicción contenciosa como “la que se ejercita entre personas que requieren la intervención del órgano jurisdiccional para que desate una controversia o litigio al no haber podido llegar a un acuerdo”.⁵⁷ En este caso concreto, la disputa como tal sería entre el contribuyente y la autoridad tributaria, disputa que deberá ser dirimida por un Juzgador, o en este caso concreto, por un Tribunal conformado por tres Juzgadores que deberán formar un criterio para poder emitir su sentencia.

Dicha acción, en nuestro ordenamiento jurídico, está contemplada en dos cuerpos normativos. El primero de ellos es el Código Tributario, cuyo contenido ofrece al contribuyente la posibilidad de plantear una acción de impugnación contra acto

⁵⁷ Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 288.

administrativo causado por silencio administrativo. Lo curioso de todo esto, es que la propia norma tributaria, a pesar de haber sido modificada y delimitada especialmente en la aplicación de la aceptación tácita, no fue modificada y adecuada respecto el desarrollo de la acción de impugnación.

Nos explicamos de mejor manera, mediante fe de erratas publicada en el Registro Oficial 70, 28 de julio de 2005, se cambió el texto del artículo 104 del Código Tributario, pues en un inicio, esta norma contemplaba la orden de considerar que si la autoridad tributaria no resolvía las “peticiones, reclamos y recursos” planteados por el contribuyente en el tiempo considerado para el efecto, se considerará como aceptación tácita la petición, reclamo o recurso presentado por el contribuyente, y facultaba a este para plantear ante el órgano judicial, la acción de impugnación contra acto administrativo por silencio administrativo respecto dichas peticiones, reclamos o recursos no resueltos.

La delimitación que sufrió este artículo 104 del Código Tributario gracias a esa fe de erratas, fue respecto al alcance de la aceptación tácita, ya que esta norma dejó de considerar a las peticiones y recursos como actos susceptibles de aplicación de aceptación tácita, y en su lugar, únicamente quedó contemplada la posibilidad de que solo los reclamos no resueltos sean objeto de aplicación de esta figura. ¿En dónde está lo curioso? Si revisamos la norma tributaria, a pesar de la modificación que sufrió el artículo 104, la acción de impugnación no fue modificada, pues su contenido en la actualidad aún permite la opción de que el contribuyente presente una acción de impugnación contra actos administrativos por silencio administrativo respecto a los reclamos, o peticiones planteadas en los casos previstos en el Código Tributario.⁵⁸

¿Se comprende el desacierto del legislador? En teoría, dejó abierta la puerta para que, mediante acción de impugnación, el contribuyente impugne la petición no resuelta, lo cual, más allá de proceder o no en el ámbito jurisdiccional, es un hierro por parte del órgano legislativo, ya que, al fin y al cabo, es este quién debe velar por la armonía normativa más allá de que sea estos o no quienes cuenten con la iniciativa en materia tributaria. No olvidemos lo estudiado en el capítulo anterior, en donde se concluyó que el derecho de petición es demasiado amplio en alcance y contenido, y que la petición, por ejemplo en el reclamo, está implícita en la pretensión, más como hemos visto y estudiado, las peticiones en los diferentes actos que plantee el administrado, como consultas, recursos, o incluso peticiones simples, ante la falta de resolución o respuesta, no procede

⁵⁸ Ecuador, *Código Tributario*, art. 220.

una aplicación de aceptación tácita, mucho menos una acción de impugnación por la misma, ya que en dicho caso, al no generarse el acto administrativo presunto, no habría acto que impugnar como tal en el Contencioso Tributario.

Más allá de lo previsto en el Código Tributario, tenemos un segundo cuerpo normativo que contempla la posibilidad de accionar el órgano jurisdiccional mediante una acción de impugnación ante el Contencioso Tributario. Así es, nos referimos al Código Orgánico General de Procesos. Este cuerpo normativo, mediante su artículo 320, contempla múltiples posibilidades por las cuales, un contribuyente, podría presentar una acción de impugnación en un procedimiento contencioso tributario, pero nos centraremos concretamente en su numeral cuarto, el cual recoge el mismo contenido que el artículo 220 del Código Tributario, es decir, permite al contribuyente impugnar actos administrativos por silencio administrativo respecto a reclamos o peticiones.⁵⁹

Esta norma procesal, por principio de especialidad, es la indicada para poder accionar al órgano jurisdiccional y acceder ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario para presentar nuestra acción en procedimiento contencioso tributario, y es precisamente en este código en donde nos detendremos a analizar la acción de impugnación como tal, y el problema que, a nuestro criterio, provoca al administrado al momento de alcanzar su fin.

Para empezar, debemos recordar que solo es susceptible de impugnación en sede contenciosa tributaria el silencio administrativo generado por la falta de resolución, o resolución tardía de un reclamo presentado por un contribuyente ante la autoridad tributaria. Ahora bien, una vez producida la aceptación tácita, ¿De cuánto tiempo goza el contribuyente para presentar una acción de impugnación? La citada norma procesal otorga al contribuyente un término de sesenta días contados a partir del día siguiente en que se produjo el acto en que se fundamenta la acción.⁶⁰ Hasta aquí, ningún problema, pues parece lógico contar con un plazo prudente para intentar una acción judicial en contra de la administración tributaria.

Tenemos la causa, y el tiempo para presentar la demanda, sin embargo, nos faltan aún el procedimiento que es lo más importante, y lo que genera mayor controversia en este tema. Las condiciones para presentar una acción de impugnación son los mismos que para todos los procesos, es decir, se debe tener en cuenta el contenido del artículo 142 del

⁵⁹ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, Registro Oficial S. 506, 22 de mayo de 2015, art. 320.

⁶⁰ *Ibíd.*, art. 306 numeral 5.

Código Orgánico General de Procesos, lo cual no representa ningún reto, ni genera un contenido desafiante para ser analizado en este trabajo de titulación. Sobre el procedimiento, el Código Orgánico General de Procesos ordena que, en el caso de acciones de impugnación propuestas ante el contencioso tributario, las mismas se deberán tramitar en procedimiento ordinario. Al respecto, debemos hacer una puntualización. Nuestro análisis, en este subtema, solo girará en torno a la aceptación tácita y su tramitación a través de un procedimiento ordinario, no se revisará lo concerniente a las demás acciones de impugnación. Dicho eso, continuemos.

El procedimiento ordinario, de acuerdo al doctrinario Devis Echandía, es el procedimiento en el cual, “el juez regula un conflicto singular de intereses, y determina quién tiene el derecho, es decir, el juez es quien *ius dicit*”,⁶¹ es decir, en este tipo de procedimientos, el accionante tiene la obligación, no solo de exigir lo que cree que por derecho le corresponde, sino debe justificar, y demostrar con pruebas y argumentos, de hecho y de derecho, que lo que está pretendiendo, no es contrario a derecho, y que precisamente, gracias a la asistencia del derecho, puede pedir lo que pide, caso contrario, el Juzgador está en toda su facultad de negarlo si este no llegase a justificar adecuadamente lo que solicita.

Es gracias a esta incertidumbre, la cual debe ser resuelta y declarada por el Juzgador, que nuestra norma procesal ordena que se sustancie en dos etapas, una conocida como audiencia preliminar, y otra conocida como audiencia de juicio. En la audiencia preliminar, a modo de síntesis, lo que se va a desarrollar como tal, es el tema de excepciones previas, validez procesal, determinación del objeto de la controversia, fundamentos de hecho, derecho, y finalmente, se terminará con el anuncio de medios probatorios con su respectiva aprobación de orden, aceptación y o exclusión de estas. Por otro lado, en la audiencia de juicio se sustancia lo restante, es decir, alegatos iniciales, práctica de medios probatorios, y alegatos finales, ante lo cual, una vez finalizada la última intervención de las partes, el juzgador emitirá su fallo y así resolverá la causa.

Todo este marco procesal funciona a la perfección para los procesos que son declarativos por naturaleza, pero si analizamos la naturaleza jurídica de la aceptación tácita, esta no debería sustanciarse en un proceso de conocimiento, sino debería hacérselo en otro tipo de procedimiento, como lo es el de ejecución. Este procedimiento, el cual lo trataremos a profundidad más adelante, consiste en llevar a cabo aquello que ya se

⁶¹ Hernando Devis Echandía, “*Teoría General del Proceso: Procedimientos de conocimiento*” (Buenos Aires: Editorial Universidad, 2002), 165.

resolvió por una autoridad administrativa, es decir, no se va a discutir sobre si tengo o no tengo derecho, sino que, sobre la base de un derecho ya reconocido, se va a buscar hacerlo efectivo.

El problema como tal, es precisamente ese, que se exija demandar mediante un procedimiento ordinario algo que debería hacerse por procedimiento de ejecución, esto debido a que el silencio administrativo como tal, es la consecuencia de la falta de acción por parte de la entidad tributaria, quienes, al no dar una resolución oportuna y fundamentada al contribuyente dentro de 120 días, se entiende aceptado lo reclamado. En estas situaciones, el contribuyente no debería tener que justificar nada más que la proposición del acto, que en este caso sería la presentación del reclamo, e indicar que ya se superaron los 120 días que tenía la administración tributaria para notificar la resolución de dicho reclamo. Más allá de eso, realmente no debería discutirse más sobre el fondo del asunto; pues ese es precisamente el efecto del silencio administrativo, crear un acto administrativo presunto que acepte lo que el contribuyente reclamó, por lo que, el juzgador, en estos casos, debería plantearse la interrogante de si ¿La administración tributaria resolvió o no resolvió a tiempo?, y frente a esa respuesta, emitir su criterio aceptando o negando la acción planteada.

Esta obligatoriedad de acceder a un procedimiento ordinario, a nuestro criterio, solo produce un retardo en la consecución de los objetivos del administrado, ya que, al tener que pasar por un juicio en donde se debe sustanciar dos audiencias para llegar a una sentencia, resulta excesivo en temas de costos, tiempos y en sí, contraría la finalidad del silencio administrativo, que es dar por aceptado el reclamo del contribuyente como consecuencia de la falta de gestión de la autoridad tributaria, porque a pesar de contar con ese acto presunto favorable, se va a poner en tela de duda ante un Tribunal conformado por Juzgadores, y se va a dar, con o sin intención, la oportunidad a la administración tributaria de resarcir su yerro, haciendo inoperante todo el contenido normativo respecto a la aceptación tácita.

Pero esto tiene una razón de ser, y es que, más allá del descuido del legislador a la hora de tratar este tema, la acción de impugnación de un acto administrativo por silencio administrativo tiene su origen mucho antes de la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, incluso, antes de la puesta en vigencia del silencio administrativo positivo. Esta disposición, contemplada hace ya tiempo atrás en el Código Tributario, estaba prevista cuando existía aún la figura de la negativa tácita al silencio administrativo, lo cual, de acuerdo a Toscano Soria, “justificaba de esa manera, la posibilidad de presentar

acción de impugnación contra el acto administrativo reclamado”,⁶² lo cual tiene total sentido, ya que frente a la negativa, es lógico que la parte más débil de la relación administrativa pueda objetar dicha negativa, y presentar con argumentos su oposición e inconformidad con aquel acto negativo presunto.

Con el cambio de efecto, de silencio administrativo negativo a silencio administrativo positivo, o más conocida en materia tributaria como aceptación tácita, esta disposición cayó en inoperancia, debido a que, al haberse cambiado el efecto de esta figura, resalta Toscano Soria, “la acción que puede originar el silencio administrativo de la autoridad es la ejecución de la aceptación producida por el ministerio de la ley”.⁶³ Ya nos explicaba la Profesora Katty Muñoz en clases de derecho procesal tributario, que demandar la impugnación del silencio administrativo, hoy en día, resulta ilógico, y que la única explicación que existe al respecto, coincidiendo criterios con el doctrinario Toscano Soria, es porque hasta hace unos años atrás, el efecto del silencio administrativo era negativo y no positivo, ergo, era lógico en ese tiempo que exista la posibilidad de impugnar. Ahora, como se tiene un efecto positivo, lo único que debería hacer ante el contencioso tributario, es buscar la ejecución del acto, es decir, pedir al juez que lo reconozca,⁶⁴ pues no existe un conflicto como tal, pero al tratarse de derecho público, lamentablemente nos toca hacer lo que el Código Orgánico General de Procesos disponga, debido a que lo que no está permitido, se entiende prohibido.

Hay quienes defienden la aplicación del procedimiento ordinario para impugnar el acto administrativo de silencio administrativo positivo, y su justificación se basa en un argumento concreto. Quienes respaldan este procedimiento, insisten en que se da por la necesidad de que el contribuyente justifique su pretensión, para así evitar que a este se le otorgue algo que en derecho no corresponde, o que, bajo condiciones ordinarias, en donde la administración tributaria si notificó con la resolución del reclamo a tiempo, no se lo hubiese concedido, ya que por razonamiento, podría deducirse que, el silencio administrativo no es ilimitado, sino se debe demostrar que la pretensión es lícita y posible, dirigida hacia autoridad competente. José Vicente Troya, en su libro, *Manual de Derecho Tributario* afirma que “es evidente que para que se configure el silencio, el reclamante no debe estar en mora de cumplir con todos los requisitos que exija la administración dentro

⁶² Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 318.

⁶³ Toscano Soria, *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria*, 319.

⁶⁴ “Cuaderno de apuntes de Derecho Procesal Tributario de la Maestría de Derecho Tributario ofertado por la UASB sede Ecuador”. Documento privado, 2021.

del trámite de la reclamación”.⁶⁵ Este criterio, sin duda, nos da un tema para reflexionar, pues el Maestro Troya es un referente en cuanto a derecho tributario se trata, y despierta la curiosidad de saber si realmente, ¿El legislador se equivocó al momento de permitir que el silencio administrativo, codificado en el Código Tributario, proceda por el ministerio de la ley, sin más que la voluntad legal? ¿Es correcto dejar de lado límites y requisitos para la aplicación de esta figura?

Evidentemente no existe solo una respuesta para estas interrogantes, ya que la historia nos ha enseñado que esta institución, como lo es el silencio administrativo, alcanzó un doble fin, por un lado, fallar a favor del administrado, concediéndole lo que este pretendía, y, por otro lado, sancionar a las autoridades administrativas por no cumplir con sus obligaciones para con los administrados. A pesar de la historia, consideramos que estas dos posturas, no son del todo opuestas.

Si tomamos lo mejor de ambas posturas, podemos hallar componentes interesantes que podrían devengar en un resultado que permita generar satisfacción a ambas partes. Por el lado de quienes indican que no están de acuerdo con un proceso de conocimiento para ejecutar el silencio administrativo, destacamos precisamente esa aplicación por ministerio de la ley, en donde no se plantean requisitos o límite alguno para su aplicación, simplemente sucede por voluntad de la ley, por consiguiente, si el funcionario público no notificó oportunamente con la resolución del reclamo al administrado, procede el silencio administrativo positivo, y lo correcto sería demandar su ejecución, tal y como sucede en otras ramas de derecho ecuatoriano, pues es un derecho que ya goza de reconocimiento legítimo. Y si, por otra parte, tomamos las exigencias de demostrar con hechos y derechos que lo peticionado no contraviene al ordenamiento jurídico, o que se cumplió con el trámite legal correspondiente mientras se sustanciaba el reclamo, o que se planteó el reclamo ante autoridad competente, sin duda podríamos tratar de converger ante lo opuesto, y llegar a una misma respuesta que satisfaga a todas las partes, y obviamente, a las distintas posturas de juristas.

En el artículo 300 del Código Orgánico General de Procesos, en la parte que nos interesa, dispone que la jurisdicción contenciosa tributaria tiene por objeto: 1) tutelar los derechos de toda persona, y 2) realizar el control de legalidad de los hechos o actos administrativos.⁶⁶ Y, por si fuera poco, en la sentencia en donde se va a decidir acerca de si se acepta o no la ejecución del silencio administrativo, uno de los requisitos de esta es

⁶⁵ Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, 276.

⁶⁶ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 300.

que los juzgadores se pronuncien respecto el control de legalidad, tanto de los antecedentes como de los fundamentos del acto impugnado.⁶⁷ Sin duda, esta obligación que recae sobre los Jueces implica un deber fundamental, pues es a través del control de legalidad en donde los juzgadores examinarán los vicios que puedan acarrear nulidad a la resolución impugnada. Por lo general, los vicios que pueden acarrear nulidad están siempre vinculados a la competencia del funcionario ante quién se plantea el reclamo, o sobre el procedimiento seguido como tal, que, en este caso, sería el reclamo, el cual cuenta con formalidades que, en caso de haber prescindido de ellas, podrían haber influido en el sentido o alcance del acto administrativo, generando en este caso, aunque suene extraño, indefensión a la administración. En palabras del Maestro José Vicente Troya, se debe efectuar un control de legalidad debido a que “el carácter investigativo del contencioso tributario se basa en que el objeto de la Litis es de orden público. El que se determine y recaude tributos en la forma y medida que establece la ley, excede el puro interés privado”,⁶⁸ lo cual implica que la realidad objetiva es mucho más trascendental e importante de lo que los argumentos preparados técnicamente por las partes puedan aportar dentro del proceso contencioso.

Lógicamente, esta actividad está vinculada con el principio de legalidad, porque para que el control de legalidad se lo haga de manera efectiva, se debe valorar jurídicamente que el acto sujeto a control cumpla con los parámetros legales establecidos en la norma, para lo cual, el mecanismo más sencillo sería el de subsunción normativa, es decir, tomar la norma que debería haberse cumplido, y aplicarla al acto en concreto, viendo que concuerde en todo sentido su fondo y forma. En la práctica, el control de legalidad vendría a aplicarse directamente sobre el cumplimiento de los requisitos del artículo 119 del Código Tributario, norma que prevé el contenido del reclamo.

La solución inicial que podría plantearse frente a esta situación, como ya se dijo en párrafos anteriores, es principalmente permitir una convergencia entre ambas posturas, quienes buscan la ejecución del silencio administrativo, y quienes buscan justificar el derecho reclamado y obtenido mediante silencio administrativo, para lo cual, no sería extraño proponer en un futuro que el control de legalidad, a más de abarcar el análisis de presupuestos legales en proceso de sede administrativa, abarque también un análisis minuciosos de lo peticionado en relación con los argumentos aportados en el trámite administrativo de reclamo. Solo así podríamos hablar de una verdadera ejecución del

⁶⁷ *Ibíd.*, art. 313.

⁶⁸ Troya Jaramillo y Simone Lasso, *Manual de derecho tributario*, 320.

silencio administrativo, en donde el administrado, por ministerio de la ley, obtenga lo que por derecho le corresponde, y a su vez, la administración pública no sea vea afectada por asuntos que pudieran afectar con nulidad el proceso administrativo de reclamo, o por contenido, negar el mismo de haber resuelto oportunamente.

Antes de cerrar este tema, debemos puntualizar una cuestión, el control de legalidad, hoy por hoy, no se dedica a valorar el contenido argumentativo de las acciones, por ejemplo, no se revisa si el contribuyente reclamó una glosa donde se le pretende cobrar cien dólares, y el contribuyente reclama diciendo que solo debe diez dólares, lo que realmente se refiere el control de legalidad, es a valorar los aspectos formales y legales de un proceso, como por ejemplo, que el reclamo presentado cumpla con todos sus requisitos y solemnidades, que lo petitionado sea acorde a derecho, o que la administración tributaria haya seguido el debido proceso tal cual ordena la norma, es decir, el control de legalidad parte principalmente de eso, la legalidad de las actuaciones, analizando si lo acontecido y sustanciado está dentro del marco de lo legal, o no. Esos son aspectos que, de acuerdo al control de legalidad, los Jueces monitorean durante una acción en sede contenciosa, sin embargo, también aclaramos que debería valorarse el aspecto de fondo, pues muchas veces, los argumentos empleados por los contribuyentes no son los adecuados, y es precisamente esa falta de conocimiento técnico en el área tributaria por parte de los contribuyentes, la que podría perjudicar al fisco, ya que al producirse una aceptación tácita, no queda más que aceptar lo reclamado y ejecutarlo, precisamente porque su efecto es ese, y por más control de legalidad que se haga, consideramos que si el contribuyente no pidió nada ilegal (pese a que se pueda usar un razonamiento erróneo),⁶⁹ no faltó al debido proceso, y no omitió ningún requisito del reclamo, no se debería rechazar la acción, y consecuentemente, el reclamo del contribuyente debería proceder favorablemente hasta su ejecución como tal, siendo su aceptación la principal consecuencia para la administración tributaria por su descuido al resolver el reclamo tardíamente.

La Corte Nacional de Justicia en múltiples de sus fallos, ha desarrollado con solvencia y claridad los elementos que deben concurrir para que proceda el silencio administrativo. De acuerdo con la resolución del recurso de casación No. 352-2013, se establece como requisito fundamental “que la petición sea justa, oportuna, que no esté

⁶⁹ Nos referimos únicamente a un razonamiento erróneo, más debemos puntualizar que si aplica una norma que no procede, sí se debería observar aquello en el control de legalidad que efectúen los Juzgadores, pues valorar las normas empleadas forma parte precisamente de este mecanismo de control.

prohibida por la ley, que se encuentre dentro de las previsiones que a ella corresponde, y que sea dirigida a autoridad competente”.⁷⁰ Confirmamos de esta manera, con el extracto de esta sentencia, que realmente se configura lo que ya veníamos anunciando al momento de revisar el control de legalidad, es decir, más allá de la respuesta oportuna y motivada por parte de la administración, lo petitionado por el administrado debe ser legal y justa, empatando criterios básicos para que se acepte el silencio administrativo positivo, y no se desnaturalice a esta figura como tal.

2. La caducidad y prescripción en el silencio administrativo

Ya veníamos denotando la aplicación de la caducidad como una de los efectos de la operatividad del silencio administrativo, sin embargo, existe una gran confusión entre lo que caduca y lo que prescribe en aplicación a esta figura, pues existe quienes consideran que en el silencio administrativo puede haber espacio para que se de prescripción, y también hay quienes piensan que lo que se da es caducidad, lo cual indica que en realidad el tema no es claro, y amerita un breve análisis de nuestra parte, todo esto considerando que los escenarios jurídicos parecen variar dependiendo del ámbito de derecho que se trate.

¿Qué se entiende por caducidad? y ¿En qué se diferencia con la prescripción? Las respuestas a estas interrogantes son vitales para proceder con el estudio de la aplicación tanto de la caducidad como la prescripción en el ejercicio de activación del silencio administrativo. Para entender sus diferencias, de acuerdo a la doctrina, debemos recordar que sus concepciones van a variar siempre dependiendo del ámbito del derecho de donde se las esté estudiando, así, por ejemplo, en derecho tributario, la caducidad implica y avoca la idea directa de la “pérdida de la facultad de la administración tributaria para determinar una obligación”,⁷¹ mientras que prescripción como tal puede implicar la extinción de la obligación tributaria mediante la pérdida de acción de cobro, o incluso prescripción de acciones por contravenciones y faltas reglamentarias, o hasta de las penas pecuniarias pueden prescribir, de acuerdo al Código Tributario; también por ejemplo, en el campo de lo civil, una diferencia entre prescripción y caducidad puede hallarse claramente en que la prescripción se clasifica en extintiva y adquisitiva, permitiendo la

⁷⁰ Ecuador Corte Nacional de Justicia, “Resolución”, en *Recurso de casación n° 352-2013*, 04 de agosto de 2015, 3.

⁷¹ Ecuador, *Código Tributario*, art. 94.

primera la extinción de la pretensión por el paso del tiempo, más no la extinción de la obligación, y la segunda se refiere a adquirir algo gracias al paso del tiempo, como un inmueble por su ocupación continua, mientras que la caducidad como tal implica la extinción del derecho, ergo, la pretensión también, por eso, a manera de ejemplo de prescripción, tenemos que cuando se tiene una deuda, y no se cobra a tiempo, prescribe esa posibilidad de cobrar, más, sin embargo, la obligación sigue vigente, pero pasa a ser una obligación de orden natural inexigible mediante mecanismos legales. También se desprenden efectos diferenciadores de caducidad y prescripción en el derecho penal, en donde por ejemplo, si alguien cometió una contravención de tránsito, y la entidad interesada no notificó al infractor o inició el ejercicio privado de la acción en un plazo máximo de tres meses, prescribe el ejercicio de la acción que tiene la entidad de tránsito para perseguir el cobro de la multa, mientras que la caducidad se puede ver reflejada por ejemplo en la aplicación de la prisión preventiva, figura que dependiendo del tipo de delito que involucre pena privativa de libertad, puede caducar en seis meses o un año. De esta manera se evidencia que, en los casos de prescripción, lo que se pierde no es el derecho, sino el mecanismo para hacerlo válido y exigirlo, mientras que la caducidad si implica una pérdida de un derecho o facultad, dependiendo siempre de quién o que se trate.

Por otro lado, tenemos al tratadista Giuliani Fonrouge, quién en su obra “Derecho Financiero”, no concibe la existencia de una distinción entre estas dos figuras, debido a que la caducidad, a criterio de Fonrouge, es una prescripción especial, y que su única diferenciación está en la denominación. Menciona el citado autor que, de existir coexistir tal situación, es decir, la existencia conjunta de la caducidad y la prescripción se estaría duplicando el plazo de manera ilegal, ergo, no deberían coexistir estas dos acciones de manera diferenciada.⁷²

Finalmente, el tratadista Hernando Devis Echandía, en su libro “Teoría General del Proceso”, desarrolla la diferencia entre estas dos figuras, y señala respecto a la caducidad, que “puede ocurrir caducidad por el vencimiento del término legal para ejercer la acción”⁷³ y la diferencia de la prescripción, porque a decir del autor, “por el paso del tiempo, prescribe el derecho material, más no la acción”⁷⁴; ¿Se comprende la diferencia?

⁷² Carlos María Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero: Caducidad y Prescripción* (Buenos Aires: Editorial La Ley, 2011), 273.

⁷³ Devis Echandía, *Teoría General del Proceso*, 200-1.

⁷⁴ *Ibíd.*

En el marco del derecho procesal, no civil, ni penal, ni tributario, sino puramente procesal, la prescripción provoca que el derecho sustantivo se pierda en cuanto a exigibilidad, es decir, debido al abandono del titular del mismo, este pierde la posibilidad de hacerlo efectivo, quedando siempre vigente en cuanto a existencia, pero en estado natural, como puede ser el caso de una deuda no cobrada en su plazo máximo, en donde la deuda está vigente, pero el derecho a reclamarla se extinguió, y por más que el beneficiario demande su cobro, la excepción previa de prescripción va a causar que la misma sea incobrable, convirtiendo una obligación civil en una natural. Y por su parte, la caducidad implica la imposibilidad de acudir ante el órgano jurisdiccional para presentar una acción, o más bien dicho, reformulando la oración, caducidad implica el hecho de que a pesar de que se presente una acción ante el órgano jurisdiccional, si esta se planteó fuera del término que se tenía para hacerlo, la posibilidad de que esta prospere es nula, pues el Juzgador la puede inadmitir de oficio en el auto de calificación, tal cual sucede por ejemplo con los procedimientos de tránsito, en donde si impugno una multa pasados los tres días que tenía para hacerlo una vez notificado, el Juzgador inadmite la demanda de oficio tras sentar razón del tiempo transcurrido, y así funciona en todas las causas en las que exista un plazo máximo para interponer una acción judicial. Así como sucede en el ámbito civil, sucede en lo penal, lo laboral con el cobro de haberes laborales superados los tres años, Familia, mujer, niñez y adolescencia con el derecho de alimentos por ejemplo al querer demandar alimentos alguien que superó los 21 años, etc. Y el derecho tributario por supuesto no le es indiferente a esta figura.

Entonces, ¿Qué mismo es? ¿La prescripción extingue derechos o solo pretensiones? ¿La caducidad extingue derechos, más no vías de acción? Muchos criterios, poca claridad. Al respecto, la Corte Nacional de Justicia, también hizo su aporte, y en sus criterios sobre inteligencia y aplicación de la ley, nos brinda una diferenciación muy bien trabajada respecto prescripción y caducidad. La Corte Nacional de Justicia considera que, al tratar la caducidad, la misma evoca la consecuencia de la pérdida del derecho de acción, mientras que la prescripción produce la pérdida de la exigibilidad del derecho material, teniendo ambas como común denominador, el paso del tiempo.⁷⁵ Por lo tanto, podríamos decir que la caducidad de la acción como tal, consiste en la extinción del derecho para acudir ante el órgano jurisdiccional y demandar una determinada pretensión, en razón del

⁷⁵ Corte Nacional de Justicia, “Criterios sobre inteligencia y aplicación de la ley”, *Corte Nacional de Justicia, Ecuador*, diciembre 2017, https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/Produccion_CNJ/criterios/Criterios%20no%20penales.pdf

transcurso del tiempo, pues la acción no fue practicada dentro del tiempo que la ley determina para ello, y la prescripción implica también una extinción, pero de un derecho sustantivo, es decir, pierdo la posibilidad de exigir un derecho que inicialmente lo tenía, pero que por el paso del tiempo, se convirtió en inexigible. Otra distinción que hace la Corte Nacional de Justicia es precisamente sobre la operatividad de estas. Sobre la prescripción, solo puede ser alegada contra quien se ejerce la acción, y esta es susceptible de interrupción, y respecto la caducidad, esta puede declararse de oficio por el juzgador, pero no puede ser susceptible de interrupción.⁷⁶

Entendida esta diferencia entre caducidad y prescripción, podemos continuar con el presente análisis. En materia de silencio administrativo, cuando el contribuyente presenta el reclamo, y este no es atendido oportunamente por la autoridad tributaria, lo que sucede, a más de operar el silencio administrativo, la administración tributaria como tal pierde esa potestad de rever su propio acto, esto precisamente porque gracias al silencio administrativo, se produjo la caducidad de esta facultad debido al paso del tiempo. Debemos hacer una puntualización, esta caducidad como tal, alcanza de una forma particular a la facultad resolutoria, pues esta facultad forma parte de los deberes sustanciales de la administración tributaria (obligación de resolver oportuna y motivadamente los reclamos), y con o sin silencio administrativo positivo, la autoridad tributaria debe dar respuesta al reclamo, obviamente bajo las consideraciones previamente expuestas en el capítulo anterior (que no contenga una negativa al reclamo, o que contenga una negativa parcial como máximo, caso contrario, carecerá de eficacia y no producirá efectos jurídicos), por lo tanto, la caducidad implica la pérdida de la facultad de rever sus propios actos por parte de la administración, pero a su vez no impide que esta resuelva de forma favorable o parcialmente favorable, pues debemos tener presente que de acuerdo al Código Tributario, la administración tributaria está obligada a dar respuesta motivada, por más que no sea oportuna, en ese caso, continuamos con el criterio de que caduca aquella facultad de revisar sus propios actos que tiene la administración tributaria, en el marco de que ya no puede evitar la operatividad del silencio administrativo fruto de paso del tiempo al no haber notificado con la resolución a tiempo al administrado.

Si la caducidad aplica para la administración tributaria, ¿Puede también aplicar para el contribuyente? Consideramos que sí, pues recordemos que el hecho de que opere el silencio administrativo por ministerio de la ley no implica que este se ejecute de forma

⁷⁶ Ibid.

automática, de hecho, se lo debe materializar a través de un fallo emitido por el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, es decir, en sede judicial. Para ello, debemos referirnos entonces al contenido del Código Orgánico General de Procesos, norma que, por su especialidad, rige los procesos en el Ecuador, con salvedad de la materia penal. Es así como, de acuerdo con el artículo 306 numeral 5, el contribuyente, una vez superado los 120 días que tenía la administración tributaria para notificar con la resolución del reclamo, este cuenta con un término máximo de 60 días para deducir su demanda, término que se empieza a contar desde el día siguiente al que se produjo el acto en que se funde la acción.⁷⁷

¿Qué sucede con el contribuyente que no ejerció su derecho de accionar al órgano jurisdiccional en el tiempo otorgado por la norma? En teoría, pierde la oportunidad, y caduca aquella posibilidad de activar al órgano jurisdiccional, pues recordemos, el derecho que tenía el administrado fruto de la aplicación del silencio administrativo sigue estando vigente, pero los mecanismos para hacerlo efectivo ya no, por lo tanto, haciendo un símil con lo civil, el derecho exigible y practicable se convirtió en un derecho natural, el cual no es susceptible de hacerlo efectivo ni forzar su ejecución ante nadie.

A más de exponer nuestras consideraciones al respecto, hemos considerado pertinente apuntalar la idea manifestada en el párrafo inmediato anterior, con un criterio de la Corte Nacional de Justicia. En una demanda de acción objetiva planteada por el Director Ejecutivo de la Asociación de Empresas de Telecomunicaciones (ASETEL), en contra del Alcalde y Procurador Síndico del Consejo Cantonal del Gobierno Autónomo Descentralizado Municipal del cantón Atacames, demanda signada con No. 129-2013, y conocida y resuelta por la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, se destaca un análisis sumamente valioso que hemos considerado pertinente incorporarlo.

Dentro de este juicio, se trabajó a fondo el concepto de la caducidad del derecho de acción. La Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, presidida por la Dra. Maritza Tatiana Pérez Valencia, consideró al respecto sobre esta figura, textualmente que “la caducidad está prevista por una parte como una forma de delimitar el ejercicio de las facultades del Estado, o como una penalidad a la inacción del administrado en la prosecución de procedimientos administrativos, o en algunos casos, al condicionamiento

⁷⁷ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 306 numeral 5.

del ejercicio de derechos reconocidos en las normas del ordenamiento público”.⁷⁸ Es notorio que la Corte Nacional de Justicia destaca aquí uno de los conceptos en los que veníamos trabajando, y es precisamente el condicionamiento del ejercicio de un derecho. Sin duda, el ejercicio del derecho de acción está sujeto a límites, como todos los derechos, y en este caso, al igual que el abandono procesal por la falta de impulso procesal en una causa judicial da por terminado un juicio, el ejercicio del derecho de acción puede ser extinguido también por no haberle dado uso como tal, es decir, por haber dejado que pase el tiempo sin haberlo accionado.

Es importante destacar un criterio de la Corte Nacional de Justicia, pues reconoce que la caducidad y la prescripción trabajan de forma diferenciada, principalmente porque al tratar el ejercicio de derecho de acción, la Corte indica que “efectivamente, la caducidad se estima vinculada a la perentoriedad de los plazos o términos por el mero transcurso del tiempo, de esta manera se distingue el derecho de acción, del derecho material subjetivo donde sí se identificaría con la prescripción”.⁷⁹ Con este aporte jurisprudencial, podemos inferir que el derecho de acción es un derecho autónomo y público, el cual implica poder acudir ante un Juzgador y solicitar que reconozca mi pretensión, y este derecho obviamente es el que puede ser sujeto de caducidad, mientras que un derecho sustantivo, cuya obtención es la que se propone mediante la aplicación del ejercicio de la acción, puede perderse, pero a través de la prescripción.⁸⁰

⁷⁸ Ecuador, Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio n°: 129-2013*, 19 de octubre del 2015, 20-23.

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ “En lo que respecta a la excepción dilatoria propuesta por el demandado respecto a que se ha producido la caducidad de la acción por haber el actor planteado la demanda fuera de los veinte días previstos en el Art. 229 del Código Tributario contados a partir de la publicación de la Ordenanza impugnada en el Registro Oficial; al respecto esta Sala indica que al haberse identificado que la presente impugnación es una acción propuesta en contra de la Ordenanza [...], es pertinente citar lo que el Diccionario de la Real Academia de la Lengua manifiesta acerca de la Caducidad: “Extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas”. Guillermo Cabanellas, en su diccionario de Derecho Usual define a la Caducidad como: “el lapso que produce la pérdida o extinción de una cosa o un derecho”. En el Derecho administrativo, la caducidad está prevista por una parte como una forma de delimitar el ejercicio de las facultades del Estado [...] o como una penalidad a la inacción del administrado en la prosecución de procedimientos administrativos [...] o en algunos casos al condicionamiento del ejercicio de derechos reconocidos en las normas del ordenamiento público y concretados en sendos actos administrativos [...]. En el ámbito procesal la caducidad se ha desarrollado al amparo del principio procesal de preclusión y en virtud del ejercicio del derecho de acción; fundamentos sobre los cuales se ha concebido que se puede llegar a declarar extinguido el ejercicio de este particular derecho por su no uso; tal es el caso que el sistema procesal se encuentra atado al desarrollo de términos o plazos fatales que los justiciables obligatoriamente deben observar, caso contrario, por el transcurso del tiempo ese derecho caducaría. Efectivamente la caducidad se estima vinculada a la perentoriedad de los plazos o términos por el mero transcurso del tiempo, de esta manera se distingue el derecho de acción, del derecho material subjetivo donde sí se identificaría con la prescripción.”, Ecuador, Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario, “Sentencia”, en *Juicio n°: 129-2013*, 19 de octubre del 2015, 20-23.

Ahora que entendemos que la caducidad sobre el derecho de acción del contribuyente es posible, cabe cuestionarse, en un escenario ficticio, si el contribuyente presenta extemporáneamente su demanda ante el contencioso tributario, y esta por lo tanto no prospera, quedando pendiente la ejecución del silencio administrativo, ¿Qué sucede con el acto presunto? Bajo este escenario de caducidad del ejercicio de la acción de impugnación por acto administrativo de silencio administrativo presentada ante el contencioso tributario, no hay nada más por hacer, ¿Existe silencio administrativo? Si, ¿Debería operar el mismo por ministerio de la ley? Si, ¿Puede caducar el silencio administrativo? No, ¿Puede prescribir el silencio administrativo? Consideramos que no, y, sin embargo, lo que si caduca, es la posibilidad de efectivizarlo, ejecutarlo, y, por lo tanto, pese a que nació el derecho, no se va a poder materializar.

En estos casos, planteando alternativas encaminadas a solventar la necesidad de accionar el órgano jurisdiccional, ¿Qué opciones podría tener el administrado para tratar de salvar su derecho a deducir una acción ante el contencioso tributario una vez que este caducó? Tal y como lo vemos, este tipo de preguntas sugieren un estudio desde dos puntos de vista, uno teórico, y uno práctico, pues la mejor forma de palpar las alternativas es a través de una base empírica, es decir, un método que involucre la experiencia y a la vez, el estudio de los hechos.

El análisis teórico ya lo damos por realizado, pues todo lo desarrollado hasta el momento dentro de este subtema ha ido construyendo la teoría, hipótesis y consecuencias de la aplicación de la caducidad en el ejercicio del derecho de acción, ergo, habiendo constatado las consecuencias de la caducidad, entenderíamos que teóricamente el contribuyente no tiene alternativa alguna, y, por lo tanto, la posibilidad de ejercer su derecho a accionar el órgano jurisdiccional caducó por el paso del tiempo, quedando obstaculizada de esta manera la ejecución del silencio administrativo en el caso de que opere la caducidad. Pero, por otro lado, en la parte práctica, aún quedan cuestiones por valorar.

En la praxis, consideramos que el contribuyente tiene una sola alternativa en estos casos. Si se caducó su derecho a interponer una demanda por impugnación de acto administrativo de silencio administrativo, la única alternativa que vemos plausible es presionar a la administración tributaria a que emita su resolución, ya sea esta confirmatoria o negativa, y con esa resolución, acceder ahora si ante el contencioso tributario impugnando dicha resolución. Con ello, la caducidad (60 días) que inicialmente tomó lugar a partir del día 121, quedaría fuera de la ecuación, y se empezaría a contar

desde el día siguiente al que se emitió la resolución, con lo cual, el contribuyente tiene una segunda oportunidad para intentar su acción contenciosa, pero aquí surge otra pregunta, ¿Se debería presentar una demanda amparándose de igual manera en el Art. 320 numeral 4, referente al silencio administrativo? O ¿Se debería presentar una demanda amparándose en el artículo 320 numeral 9 del Código Orgánico General de Procesos?

La realidad es simple, y es que, en la praxis, una vez caducado el derecho de accionar al órgano judicial por la causal de impugnación de acto administrativo por silencio administrativo, no hay vuelta atrás, es decir, el administrado perdió la oportunidad de ejecutar aquello que por imperio de la ley podía hacerlo, pues su derecho estaba reconocido, solo faltaba ejecutarlo, pero como consecuencia de uno de los efectos de la caducidad, el contribuyente es penalizado debido a su inacción oportuna, lo cual, a todas luces es justo, ya que si a la administración pública se la sanciona con el silencio administrativo positivo, lo lógico es que al administrativo se lo sancione con la imposibilidad de hacerlo efectivo.

Con la caducidad del derecho de accionar al órgano judicial por la causal de impugnación de acto administrativo por silencio administrativo, ¿el contribuyente se queda sin alternativas? En una conversación sobre derecho de índole personal que se mantuvo con el Abogado Juan José Robles, abogado de Muñoz, Guerra y Robles, se esclareció el panorama en cuestión, consideramos que si el contribuyente se pasa de los 60 días, este pierde la oportunidad de demandar el silencio administrativo, a pesar de ello, existe la alternativa en donde contribuyente puede presionar a la administración tributaria hasta que emita la resolución dentro del reclamo que se busca ejecutar, y como para efectos prácticos asumimos que la misma va a ser negativa, lo que correspondería en derecho, es impugnar esa resolución negativa en base al artículo 320 numeral 9, con lo cual se estaría salvado un proceso que inicialmente había caducado, y se lo salva en base a una posibilidad que me da la misma norma. Con esto, el contribuyente no pierde del todo, y obtiene la posibilidad de presentar una acción de impugnación, pero ya no por el silencio administrativo, pero si por la resolución negativa del reclamo presentado. ¿Podría tratarse el tema del silencio administrativo en este otro proceso de impugnación por resolución negativa? Si aplicamos el principio “iura novit curia”, y tenemos en cuenta el control de legalidad, consideramos que sí existe una posibilidad de sacar a flote el tema del silencio administrativo, y de hecho, debería ser en esta clases de situaciones donde mejor se justifique la posibilidad de demandar mediante un juicio ordinario la aplicación del silencio administrativo, recordando que precisamente se sustancia en este tipo de

procesos gracias a que inicialmente el silencio administrativo se lo concebía con un sentido negativo. Entonces, casualmente, bajo estas circunstancias, el contribuyente podría a más de impugnar la resolución negativa del reclamo, procurar alegar nuevamente la existencia del silencio administrativo, porque ahora si el contribuyente se va a encontrar con la necesidad de demostrar y justificar que lo que reclamó, debía resolverse de forma favorable, aportando pruebas y justificaciones.

Sin duda, esta hipótesis es una construcción estirada de las infinitas posibilidades que pueden tener cabida en el mundo del abogado litigante, pues solo quien ha litigado, sabe que puede pasar cualquier cosa en los Tribunales de Justicia, incluyendo situaciones como las planteadas de forma hipotética en este subtema. Solo el tiempo nos dirá si las concepciones desarrolladas aquí, están acertadas o no, pero mientras tanto, son hipótesis válidas y sujetas a contradicción, como debe de ser, pues el derecho siempre está en constante cambio, por lo pronto, podemos decir que si una acción prevista en el COGEP, no se la ejerce conforme el tiempo establecido allí lo determina, entonces se extingue el derecho de acción por no haberlo ejercitado a tiempo, pero esto no significa que el contribuyente no tenga más alternativas, quizá ya no se trate de debatir acerca del silencio administrativo, pero existe otra forma de salvar la pretensión. Y sobre la prescripción, realmente consideramos que el derecho material como tal no puede ser extinguido en el silencio administrativo, principalmente porque el mismo ya fue reconocido gracias a este acto presunto, y, por lo tanto, lo único que quedaría pendiente, sería su ejecución, acto que está más ligado a la caducidad que la misma prescripción.

3. El silencio administrativo en el marco del Derecho Constitucional

En el marco de los derechos constitucionales que pueden formar parte de normas con incidencia en la aceptación tácita, hay una limitada lista de derechos que integran esta figura, y es por ello que cobra especial relevancia su estudio, pues al tratarse de un tema tan reducido en cuanto a derechos comprendidos, su resguardo y respeto cobra notoria y fundamental importancia, pues su trato es tan limitado, pero tan importante, que requiere especial atención.

Para empezar, se debe ser consciente que la Constitución de la República afianza los valores fundamentales que van a regir a nuestro ordenamiento jurídico, valores comprendidos en derechos y libertades, los cuales tienen tintes democráticos, liberales e incluso, de tipo social. Varios de los tratadistas estudiados consideran que el silencio

administrativo como tal no es un derecho constitucional, principalmente porque su esencia no constituye un derecho, es decir, la aceptación tácita no es un derecho, sino es un instrumento complementario para que el administrado garantice no uno, sino varios derechos consagrados en la norma constitucional, y este criterio es compartido por Agustín Gordillo, quien considera que el silencio administrativo es un complemento con dirección, pues, a ante la falta de respuesta de la administración, “el silencio permite al particular continuar en la vía jerárquica con otros medios de impugnación o acudir finalmente a la justicia”.⁸¹

En ese contexto, entendiendo que el silencio administrativo no es un derecho, más sí un medio para alcanzar un fin, podemos considerar que el primer derecho constitucional que se vincula directamente con la aceptación tácita, es el derecho de petición. Este derecho se encuentra consagrado en nuestra Constitución de la República, capítulo sexto, referente a los derechos de libertad, artículo 66 numeral 23, y básicamente confiere a las personas el derecho a presentar peticiones dirigidas hacia las autoridades, y a recibir una respuesta oportuna y motivada por parte de estas.⁸²

Este derecho se encuentra comprendido dentro de la esfera de derechos de libertad, precisamente porque está librado de una intervención estatal, excepto en cuanto a garantismo y por razones orden público, es decir, su ejercicio depende absolutamente de la persona y no del Estado. ¿Por qué está vinculado este derecho, con el silencio administrativo? Más allá del análisis histórico que ya se lo hizo en el capítulo primero, podemos decir a modo de recordaris, que, el silencio administrativo se vincula al derecho de petición en razón de que este primero surge como una consecuencia del segundo, entendiéndose que la petición planteada por el administrado, al no ser resuelta en un tiempo determinado, se entendía negada, y con ello, para poder impugnar la misma, necesitaban de un acto que sirva como elemento para llevarlo ante el órgano judicial, y así poder debatir ante un tercero sobre la viabilidad de lo solicitado o no, es decir, surge precisamente como un instrumento, por el cual, el administrado puede valerse para poder alcanzar lo peticionado gracias a ausencia de una resolución o respuesta por parte de la administración pública.

Podemos decir que, las autoridades administrativas están obligadas a atender, a través de una resolución debidamente motivada, las peticiones, reclamos, consultas y

⁸¹ Agustín Gordillo, *Tratado de derecho administrativo Tomo 4: El tiempo en el procedimiento*, (Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2016), 428.

⁸² Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 66 numeral 23.

hasta recursos planteados por el administrado, precisamente gracias al ejercicio de derecho de petición plasmado en la norma antes indicada, el cual, acorde con el artículo 115 del Código Tributario, norma que prevé la figura del reclamo, permiten al administrado acceder y presentar ante los órganos públicos una petición comprendida dentro de un reclamo, y gracias al artículo 69 del Código Tributario, sumado al 132 del mismo cuerpo normativo, comprometen a la administración tributaria a emitir una resolución dentro de un tiempo específico, como lo es el plazo de los 120 días hábiles.

Estas resoluciones deben expedirse dentro de un plazo máximo señalado por la norma, y es precisamente en esta parte del análisis, que consideramos pertinente plantear ciertas inquietudes dentro del ámbito tributario, que merecen una respuesta por parte del legislador. La primera de ellas consiste en entender el ¿Por qué se otorga a la administración tributaria un plazo de 120 días para resolver una petición, cuando en otras materias, el tiempo es notoriamente menor? Esta pregunta nace a raíz de una inquietud originada en el ámbito práctico, pues si revisamos los diferentes cuerpos normativos, vamos a encontrarnos con diferentes plazos dependiendo de la materia. De esta manera, tenemos como ejemplo lo ordenado en el artículo 207 del Código Orgánico Administrativo,⁸³ norma que manda en su acápite primero que tanto los reclamos, como las solicitudes, o pedidos, presentadas ante las autoridades administrativas, deben resolverse en el término de 30 días, caso contrario, se entenderá que es positiva la decisión.

Incluso, retrotrayéndonos a años anteriores, podemos hallar en cuerpos normativos ya derogados, como lo es la Ley de Modernización del Estado,⁸⁴ vigente desde el año de 1994 hasta el 2017, que las peticiones, solicitudes o reclamos, deben ser resueltos en un término máximo de 15 días contados a partir de la fecha de la presentación de las peticiones, solicitudes o reclamos, caso contrario, como consecuencia, se daría paso a la aprobación de lo solicitado o resolución favorable al reclamo presentado. Otro ejemplo práctico de los tiempos de respuesta de la administración pública para que, una vez fenecido dicho término, opere el silencio administrativo, es la propia Ley de Aduanas,⁸⁵ hoy derogada también, norma que en su momento ordenaba que el término

⁸³ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, art. 207.

⁸⁴ Ecuador, *Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada*, Registro Oficial 349, 32 de diciembre de 1993, art. 28.

⁸⁵ Ecuador, *Ley Orgánica de Aduanas*, Registro Oficial S. 219, 26 de noviembre del 2003, art. 77

máximo para resolver los reclamos sería de 20 días hábiles contados desde la fecha de su presentación.

Como se puede evidenciar, desde los inicios del silencio administrativo positivo en el Ecuador, se esbozan en líneas generales, plazos de resolución y notificaciones razonables, pues no superaban los 20 días plazo para que opere el silencio administrativo, incluso en la actualidad, el Código Orgánico Administrativo sigue manejando un tiempo razonable de hasta 30 días plazo, lo cual es perfectamente inteligible, ya que manejan tiempos prudentes, nada excesivos, y razonables para cumplir con las expectativas del administrado, sin embargo, al tratarse de materia tributaria, el legislador nos quedó a deber, pues el plazo es sumamente amplio en comparación con otras materias. Quizá el plazo previsto en la norma tributaria está contemplado de esta manera debido a que, sin desmerecer los asuntos en materia administrativa, los asuntos tributarios implican un mayor grado de complejidad, pues la administración tributaria tiene el deber de revisar y valorar desde el reclamo como tal, hasta la prueba aportada por el contribuyente, que pueden ir desde análisis de estados financieros hasta conteo y revisión de facturas, actuación que conlleva una gran cantidad de tiempo, y siendo razonables, si se aplicasen los 30 días previstos en el COA, la administración tributaria no se alcanzaría con toda la labor.

Esto se debe entender desde una óptica de incluso de respeto y cumplimiento con el principio de eficiencia, ya que al ser los reclamos tributarios mucho más complejos de resolver que las peticiones administrativas, la sustanciación de las mismas va a variar en tiempo, implicando una necesidad mayor para quién tiene el trabajo más complejo, ergo, se entiende la diferencia entre plazos y términos para resolver entre ambas materias.

Adicionalmente, debemos sumar a la carga laboral que implica resolver los reclamos tributarios, el hecho de que la competencia para resolver los mismos recae sobre una sola persona, a diferencia de lo que sucede en materias administrativas ajenas al área tributaria, en donde resuelven los funcionarios ante quienes se presente la petición o solicitud, es decir, el margen de actuación y los recursos para dar trámite son más amplios en otras materias de índole administrativa, pues ya no va a ser una sola persona la encargada de resolver todo, sino varias, ya que cada petición puede ir dirigida a un área específica y no derivar todo en el mismo funcionario para que sea este quien resuelva lo reclamado o peticionado. Sin embargo, 120 días sigue siendo un tiempo sumamente excesivo, y este razonamiento viene acompañado de síntesis deductivas producto de un análisis normativo, el cual expondremos a continuación.

Al revisar la norma, podemos observar que el plazo de los 120 días hábiles para resolver reclamos, comprendido en el artículo 132 del Código Tributario, se encuentra dentro del Título II que trata sobre las reclamaciones, consultas y recursos administrativos, y sin embargo, a pesar de que el título no se refiere a la resolución de peticiones o solicitudes, se volvió una práctica diaria asumir que este título II abarcaba todo lo referente al derecho constitucional de petición, el cual reiteramos nuestra consideración, vendría a ser el género, y el reclamo, recurso, consulta, etc., sus especies. ¿Se puede evidenciar el problema que tratamos de exponer? Normalizamos que una petición esté sujeta al plazo de resolución de los 120 días bajo los parámetros del artículo 132, cuando ese plazo en realidad está previsto solo para reclamos, consultas y recursos administrativos, nada más. Tanto se ha aceptado en la práctica esta aplicación, que incluso el mismo Servicio de Rentas Internas, ante la consulta de ¿Cuál es la base legal que aplica el Servicio de Rentas Internas para resolver las peticiones y solicitudes que presentan los contribuyentes y que no constituyen reclamo tributario?, respondió que el artículo 132 prevé el plazo de 120 días para gestionar las peticiones, y que si bien el Código Orgánico Administrativo es norma supletoria, el procedimiento no es administrativo, sino tributario, y por lo tanto, el plazo de los 30 días no aplica para esta materia, sino el de los 120 días.⁸⁶

Evidentemente no estamos conformes con esa respuesta tan poco desarrollada y motivada por parte del Servicio de Rentas Internas, y extendemos una crítica dirigida a la aplicación de este plazo, pues bajo el principio de legalidad, no se podría, ni se debería considerar siquiera aplicable este tiempo, pues, en primer lugar, no hay norma que respalde dicha aplicación, ya que como hemos expuesto, ese plazo está previsto solo para reclamos, consultas y recursos administrativos, no para peticiones y solicitudes, y en segundo lugar, resulta extremadamente exagerado y abusivo responder una petición en casi cuatro meses, aunque como bien analizamos, quizá responda a un motivo mayor, el cual es la complejidad y la dificultad que involucra resolver acerca de temas tributarios en comparación con otras ramas del derecho público. Es entendible que este plazo se aplique para reclamos, pero ¿para peticiones y solicitudes? 120 días es demasiado tiempo, y con criterio objetivo nos referimos a que se debería aplicar, como norma supletoria, el Código Orgánico Administrativo, pues este cuerpo normativo si contempla un artículo concreto para tratar las resoluciones de peticiones y solicitudes, y adicionalmente, su

⁸⁶ Ecuador SRI, *Trámite No. 117012021645816*, Atención de petición, 22 de enero del 2022.

aplicación involucra a funcionarios administrativos en general, por lo que, si una norma tributaria no refiere en contenido a un tema en específico, el Código Orgánico Administrativo tranquilamente puede, y debería suplir aquel vacío y darle el trámite correspondiente.

Si analizamos esta situación desde la perspectiva constitucional del silencio administrativo positivo, podemos colegir ciertas bases constitucionales para el acogimiento de esta figura en la actividad administrativa, partiendo siempre con base en el derecho de petición, el cual está ligado íntimamente con el derecho a recibir respuestas oportunas y motivadas dentro de un plazo legal. El derecho a la petición administrativa implica el cumplimiento de determinados deberes para garantizar el cumplimiento del derecho constitucional de petición. Los deberes a los cuales nos referimos involucran el hecho de facilitar los medios y las vías para que el administrado ejerza su derecho de petición, la necesidad de evitar intimidar al administrado con sanciones u otros medios, simplemente por haber ejercitado su derecho constitucional de petición, y el más importante, la obligación de resolver oportunamente lo peticionado, en los plazos señalados por la norma pertinente. Sayagués, en su obra, “Tratado de derecho administrativo”, considera que los órganos de la administración tienen una finalidad definida, y es “proceder conforme a las necesidades del servicio”,⁸⁷ lo cual implica recordar que la labor del servidor público es precisamente esa, servir, y si la administración pública no cumple con sus deberes fundamentales, hablando netamente de los deberes que involucra el derecho de petición, entonces no se puede hablar realmente de una adecuada prestación de los servicios.

Como se ha puesto a consideración del lector en este capítulo, las autoridades administrativas en general, tienen un plazo máximo para poder resolver peticiones, reclamos o recursos, y esos plazos van a depender de la autoridad ante quien se presente la petición, y el código que regule la materia. Bajo este preámbulo, el derecho constitucional de petición debería estar respaldado por normas que garanticen su ejercicio efectivo, no solo en el hecho de facilitar la presentación del mismo, sino de garantizar una respuesta oportuna y motivada, entendiendo la palabra oportuna como algo que sucede en un momento adecuado, y precisamente, esa garantía no existe en cuanto a derecho tributario se trata, ya que los plazos que maneja esta materia, al menos para las peticiones, son excesivos y poco eficaz, por lo que, de momento, no podemos presumir de un sistema

⁸⁷ Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho Administrativo: Derecho de Petición y Silencio Administrativo* (Montevideo: Ed. Clásicos Jurídicos Uruguayos, 2002), 434.

de tramitación de peticiones razonable y eficiente, mucho menos legal, ya que realmente no hay un contenido normativo que regule las peticiones que no sean reclamos como tal.

El estudio de este derecho constitucional nos lleva a un segundo punto que debe analizarse. El artículo 104 del Código Tributario prevé la posibilidad de aplicar la figura del silencio administrativo únicamente a los reclamos planteados por el contribuyente, esto debido a una fe de erratas publicada en el Registro Oficial 70, 28-VII-2005, en donde se eliminó la posibilidad de que la misma aplique a peticiones y o recursos. Bajo este acontecimiento, ¿Cómo se explica que se deje fuera de la aplicación del silencio administrativo al principal instrumento de expresión de necesidades del administrado? Realmente no encontramos sentido alguno a esta exclusión, sobre todo, si tenemos en cuenta el origen de este derecho constitucional, y de este instrumento normativo.

Andrés Moreta, en su obra “El silencio administrativo en el COA”, desarrolla un interesante análisis sobre el derecho de petición, pues condensa dos teorías acerca del núcleo de este derecho. La primera teoría consiste en exponer el argumento kelseniano de que “solo existe una obligación por cuanto existe una sanción ante su incumplimiento”⁸⁸ es decir, considera que el administrado tiene el derecho de petición, gracias a que la administración pública tiene la obligación de resolver, anteponiendo de manera evidente los deberes por sobre los derechos. La segunda teoría, respaldada por Laporta, discrepa respecto la primera, y señala que realmente esta teoría de la correlatividad, lo único que hace, es desnaturalizar la esencia del derecho, condicionándolo a una obligación, cuando en realidad, en palabras del autor, “el mismo existe ab initio y no al revés”.⁸⁹ La forma de condensar estas teorías expresadas por el autor citado, consiste en confundir en un solo núcleo tanto el acto, como su consecuencia, llegando de esta manera a considerar que “el derecho de petición incluye el derecho de recibir una respuesta, amén de los mecanismos de protección que existan”.⁹⁰ Así es como llegamos a la teoría de que, dentro del derecho de petición, en un sentido macro, es un derecho del administrado, recibir una respuesta, pero también es un deber de la administración, proporcionar esa contestación.

Si el administrado, dentro del contexto del derecho de petición, goza del derecho a recibir la respuesta de su petición, y la administración sufre la obligación de responder, ¿Por qué en el marco del derecho tributario se limitan las herramientas que hacen

⁸⁸ Moreta, *El silencio administrativo en el COA*, 32.

⁸⁹ *Ibíd.*

⁹⁰ *Ibíd.*

efectivos estos derechos?⁹¹ Realmente no contamos con una respuesta lógica, y es que a nivel nacional, el derecho tributario es la única materia dentro del amplio marco del derecho público que ha limitado la aplicación del silencio administrativo, restringiendo su acceso únicamente a los reclamos, mientras que en la rama del derecho administrativo, el silencio se extiende por sobre los demás actos planteados por el administrado, como lo es la petición como tal, petición que forma parte principal del ejercicio del derecho de petición, y que el Código Tributario ha coartado en su práctica.

El hecho de que en fecha 10 de mayo del 2005, mediante fe de erratas publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de junio del 2005, se eliminó las palabras “petición” y “o recurso”, del artículo 104, implica seriamente una limitación que no hace más que menoscabar un derecho de rango constitucional, pues no solo que no se fundamentó más que en un “error” dicha fe de erratas, ya que no cuenta con una debida motivación, sino que además, conforme se indicó acápite previos, la administración tributaria aún cuenta con un plazo sumamente excesivo para resolver peticiones,⁹² plazo que no está sujeto a la aceptación tácita, por más que la administración supere el tiempo que tiene para responder, ya que como bien indicaba en una de sus teorías Moreta, en estos casos, la obligación existe no solo por el derecho del administrado, sino por cuanto se prevé una consecuencia para el órgano administrativo que incumpla su deber, lo que puede dar espacio a arbitrariedades y notables violaciones de este derecho constitucional, ya que realmente no goza de un mecanismo predilecto para hacerlo efectivo.

En segundo lugar, a priori, consideramos que el derecho a la tutela judicial efectiva y a la defensa, también forma parte del silencio administrativo. Para correlacionar estos derechos con el silencio administrativo, tenemos que partir precisamente acotando que este derecho forma parte integral del conjunto de derechos que conforman el debido proceso. En nuestra Carta Magna, se encuentra ubicado en el capítulo sexto, referente a los derechos de protección, concretamente en los artículos 75 y 76, numeral 7, y sus varios literales.

¿Cómo se integran estos dos derechos con el silencio administrativo? En realidad, solo debemos conectar actuaciones tanto del administrado como de la administración para llegar a esta respuesta. El hecho de que el Código Tributario contemple la posibilidad de

⁹¹ Refiriéndonos al silencio administrativo, pues las peticiones no gozan de una posibilidad de ser consideradas como acto presunto, y, por lo tanto, no son susceptibles de ejecutarse mediante silencio administrativo.

⁹² Un plazo de 120 días que no tiene un fundamento legal para las peticiones, más si para los reclamos.

que, en un tiempo máximo de 20 días hábiles, el contribuyente presente un reclamo, está reconociendo el derecho a la defensa, pues eje esencial de este derecho constituye precisamente la tutela efectiva. La Corte Interamericana de Derechos Humanos, acerca de este tema, considera que el derecho a la defensa forma parte crucial del debido proceso, puesto que este es considerado como un concepto macro, en donde la defensa forma parte de un sistema de garantías que deben ser cumplidas frente al requerimiento o cuestionamiento de un derecho o situación personal, y si una de estas garantías faltase, se vulneraría el derecho a la defensa, que a su vez, forma parte de las garantías del debido proceso.⁹³

Una vez presentado el reclamo ante la autoridad tributaria, y ante el hipotético escenario de que esta no resuelva y notifique su resolución en el plazo dado por la ley, el contribuyente puede activar el órgano jurisdiccional precisamente por permiso de la ley, y así ejercer el derecho a una tutela judicial efectiva, conjuntamente con el derecho a la defensa, pues el hecho de que nuestro ordenamiento jurídico prevea la posibilidad de presentar una acción contenciosa tributaria, contra actos administrativos por silencio administrativo, ya implica una ventaja para el administrado en el sentido de que este cuenta con las herramientas adecuadas, proporcionadas por el mismo ordenamiento jurídico, para presentar y fundamentar su pretensión ante el órgano jurisdiccional cuando considere que tiene el derecho para hacerlo. Este derecho a la defensa tiene dos dimensiones como tal. Una que surge desde la legitimidad activa (quién es actor), y otro que surge desde la legitimidad pasiva (quién es el demandado).

En ambos casos, esto dos derechos se ponen en evidencia cuando, quien presenta la demanda, cuenta con la vía adecuada para hacerlo, y con las herramientas legales para justificar su accionar, ya sea por la vulneración de un derecho, o la ejecución de uno, y cuando quien recibe la demanda, cuenta con los medios y tiempo para poder defenderse de la demanda planteada en su contra. En ambos casos, la indefensión está proscrita, y la norma constitucional y formal proveen de garantías para que las partes procesales puedan defender sus posturas ante el choque de voluntades. De esta manera, encontramos en nuestro ordenamiento jurídico normas que van encaminadas a velar por los derechos de ambas partes, ya sea del actor, permitiéndole exponer sus argumentos para justificar su pretensión y así lograr una tutela judicial efectiva, o ya sea el demandado, no

⁹³ Corte IDH, “Sentencia de 24 de junio de 2005(Fondo, Reparaciones y Costas)”, *Caso Acosta Calderón vs Ecuador*, 24 de junio de 2005, párr. 125, http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_129_esp1.pdf

impidiéndole practicar todos los medios probatorios a su favor para oponerse a las pretensiones de su contraparte. De lo dicho, se desprende de esa manera, en primer lugar, los artículos 75 y 76 de la Constitución de la República, normas previas, públicas y claras que configuran los derechos de protección, en donde el artículo 75 confiere a la persona “el derecho al acceso gratuito a la justicia, y a la tutela judicial efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses”,⁹⁴ y el artículo 76 numeral 7, el cual prevé literalmente el derecho a la defensa con sus respectivas garantías, como por ejemplo, “nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento, contar con el tiempo y con los medios adecuados para la preparación de su defensa”.⁹⁵ Esto se empata con una norma de carácter procesal formal como lo es el Código Orgánico General de Procesos, pues de acuerdo a su contenido, en el artículo 320 numeral 4, da la oportunidad al contribuyente para acceder al sistema judicial mediante una acción de impugnación, haciendo efectiva de esta manera el derecho a la tutela judicial efectiva, y como estas actuaciones se sustancian en un proceso de conocimiento, procedimiento ordinario, el mismo cuerpo normativo se encarga de velar para que el demandado cuente con los recursos necesarios para ejercitar su derecho a la defensa.

Es de esta manera que el derecho a la tutela judicial efectiva, y el derecho a la defensa, forman parte integral del silencio administrativo, permitiéndole al contribuyente exigir ante el órgano judicial un derecho otorgado por ley, y permitiéndole al demandado oponerse a sus pretensiones, quedando únicamente pendientes dos tareas, una dirigida al legislador, y otra al juzgador como tal. Al legislador le corresponde, y le corresponderá siempre, evitar poner trabas u obstáculos dentro de la sustanciación de los procesos, que pueda llegar a mermar la eficiencia con la que se sustancian las acciones procesales del actor y del demandado, y al juzgador le corresponde ni más ni menos que interpretar la ley en su sentido estricto, apelando con criterio a la sana crítica, y emplear los principios universales del derecho que han sido recogidos múltiples veces en normas públicas, previas y claras.

Finalmente, el derecho a la seguridad jurídica completa la trilogía de derechos constitucionales que cuentan con injerencia directa sobre el silencio administrativo. Recordemos, una vez que el contribuyente ha ejercido su derecho constitucional de petición, presentando un reclamo ante la administración tributaria, se genera la obligación de la administración de dar una respuesta oportuna y motivada, y en caso de no hacerlo,

⁹⁴ Ecuador, *Constitución de la República del Ecuador*, art. 75.

⁹⁵ *Ibíd.*, art. 76, numeral 7, literales a y b.

la misma se entenderá aceptada, y consecuentemente, la última etapa restante para gozar de estos efectos es la de demandar su conocimiento ante el contencioso tributario, y así hacerla efectiva.

La seguridad jurídica, como derecho constitucional vinculado al silencio administrativo, promete especial relevancia debido a que, para poder presumir la aplicabilidad de esta figura, y en lo posterior, poder ejecutarla, se necesita de normas que reconozcan esta posibilidad, y, en especial, por tratarse de derecho público, deben ser normas previas, claras, y, sobre todo, públicas, lo que en sí constituye el derecho a la seguridad jurídica en sí.⁹⁶ Nuestra constitución recoge este derecho, y lo sintetiza en el artículo 82, el cual se encuentra comprendido dentro de los derechos de protección, capítulo octavo.

Su contenido nos da una indicación clara de que debe entenderse por seguridad jurídica, sin embargo, ampliando su concepción, podemos decir que la seguridad jurídica como tal es entendida como la *certeza del derecho*. Esta certeza implica un respaldo institucional, sobre todo, en el sistema de derecho, pues su estructura se rige por leyes claras, públicas y previas. Previa y pública, porque para aplicar la regla de “la ley se entiende conocida por todos”, primero hay que promulgarla, caso contrario, los usuarios de derecho no podrían cumplir con ella. Claras, porque las leyes deben ser claras, no ambiguas, sobre todo comprensibles para todos, esto con la finalidad de evitar confusiones o malas aplicaciones de la ley, tanto por parte de los administrados, como por parte de la administración.

En el caso concreto del silencio administrativo, podemos evidenciar que la seguridad jurídica se vuelve un elemento necesario e intrínseco para gozar de efectividad, pues al tratarse de una norma que está recogida en el ámbito del derecho público, es importante que esté expresada como tal, que esté claramente definida, delimitada, y sobre todo, una vez que haya tenido lugar su aplicación, no se pueda deshacer lo que por mandato legal ya se hizo, salvo que se encuentre encausado en temas de nulidad, o contrarias a derecho, como ya hemos analizado anteriormente. Es de esta manera, que la seguridad jurídica implica un importante candado en cuanto a derechos adquiridos se refieren, y a la irretroactividad de normas futuras, pues como indicamos en líneas anteriores, el hecho de que las normas sean plenas y perpetuas implica una condición de

⁹⁶ *Ibíd.*, art. 82.

seguridad y certeza para el administrado, así como también para la administración en cuanto a actuaciones y modos de proceder. Es irretroactiva, porque en principio, la ley solo rige para lo venidero, por lo tanto, si el silencio administrativo operó en una circunstancia concreta bajo norma clara, previa y pública, así se cambie la ley, esa aplicación debería proceder a pesar de que la norma en su actualidad diga lo contrario, lo cual está atada a la figura de derechos adquiridos, pues estos son derechos válidamente constituidos a favor de ciertas personas, los cuales se entienden firmes, dotando lógicamente de aquella certeza y confianza a las personas beneficiarias.

Por lo tanto, podemos decir que la seguridad jurídica se encuentra plasmada y efectivizada en el hecho de contar con el reconocimiento del silencio administrativo en nuestro ordenamiento jurídico, el cual está tipificado con un efecto positivo, y está desarrollado con reglas acerca de su aplicación, las cuales son claras, públicas, y sobre todo, previas, permitiendo así una certeza para el administrado, y minimizando la posibilidad de actos discrecionales para la administración en cuanto a aplicación del silencio administrativo se refiere. Con este breve análisis, podemos denotar los derechos constitucionales que están fuertemente vinculados con la figura del silencio administrativo, sin dejar por sentado que estos sean todos, pero si haciendo hincapié en que los aquí desarrollados son los más importantes para un correcto entendimiento y una adecuada utilización de esta figura.

4. Análisis correlacionado entre un juicio de conocimiento y un juicio de ejecución en relación a la aplicación de la aceptación tácita

Llegados hasta este punto, es indispensable revisar paso por paso las distintas etapas de un proceso de conocimiento, y de un proceso de ejecución, pues por su procedimiento, así como por su fin, son completamente diferentes. Antes de proceder con el estudio individual de cada uno de los procesos antes mencionados, debemos acotar que el silencio administrativo tiene dos formas de hacerse efectivo. Así es, una de las formas, es a través de un proceso de conocimiento, y la otra a través de un proceso de ejecución. ¿Cómo es esto posible? La respuesta es muy fácil de deducir, y es que el silencio administrativo como tal, aquel que toma lugar sobre todas las materias, menos la tributaria, es exigible mediante un proceso de ejecución, mientras que la aceptación tácita debe ejecutarse mediante un proceso de conocimiento. ¿Por qué existe esta diferencia de

procesos, si la figura es la misma? ¿En qué se diferencia un proceso del otro? Estas interrogantes van a ser respondidas a continuación.

Para responder la primera interrogante, debemos tener claro que la aceptación tácita, y el silencio administrativo positivo, si bien tienen una raíz similar, los cuerpos normativos que las regulan han cambiado su configuración de tal manera que la forma de hacerse efectiva es distinta. Retrotrayéndonos a la actualidad, empezado por el silencio administrativo, el Código Orgánico Administrativo es el Código que regula esta ficción legal para todas las ramas del derecho ecuatoriano, con salvedad de la materia tributaria y aduanera. Este cuerpo legal, en su sección segunda, trata directamente el silencio administrativo, y aunque no lo precisa como tal, si describe en qué casos procede, y las consecuencias tras su aplicación. De esta manera, tenemos que en “los reclamos, solicitudes, o pedidos dirigidos a las administraciones públicas, deberán ser resueltos en el término de 30 días, vencido el cual, sin que se haya notificado la decisión que lo resuelva, se entenderá que es positiva”.⁹⁷

Un dato adicional sobre el silencio administrativo en el Código Orgánico Administrativo, es que al haberse dado paso a la existencia del acto presunto, este es considerado como título de ejecución en vía judicial, es decir, desde un primer momento, el legislador da el carácter de ejecutable mediante un proceso de ejecución, sin que exista la necesidad de presentar mayor prueba, basta adjuntar el documento original con la fe de recepción al cual se le acusa de falta de respuesta por parte de la administración pública ante el reclamo, petición o solicitud planteado por el administrado, a esto, se debe acompañar en la misma demanda un inciso con la respectiva declaración juramentada de no haber sido notificado con la decisión dentro del término legal dado para el efecto, y listo, con esos dos requisitos comprendidos dentro de la demanda presentada ante el Contencioso Administrativo, el usuario de derecho tiene todas las cartas a su favor para que, mediante orden judicial, se cumpla con lo peticionado, reclamado o solicitado ante la administración pública.

Ahora bien, por un lado, tenemos aquella ficción legal reconocida en el Código Orgánico Administrativo, y, por otro lado, la orden de catalogarlo como título de ejecución ante los juzgados, pero ¿Cómo se procede bajo estas circunstancias? Para responder esta interrogante, debemos regirnos principalmente al Código que se encarga de dar las directrices respecto gestión y trámite de las causas, es decir, el Código Orgánico

⁹⁷ Ecuador, *Código Orgánico Administrativo*, art. 207.

General de Procesos. Al respecto, este cuerpo normativo, en su artículo 370 A, contempla la ejecución por silencio administrativo, y para el efecto, ordena que el accionante demuestre que se venció el término legal que tenía la administración pública para resolver la petición, y tal cual manda el Código Orgánico Administrativo, este cuerpo normativo ordena que se realice una declaración bajo juramento de no haber recibido notificación de la resolución dentro del plazo legalmente previsto.⁹⁸

¿Para qué me pide el legislador que realice una declaración juramentada? En el marco de las declaraciones, existe un sinnúmero de aplicaciones e implicaciones que se les puede dar a estas, partiendo desde declaraciones juramentadas ante notarios, hasta declaraciones de desconocimiento de domicilio, su uso puede ser variado y amplio, pero al final de todo, persiguen un mismo fin, manifestar una voluntad sobre un acto o hecho sobre el cual se tiene certeza y conocimiento. Consideramos que la declaración juramentada, en estas situaciones, está dirigida en primer lugar, a advertir al accionante sobre la necesidad de decir la verdad, pues al silencio administrativo no se le debe tomar a la ligera, sobre todo, teniendo en cuenta las consecuencias que estas acarrearán para la administración pública y para el administrado. Andrés Moreta nos recuerda en su obra “El silencio administrativo en el COA”, que la declaración juramentada vino a reemplazar a los antiguos certificados expedidos por los funcionarios públicos, en los que se debían hacer constar si el término legal para resolver seguía vigente o ya feneció,⁹⁹ lo cual en realidad guarda total lógica, pues si el funcionario público competente no se tomó el tiempo ni la molestia de resolver lo presentado por el administrado, mucho menos iba a expedir un certificado en que se corroborase su falta de actuación frente a las peticiones del administrado. Es por ello por lo que el Código Orgánico Administrativo contempla esta nueva alternativa, la cual consiste en realizar una declaración juramentada, y con esta, reemplazar los certificados difícilmente obtenidos por los administrados para poder ejecutar el silencio administrativo. Mucha atención, la declaración juramentada puede hacerse ante notario o hacerla constar en la misma demanda, pues en la norma procesal no se especifica la forma en la cual deba hacerse válida, y, de hecho, los juzgadores en la praxis dan por válida a las declaraciones realizadas en el mismo libelo de la demanda.

Bien, tenemos el acto administrativo presunto, su calidad de título de ejecución, y la declaración juramentada, ¿Cómo procedemos? Para poder acceder al sistema judicial, y presentar una solicitud de ejecución de silencio administrativo, es necesario cumplir

⁹⁸ Ecuador, *Código Orgánico General de Procesos*, art. 370 A.

⁹⁹ Moreta, *El silencio administrativo en el COA*, 178.

con todos los elementos básicos de una demanda, aunque lo que se presenta no sea netamente una demanda, pues el Código Orgánico General de Procesos le da el calificativo de solicitud. Sin embargo, aquella solicitud que va a ser presentada ante el Juzgado debe cumplir con previsto en el artículo 142 del Código Orgánico General de Procesos. Estudiando los requisitos primordiales, debemos conocer que el Juzgador ante quien se va a proponer la demanda, va a ser en este caso en concreto, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo,¹⁰⁰ otro tema importante, es la citación a la parte demandada. En estos casos, al tratarse de una autoridad pública, debemos considerar que el responsable directo, siempre va a ser la autoridad encargada de resolver la petición, reclamo o recurso presentado, y va a ser primordialmente ante esta persona, ante quien se interponga la demanda de ejecución, también se debe tomar en cuenta tanto el artículo 10 último inciso, como el artículo 53.1, ambos artículos permiten al administrado citar mediante el sistema SINE, o en la dependencia más cercana a la sede del Tribunal, evitando, a favor del administrado, en especial a residentes fuera de la capital ecuatoriana, trabas innecesarias dentro de los procesos, pues era muy común que se cite a las autoridades públicas en la ciudad de Quito, ya que normalmente la matriz de cada institución pública se encuentra ubicada en la capital ecuatoriana. Con estos artículos, ya no va a ser necesario realizar deprecatorios ni esperar meses a citar como solía ser anteriormente.

Finalmente, un último tema que vale la pena revisar sobre los elementos que debe contener una demanda que verse sobre el silencio administrativo, es la pretensión, la cual debe ser clara y precisa. La pretensión en este caso va a ser la ejecución o cumplimiento de lo solicitado por el administrado en su acto principal, ya sea este reclamo, petición o solicitud. Pero aquí surge un tema adicional que vale la pena analizar, ¿se debe demandar todo acto administrativo por silencio administrativo para que este sea eficaz? La verdad, es una interrogante sin una respuesta única de momento, pues existen múltiples posturas al respecto. La más contundente viene dada por Andrés Moreta, pues este autor considera que únicamente deberían demandarse los actos administrativos por silencio administrativo que necesiten una actuación material por parte de la administración

¹⁰⁰ Su número y ubicación dependerán del lugar en donde se encuentre domiciliado el accionante, por ejemplo, en el caso de la ciudad de Cuenca, el tribunal sería Tribunal Distrital No.3 de lo Contencioso Administrativo de la ciudad de Cuenca.

pública,¹⁰¹ lo cual goza de total sentido si se lo analiza desde una perspectiva garantista de derechos.

Desarrollando la idea anterior un poco más, el administrado puede tener dos aspiraciones frente al silencio administrativo, conseguir un acto administrativo meramente declarativo, o un acto administrativo que demande una acción o actuación por parte de la administración pública, por lo tanto, vale la pena realizar el siguiente análisis: si el acto presunto es únicamente declarativo, inicialmente, el administrado no debería estar obligado a presentar una acción contenciosa administrativa, pues el acto de reconocimiento como tal viene dado por el ministerio de la ley, y más bien, lo lógico sería en estos casos, demandar la impugnación de los actos administrativos que desconozcan lo que por el ministerio de la ley ya se reconoció; pero por otro lado, si el administrado aspira a que la administración pública ejecute un acto material, en esos casos si debería proceder con la demanda ante el contencioso administrativo.

Retomando el análisis principal de este subtema, en los juicios de ejecución, una vez presentada la demanda ante el Tribunal Contencioso Administrativo, es obligación del Tribunal calificar en el término de tres días la demanda de clara y completa, y posteriormente mandar a citar a la entidad demandada. No olvidemos que el Tribunal debe realizar un control de legalidad, pues con esta obligación, se puede evaluar las intenciones del administrado en cuanto si su pretensión no contraviene al ordenamiento jurídico, ergo, no es contraria a derecho, y, sobre todo, si lo que el administrado pide no está viciado de nulidad, aunque este tema puede ser alegado en la contestación a la demanda, pues la contraparte debe fundamentar sus acusaciones de nulidad frente al acto presunto. Una vez citada a la entidad demanda, y tras esperar el término legal para que esta de contestación a la demanda, el Tribunal debe establecer un día y hora específica para sustanciar la audiencia única. Esta audiencia única es muy parecida en procedimiento a los juicios sumarios, pues cuenta con dos fases, una de saneamiento, fijación del objeto de la controversia, y una segunda etapa con anuncio de medios probatorios y los respectivos alegatos, finalmente, corresponde al Tribunal emitir sentencia, dando fin al proceso de ejecución.

Es así como un acto administrativo presunto por silencio administrativo puede ser ejecutado, sin embargo, debemos acotar desde la perspectiva de la experiencia que no todas las peticiones presentadas por los administrados, y sustanciadas bajo silencio

¹⁰¹ Moreta, *El silencio administrativo en el COA*, 165.

administrativo en sede contenciosa administrativo, tienen éxito, pues existen temas de fondo que muchas veces los administrados omiten y desconocen, y producto de esta omisión es que muchas veces se niega la procedencia del silencio administrativo. Recordemos que los Jueces deben proveer favorablemente, siempre y cuando el administrado tenga el derecho para exigir lo que pide en su pretensión, y, sobre todo, si lo solicitado no contraviene nuestro ordenamiento jurídico, caso contrario, los Juzgadores pueden negar la ejecución, y desestimar la pretensión, declarando sin lugar la demanda de ejecución, y esto pasa muchas veces, pues a veces los administrados presentan peticiones ante un órgano incompetente para resolver, o solicitan cosas que en derecho no procede ni corresponde, o simplemente, como en muchos de los casos, contabilizan mal los plazos. De esta manera, si bien es cierto, el procedimiento por su naturaleza es más sencillo, la realidad es que muchas de esas “sencillas” peticiones que cayeron en silencio administrativo, son negadas y el tribunal declara sin lugar a la ejecución precisamente porque el administrado comete muchos errores al momento de proponer la petición ante la administración pública.

Si así se sustancia al silencio administrativo previsto en el Código Orgánico Administrativo, ¿Qué tan diferente puede ser la sustanciación de la aceptación tácita prevista en el Código Tributario? La verdad, la diferencia es notoria, en especial porque el procedimiento tiende a retardar innecesariamente la ejecución de un derecho ya reconocido por norma expresa. El silencio administrativo tiene ese reconocimiento de título de ejecución, ergo, un procedimiento ejecutivo, en donde el Juez no evalúa si el administrado tiene o no tiene derecho (obviando el análisis que realiza en el control de legalidad), sino que ordena la ejecución de un acto administrativo presunto reconocido por nuestro ordenamiento jurídico, debiendo únicamente demostrarse el acto propositivo, ya sea petición, reclamo o solicitud, y su falta de resolución o respuesta ante el mismo. Pero en la aceptación tácita, la realidad es diferente, y es que su ejecución es un poco más compleja que la otra, más demorada, y, sobre todo, más elaborada.

Decimos que la ejecución de la aceptación tácita es más compleja, demorada y elaborada que la del silencio administrativo, porque su consecución no se la logra a través de un procedimiento de ejecución, sino que el Código Orgánico General de Procesos prevé su alcance mediante una acción de impugnación, mediante la sustanciación de un procedimiento ordinario. Así es, la norma procesal previamente indicada cataloga a la aceptación tácita como un acto administrativo más, el cual puede ser impugnado en vía judicial para poder hacerlo efectivo, pero ¿por qué existe esta diferencia de procesos, si

la figura es la misma? Debemos tener presente, que originalmente la aceptación tácita era una figura concebida en el sistema tributario con efecto negativo, por lo que la única forma de hacerla efectiva era impugnando aquel acto ficticio negativo, y así poder tener una oportunidad de hacerlo positivo frente a un tribunal. Con el paso de los años, la figura pasó a tener un efecto positivo, pero a pesar de ello, la norma contentiva en el Código Tributario no se modificó en cuanto a la forma de llevarla frente a los juzgados, y se la mantuvo como si se tratase de una figura con efecto negativo, es decir, dentro de las acciones de impugnación. Esta actuación del legislador solo se traduce en descuido, y cayendo en un grosero error, pues no se ha actualizado la norma procesal, ni con la vigencia del Código Orgánico General de Procesos, pues esta norma sigue manteniendo los mismos errores que contenía el Código Tributario.

En fin, la forma de hacerla efectiva es activando el órgano judicial a través de una acción de impugnación contra actos administrativos por silencio administrativo, acción que tiene por vía de desarrollo, el procedimiento ordinario. Este procedimiento, como se indicó en acápites anteriores, empieza con la presentación de la demanda por parte del contribuyente, para ello, cuenta con sesenta días para presentar la demanda ante el Tribunal, y en la demanda, el contribuyente debe presentar todas las pruebas que permitan al Tribunal formar su criterio para en sentencia, aceptar la demanda y permitirle ejecutar la misma. En estos casos, el Tribunal competente es el Distrital de lo Contencioso Tributario, y una vez que este reciba la demanda, debe ordenar la citación a la entidad demandada. Una vez recibida la contestación por parte de la entidad demandada, el Tribunal está en la obligación de calificar tanto demanda como contestación a la demanda, y luego, convocar a audiencia, pero he aquí la diferencia, en materia administrativa, se trataba de una audiencia única, mientras que, en materia tributaria, se debe llevar a cabo dos audiencias.

Una audiencia denominada audiencia preliminar, y una segunda audiencia denominada audiencia de juicio. En la audiencia preliminar, se tratarán temas referentes a excepciones previas, se resolverá sobre la validez procesal, determinación del objeto de la controversia, y otros temas relativos a nulidades que afecten la validez del proceso. Posteriormente, la parte accionante debe fundamentar su demanda, la parte demandada fundamentará su contestación, y finalmente, se deberá realizar el anuncio de medios probatorios, con su respectiva aceptación o negación en cuanto a pruebas aportadas. Una vez concluidas las intervenciones de ambas partes, el juzgador debe comunicar

motivadamente las resoluciones tomadas sobre esta primera audiencia, y deberá convocar para la segunda audiencia.

En la audiencia de juicio, a modo de síntesis, instalada la audiencia, el secretario debe dar lectura de la resolución de la audiencia preliminar, e inmediatamente la parte accionante debe formular el alegato inicial, terminando con el anuncio de medios probatorios, e igual caso, en la intervención de la parte demandada. Se debe practicar prueba, y finalmente, las partes procesales deberán realizar sus alegatos de cierre, ante lo cual, culminados los mismos, el Tribunal debe emitir sentencia final, o suspender la audiencia para formar su criterio, debiendo reanudar la misma para emitir finalmente la resolución del caso de manera oral.

Como se puede apreciar, este tipo de audiencias implica un mayor desgaste para el contribuyente, pues no solo el procedimiento es mucho más largo, dividido en dos audiencias, sino que además, debe demostrar ante el Tribunal, que lo que está demandado, no solo no es contrario a derecho, sino que él tiene el derecho para exigir lo que exige, lo cual es completamente incongruente con el silencio administrativo tratado desde la perspectiva del Código Orgánico Administrativo, inclusive dentro del mismo Código Orgánico General de Procesos, pues ya existe contenido normativo que trata acerca del silencio administrativo, más por un error en el legislador, esa misma vía de ejecución no e hizo extensiva para todos los tipos de silencio administrativo. Es claro que esta situación podría obviarse, si se tiene en cuenta que, así como el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo debe realizar un control de legalidad, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario debe realizar exactamente lo mismo, es decir, evaluar y controlar que lo que se pide, no sea contrario a derecho, y que el acto como tal no está viciado con ninguna nulidad. Es por ello que resulta hasta poco útil exigir un proceso de conocimiento en las demandas de silencio administrativo, cuando realmente el acto ha sido aprobado *Ipsa Iure*, y solo quedaría pendiente su ejecución, la cual podría ser revisada a través del control de legalidad que ejecutan los Jueces miembros del Tribunal ante el cual se demanda, sin embargo, la realidad no es así, y el contribuyente está obligado a superar estos eternos procesos, que toman años sustanciar, para llegar al mismo fin al que llega un administrado común en cualquier otra materia que no sea la tributaria.

Capítulo tercero

El silencio administrativo en materia tributaria a la luz del Derecho comparado

1. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Colombia

En Colombia, el derecho de petición, al igual que Ecuador, es reconocido y garantizado desde el ámbito constitucional, su Constitución Política contempla en el artículo 13 el derecho de petición, señalando que “toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener una pronta resolución”.¹⁰² Como podemos apreciar, con palabras diferentes, pero con igual finalidad, la Carta Magna colombiana permite a sus habitantes presentar peticiones, y a recibir una respuesta conveniente y fundamentada, lo cual evidencia el exponencial tamaño que involucra el derecho de petición desde su origen hasta nuestros días. Siguiendo con la revisión normativa, en julio del 2015 se expide la Ley 1775, ley que regula el derecho fundamental de petición como tal, y que desarrolla de igual manera, en armonía con la Carta Política colombiana, el contenido del derecho de petición, señalando que “toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades, en los términos señalados en este código, por motivos de interés general o particular, y a obtener pronta resolución completa y de fondo sobre la misma”.¹⁰³ Es decir, existe un derecho de petición, y existe un derecho a recibir respuestas fundamentadas y dentro de un plazo razonable.

En este orden de ideas, corresponde hacer unas puntualizaciones con respecto a la normativa colombiana, y es que los administrados pueden peticionar a cualquier institución, y dependiendo de lo que estos pidan, y ante quién lo pidan, el silencio administrativo podrá tener un efecto positivo o negativo, más, sin embargo, como analizaremos a la brevedad, en materia tributaria, el silencio administrativo no está previsto para las peticiones planteadas por los contribuyentes hacia la autoridad tributaria, sino que está contemplada únicamente para la resolución de recursos.

¹⁰² Colombia, *Constitución Política de Colombia*, Diario Oficial, 04 de julio de 1991, art. 23.

¹⁰³ Colombia, *Ley 1755 de 2015*, Diario Oficial, 30 de junio de 2015, art. 13.

Para aclarar lo dicho en líneas anteriores, en Colombia, tanto el derecho tributario, como en general, materias de derecho público, son consideradas parte del derecho administrativo, y esta rama cuenta con su propio código denominado Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Este cuerpo normativo contiene un capítulo entero referente al silencio administrativo, el cual, al contrario de lo que prevé nuestro ordenamiento jurídico, frente a las peticiones o reclamos, ordena que si la autoridad no resolvió en el plazo legal (tres meses), se entiende negado lo peticionado o reclamado.¹⁰⁴ Es decir, su principal consecuencia ante la falta de resolución motivada y oportuna, es el silencio administrativo negativo.

Es por esta razón que en el sistema colombiano no vamos a encontrar demandas de ejecución por silencio administrativo, ante ello, inferimos que los administrados prefieren presionar a la administración para que expida un acto expreso, y con ello, poder impugnarlo en sede administrativa, o demandar ante el órgano jurisdiccional. Obviamente, en los escenarios en que esté previsto el silencio administrativo positivo (recurso de reconsideración en materia tributaria colombiana), el administrado debe presentar la constancia de la petición entregada, y realizar una declaración juramentada de no haber sido notificado con la resolución dentro de su trámite, lo cual hace que se asemeje mucho en ese sentido a lo previsto en la legislación ecuatoriana, pues para poder acceder ante el contencioso administrativo, el administrado debe presentar los mismos requisitos en su demanda.

En materia tributaria, Colombia cuenta con un código denominado “Estatuto Tributario Nacional”, norma que prevé la posibilidad de presentar el denominado recurso de reconsideración, que procede contra liquidaciones, resoluciones sancionatorias, y demás actos administrativos que tengan relación con impuestos.¹⁰⁵ Este recurso, una vez interpuesto, debe ser resuelto en un año contando a partir de su interposición,¹⁰⁶ y si el funcionario público no resuelve en el tiempo legal permitido, se le dará el efecto de aceptación tácita, es decir, se concede el fallo a favor del administrado.¹⁰⁷

En resumen, el silencio administrativo en Colombia, a diferencia del caso ecuatoriano, tiene vigente aún sus dos efectos, tanto el positivo como el negativo, pero con una evidente inclinación por los efectos negativos. Los plazos son más parecidos a

¹⁰⁴ Colombia, *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*, Diario Oficial, 18 de enero de 2011, art. 83.

¹⁰⁵ Colombia, *Estatuto Tributario Nacional*, Diario Oficial, 30 de marzo de 1989, art. 720.

¹⁰⁶ *Ibíd.*, art. 732.

¹⁰⁷ *Ibíd.*, art. 734.

los previstos por nuestro Código Orgánico Administrativo, que, a nuestro Código Tributario, ya que, frente al derecho de petición, las administraciones públicas cuentan con quince, diez y treinta días para resolver lo peticionado según corresponda, en cambio, nuestro Código Tributario prevé un plazo de ciento veinte días para peticiones y reclamos, lo cual seguimos insistiendo, consideramos excesivo para las peticiones y solicitudes a pesar de las consideraciones previas. Si la administración no resuelve lo peticionado por el administrado en el tiempo legal para el efecto, se considera negado lo solicitado, y solo en temas referentes a recursos de reconsideración en materia tributaria, si no se resuelve en el tiempo legal previsto, se entiende aceptado. Otra consideración al respecto es que la materia tributaria en Colombia está inmersa como una de las ramas del derecho administrativo, es por ello por lo que no se hace distinción en cuanto a procedimientos y demandas cuando se refiere a sede administrativa, es decir, la distinción que hacemos nosotros de jurisdicción contenciosa administrativa y jurisdicción contenciosa tributaria, en Colombia, no existe.

Finalmente, no podemos dejar de considerar que la forma en la que el contribuyente busca obtener lo que peticionó, es a través de una impugnación ante la negativa de la administración pública, y solo así, este puede acceder a sede contenciosa, a diferencia de nuestro ordenamiento jurídico, que superó la necesidad de acudir necesariamente a sede administrativa para luego acudir a sede jurisdiccional, ergo, aquí no podemos hablar realmente de una acción de impugnación por silencio administrativo positivo, ya que no se contempla como tal, mucho menos podemos hablar de un juicio de ejecución, ya que no existe acto presunto que ejecutar. Las peticiones planteadas por el administrado, aún en materia tributaria, son resueltas en sede administrativa, y si la autoridad no resolviese a tiempo, se entiende que lo peticionado ha sido negado, y solo en lo que se refiere al recurso de reconsideración, propio del derecho tributario colombiano, el silencio administrativo tiene un efecto positivo.

2. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Venezuela

Para estudiar los efectos del silencio administrativo tributario en Venezuela, debemos tener claro que los mismos están comprendidos en un solo cuerpo normativo, mismo que se denomina Código Orgánico Tributario, a diferencia del caso colombiano en donde su figura es tratada en un cuerpo normativo de tintes más administrativos que tributarios. En este código, encontramos principalmente que el silencio administrativo

está legislado bajo un efecto negativo, pues en su artículo 153, se desprende a modo de síntesis que la administración tributaria debe resolver obligatoriamente toda petición planteada por el contribuyente en un término máximo de treinta días contados a partir de la fecha de su presentación, y en caso de no hacerlo, el Código Orgánico Tributario ordena que la decisión frente a lo petitionado tuvo efecto negativo, es decir, fue negado, por lo que el contribuyente queda facultado para interponer la acción que crea correspondiente.¹⁰⁸

En Venezuela, además del derecho de petición sujeto al silencio administrativo, existe un procedimiento de recuperación de tributos, el cual consiste devolver tributos pagados en demasía por los administrados, tal cual sucede en nuestro país mediante sus diversas figuras, sin embargo, en estos casos, para que esta recuperación prospere, inicialmente debe hacerse mediante solicitud de parte de un interesado, y debe cumplir con requisitos específicos para el efecto, ante lo cual, la administración tributaria cuenta con un lapso máximo de hasta sesenta días para acordar o negar dicha recuperación, y en caso de no pronunciarse, se debe entender que la administración ha resuelto negativamente, quedando el interesado facultado a interponer un recurso contencioso tributario.¹⁰⁹ Es con sustento en estas normas tributarias, que el contribuyente sabe que, transcurrido el plazo legal para resolver, este puede acudir a instancias superiores, ya que el efecto de la falta de resolución es la negativa tácita, quedando únicamente pendiente la posibilidad de ir al órgano jurisdiccional para pelear por lo petitionado y así conseguir lo que se busca.

De esta manera, se puede apreciar que el silencio administrativo en derecho tributario tiene efectos diferentes a los previstos por la legislación ecuatoriana, pues Ecuador contempla un efecto positivo en todo momento, eso sí, con la puntualización de que, en Ecuador, el silencio administrativo solo prospera frente a reclamos, más no frente a peticiones, y que para otras circunstancias como por ejemplo consultas, solicitudes, etc. No procede ni siquiera la alternativa de presentarse frente al órgano judicial para luchar por obtener lo petitionado en un inicio, a diferencia de Venezuela que si contempla la posibilidad de acudir a sede judicial y plantear un caso en donde lo petitionado sea concedido de manera legal.

¹⁰⁸ Venezuela, *Código Orgánico Tributario*, Gaceta Oficial No. 37.305, 17 de octubre de 2001, art. 153.

¹⁰⁹ *Ibíd.*, art. 207.

Bajo esta consideración, podemos inferir que la forma de hacer valer el silencio administrativo es a través de una acción en sede contenciosa ante jueces de lo tributario, pues se debe justificar ante la autoridad judicial que el administrado tiene derecho a pedir lo que petitionó, y que la administración, a través de una negativa tácita, evitó conferírle sin más justificativo que un efecto legal. De esta manera, se evidencia que la ejecución de esta figura, en el sistema venezolano, es imposible de contemplar, principalmente por los efectos con los que han sido concebidos esta institución en sus diferentes aplicaciones. Sentido similar al de Colombia, pero totalmente opuesto a Ecuador, pues a pesar de encontrarnos en la necesidad de acudir al contencioso tributario, el efecto de este es de carácter positivo. Destacamos que, en Venezuela, el silencio administrativo en materia tributaria si está regularizado por el código de la materia, a diferencia de Colombia, cuya figura está prevista más en códigos vinculados al ámbito administrativo, y no tanto al tributario.

3. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Perú

En Perú, el silencio administrativo se encontraba desarrollado en varios cuerpos normativos, y dependiendo del tipo de procedimiento administrativo que se esté siguiendo, se preveía una norma específica para cada circunstancia. De esta manera, debemos empezar destacando la Ley de Procedimiento Administrativo General, gracias a que esta norma establecía el régimen jurídico al cual, las administraciones públicas debían someterse de manera general. Dentro de esta ley, encontramos en su artículo 32, la existencia y aplicación de un efecto positivo en el silencio administrativo, efectos aplicables a procedimientos de aprobación automática y evaluación previa.¹¹⁰ Debemos mencionar que la Ley de Procedimiento Administrativo General preveía en la gran mayoría de casos, la aplicación del silencio administrativo positivo, y solo excepcionalmente, la aplicación del silencio administrativo negativo, por como ejemplo, casos en los que la petición del administrado afecte al interés público, e incida en bienes jurídicos como salud, recursos naturales, sistemas financieros, etc. Las peticiones sujetas al silencio administrativo negativo se encuentran contempladas en el artículo 38 de la referida ley.¹¹¹

¹¹⁰ Perú, *Ley de Procedimiento Administrativo General*, Decreto Supremo No. 004-2019-JUS, 10 de abril de 2001, art. 32.

¹¹¹ *Ibíd.*, art. 38.

Debemos indicar también que la legislación peruana contemplaba dos tipos de procedimientos, uno de aprobación automática, y otro de evaluación previa. Sobre este primero, el citado texto legal no preveía posibilidad de aplicar silencio administrativo, pues como su nombre lo indica, se aprobaban sin la necesidad de que la administración se pronuncie, pero guardaban para sí la posibilidad de realizar actos de fiscalización a futuro¹¹² y tenemos como ejemplo de estos actos, la obtención de copias certificadas, u obtención de permisos para poder ejercer actividades profesionales, etc. Este tipo de solicitudes no estaban sujetas a silencio administrativo. Sin embargo, en los procedimientos de evaluación previa, si se requería la emisión de un acto administrativo, pues la administración debía manifestarse respecto una pretensión específica, y bajo este supuesto, el silencio podía ser positivo o negativo, dependiendo como ya se indicó, de lo petitionado.

¿Qué tiempo se les otorgaba a las administraciones públicas para resolver lo petitionado? De acuerdo con el artículo 39 de la referida ley, las administraciones públicas contaban con un plazo de treinta días contabilizados desde el procedimiento de evaluación previa.¹¹³ Ahora, al estar hablando de los efectos del silencio administrativo, no está por demás indicar que, si el efecto fuera negativo, el administrado contaba con la posibilidad de interponer un recurso administrativo, o una acción judicial ante el órgano jurisdiccional para pelear sobre su petición.¹¹⁴ Opuesto a lo previsto en el ordenamiento jurídico de Colombia, el silencio administrativo positivo en estos casos no puede ser revocado o revisado por la misma administración, pues para estos casos, el silencio administrativo goza de efectos resolutivos, es decir, que pone fin al trámite de petición, so pena de la posibilidad de que incurra en alguna causal de nulidad la petición inicial.

A pesar de que esta ley contiene directrices directas respecto la aplicación del silencio administrativo positivo y negativo, debemos hacer una observación, y es que cuando se trata de derecho tributario, las normas de esta ley no aplican del todo, pues como se verá, la materia tributaria y aduanera tienen un trato especial. En Perú existe el sistema de doble conforme, pero no específicamente referido a una segunda instancia en sede judicial, sino que el administrado, antes de acudir a sede judicial, primero debe agotar la sede administrativa, y una vez agotada esta, el administrado puede llevar su controversia ante órgano jurisdiccional. El Código Tributario de Perú reconoce en su

¹¹² *Ibíd.*, art. 33.

¹¹³ *Ibíd.*, art. 39.

¹¹⁴ *Ibíd.*, art. 199.3.

artículo 92, la posibilidad de que el contribuyente presente reclamos, apelaciones y demandas contenciosas administrativas,¹¹⁵ la cuestión aquí es, que los reclamos pueden versar sobre varias cosas, como por ejemplo, sobre determinaciones, sobre órdenes de pago, sobre resoluciones de multas, etc., y en cada una de ellas, hay un plazo diferente, por ejemplo tiene en un caso la administración tributaria, veinte días para resolver, en otros casos tendrá noventa días, en otros casos, tiene hasta nueve meses, es decir, dependiendo del reclamo, se aplica un plazo diferente; pero una vez vencidos los diferentes plazos, opera la figura del silencio administrativo negativo en materia tributaria, abriendo la posibilidad de que el administrado acuda a una segunda instancia administrativa conocida como apelación,¹¹⁶ y a su vez, el funcionario que conoce de esta apelación está en la obligación de elevar el proceso ante el Tribunal Fiscal para poder resolver sobre el versado tema, mismo que dependiendo del tipo de reclamo que conoce en apelación, aplicará plazos para resolver diferentes, pero con la diferencia de que aquí, en esta etapa procesal, no existe el silencio administrativo, y el Tribunal Fiscal queda bajo su cuenta y voluntad de emitir resoluciones motivadas y oportunas.

Podemos concluir en este tema, diciendo que, si bien la regla general para el silencio administrativo en Perú es la aplicación de un efecto positivo, al tratar el ámbito tributario, su efecto cambia, y la regla general se vuelve la opuesta, es decir, lo normal es que sea efecto negativo, esto con la finalidad de que el contribuyente tenga una oportunidad de acudir ante el superior jerárquico y así tratar de conseguir lo que busca con su reclamo. Algo que nos dejó sumamente alertas, fue el hecho de que las normas peruanas contemplan varios plazos para varias actividades, lo cual consideramos que es poco productivo, pues puede generar confusión entre sus usuarios de derecho al tener que manejar varios plazos con tan variados actos del administrado. Más allá de eso, sus efectos son netamente opuestos a los del Ecuador, ya que nuestra norma, tanto administrativa como tributaria, contempla la existencia del silencio administrativo con efecto positivo, y, sobre todo, permite al administrado tener certeza y seguridad acerca de los plazos para resolver, y la forma de proceder en cada caso, situación que consideramos un poco más compleja de acontecer en la legislación peruana por las normas revisadas. Si algo debemos destacar, es la creatividad en cuanto a la diferencia entre procedimientos de aprobación automática y de evaluación previa. Ambas figuras resultan interesantes, y, sobre todo, podríamos cuestionarnos el ¿por qué no implementarlas en el Ecuador? Al fin

¹¹⁵ Perú, *Código Tributario*, Decreto Supremo No. 135-99-EF, 04 de febrero de 1966, art. 92.

¹¹⁶ *Ibíd.*, art. 144.

y al cabo, estas situaciones conectan perfectamente con el cuestionamiento realizado en el capítulo anterior acerca de si se debe demandar la ejecución del silencio administrativo en todo momento o no, pues creíamos innecesario hacerlo frente a peticiones en donde lo que se buscaba era no una actuación material por parte de la administración, sino más bien, de orden declarativo. Con esta breve reflexión, cerramos el análisis del silencio administrativo tributario en el ordenamiento jurídico peruano, y nos abrimos paso hacia un análisis final de los efectos del silencio administrativo en el ámbito tributario de Bolivia.

4. Efectos del silencio administrativo en materia tributaria en el caso de Bolivia

En Bolivia, el derecho de petición también abarca un rango constitucional, y como en todas las legislaciones hasta ahora estudiadas, otorga a sus administrados la opción de entregar peticiones a las diversas entidades públicas, y a recibir respuestas oportunas y motivadas por parte de estas. Los administrados tienen, dentro del ejercicio de derecho de petición, toda la opción de presentar desde solicitudes de copias, hasta reclamos o quejas ante las diferentes entidades, sin embargo, los efectos que puedan generarse debido a las inobservancias de los plazos para resolver pueden variar dependiendo de la petición y de la institución pública ante quién se tramitó la petición.

El sistema boliviano, si bien reconoce al derecho tributario como rama independiente, legislando sus propios cuerpos normativos y dotando de funcionarios públicos adheridos a la rama tributaria, la realidad es que, en varios puntos de su legislación, la materia tributaria se mezcla con la administrativa, y provoca que el ámbito tributario pierda la fuerza e independencia que se supone, debería tener. Y esta situación la evidenciamos de forma clara en el silencio administrativo, esto debido a que, en Bolivia, si bien los administrados pueden proponer cualquier tipo de petición frente al aparato estatal, su desarrollo en el caso de silencio administrativo es distinto dependiendo de que se trate.

Por ley, todas las controversias planteadas tanto en el tema administrativo como tributario deben ser resueltas en base a la Ley No. 2431, más conocida como Ley de Procedimiento Administrativo. Esta norma en cuestión contempla la posibilidad de que los administrados, frente a un acto administrativo que consideren vulneratoria de sus derechos subjetivos, pueden presentarse ante la autoridad competente y procurar

salvaguardar sus derechos,¹¹⁷ así como también contempla la posibilidad de que los administrados presenten peticiones ante la administración pública, a conocer el estado de lo formulado ante estas y a obtener una respuesta fundada y motivada.¹¹⁸

Bajo estos derechos conferidos al administrado, el mismo cuerpo normativo contempla el plazo máximo para resolver, el cual es de seis meses contabilizados desde el inicio del procedimiento, sin embargo, a pesar de tener un plazo máximo para resolver, la consecuencia de no hacerlo, es el silencio administrativo negativo como tal, dejando a salvo el derecho para presentar un recurso administrativo, o ir directamente a sede jurisdiccional si así lo creyere conveniente el contribuyente.¹¹⁹ A pesar de estas disposiciones normativas, se debe destacar que el efecto de silencio administrativo negativo no es absoluto, pues la norma deja abierta la posibilidad de aplicar un silencio administrativo positivo para los trámites contemplados en disposiciones reglamentarias especiales, especialmente, en lo referente a temas de índole administrativa, como por ejemplo, petición de copias, certificación de documentos, etc., pero en este caso, el silencio administrativo positivo no es aplicable en materia tributaria, pues de acuerdo a la norma previamente referida, el silencio administrativo aplicable para temas de naturaleza tributaria, es el silencio administrativo negativo.

Es importante acotar que, dentro del Código Tributario boliviano, si se recoge la posibilidad de aplicar el silencio administrativo, pero únicamente para impugnaciones presentadas contra normas administrativas de alcance general. Para esto, el administrado tiene veinte días para presentar el reclamo, plazo aplicable desde que se publicaron las normas. En estos casos, la autoridad que conozca de la autoridad que conozca de la impugnación debe emitir una resolución en un plazo máximo de cuarenta días contabilizados desde la presentación del reclamo, y en caso de no existir un pronunciamiento por parte de la administración tributaria, se entiende desestimado el reclamo, ergo, aplica el silencio administrativo negativo.¹²⁰

Podemos decir, a manera de resumen, que, en Bolivia, el efecto del silencio administrativo que predomina en Bolivia es el negativo, y que su aplicación es, cuando menos, similar a la de Perú, pues el tema administrativo abarca al tema tributario en cuanto a sustanciación de procedimientos y aplicación de plazos para resolver. El hecho

¹¹⁷ Bolivia, *Ley de Procedimiento Administrativo*, Gaceta 2390, 25 de abril del 2002, art. 11.

¹¹⁸ *Ibíd.*, art. 16.

¹¹⁹ *Ibíd.*, art. 17.

¹²⁰ Bolivia, *Código Tributario Boliviano*, Ley No. 2492, 02 de agosto de 2003, art. 130.

de que predomine el silencio administrativo negativo solo implica la existencia de la posibilidad de acudir a sede jurisdiccional para hacer valer sus pretensiones frente a un tercero imparcial que dirima el conflicto, impugnando el acto negativo ficticio y así procurar conseguir lo que en un inicio petitionó el administrado.

Conclusiones

Bajo las consideraciones expuestas y analizadas durante el desarrollo de este trabajo investigativo, hemos podido no solo revisar conceptos doctrinarios y jurisprudenciales acerca del silencio administrativo y su desarrollo en diferentes sistemas jurídicos, como el ecuatoriano, peruano, colombiano, boliviano, etc. Sino que también hemos podido ampliar criterios y puntos de vista que sirven para fomentar el debate de derecho en torno a figuras con varios años, décadas de vigencia, pero que se encuentran en constante evolución, precisamente por la recurrente discusión en torno a temas que merecen mayor atención por los efectos que pueden provocar.

Es así que, centrándonos en el tema en cuestión, destacamos principalmente el avance que ha tenido el Ecuador en materia de silencio administrativo, pues tras analizar legislaciones como la peruana, colombiana, venezolana y boliviana, se evidencia una notoria mejoría a nivel local, no solo por distinguir adecuadamente el silencio administrativo en materias como el derecho administrativo y tributario, sino también porque su desarrollo absoluto bajo efectos de aceptación tácita ha permitido desarrollar un sistema procedimental que otorga a los administrados una herramienta mucho más útil al momento de buscar hacer efectivas sus pretensiones. El hecho de que, en Ecuador, el efecto del silencio administrativo sea positivo, tanto en la rama administrativa como tributaria, destaca el avance del principio pro administrado, en especial si valoramos el desarrollo de esta misma figura en legislaciones vecinas. Lo único que a criterio de este autor, debe mejorar el Ecuador, es el alcance de esta figura, pues se dejó en evidencia que en el sistema ecuatoriano, la aceptación tácita deja de lado al derecho de petición, solicitud, incluso a recursos, cuando no debería ser así, ya que esta figura nace precisamente para garantizar un correcto ejercicio de un derecho de rango constitucional como lo es el derecho de petición, y dejarlo fuera de sus efectos, a criterio del autor, implica un retroceso en cuanto a garantías para el contribuyente ante la administración tributaria, retroceso que no existe en otros países cuya legislación se comparó con la ecuatoriana.

En segundo lugar, podemos destacar como conclusión que tras un exhaustivo análisis de los diversos aspectos procesales a seguir, referente a la ejecución del silencio

administrativo y la aceptación tácita, consideramos que la mejor manera de hacer efectiva a esta figura, es a través de un proceso de ejecución, debido a que el tiempo empleado para cumplir con el objetivo es mucho menor, y porque con este proceso se cumple el fin para el cual fue creado el silencio administrativo, el cual es en parte garantizar al administrado una respuesta permanente por parte de la administración tributaria ante los reclamos presentados este caso, y por otra parte, obligar a la administración a cumplir con sus deberes para con los administrados, los cuales son precisamente, brindar una respuesta oportuna y motivada frente a los diversos requerimientos que estos puedan presentar.

Se puso en contexto ambos procedimientos, el uno previsto para casos de silencio administrativo en todas las materias en general, salvo la tributaria, y el otro precisamente referente a la materia tributaria, y se constató una aguda diferencia no solo en la sustanciación de las dos causas, sino en los esfuerzos pre procesales que debe hacer el contribuyente para poder iniciar una acción contenciosa tributaria y contenciosa administrativa. Nos explicamos. Mientras que en el campo del derecho administrativo, el Código Orgánico General de Procesos, prevé un proceso de ejecución para el silencio administrativo, en el ámbito tributario, para la aceptación tácita se prevé un proceso de conocimiento, es decir, un juicio ordinario, y la diferencia en tiempos es abismal, pues mientras en los procesos de ejecución, se sustancia todo en una sola audiencia, en los procesos de conocimiento, se necesitan dos audiencias, de igual manera, en los procesos de ejecución, el accionante solo necesita una declaración juramentada de no haber sido notificado con la resolución, y la prueba de que se presentó una petición, y eso es todo, no se necesita nada más para que el Tribunal resuelva a favor del administrado, pero si analizamos los procesos de conocimiento, el accionante debe recopilar toda la prueba que considere favorable, pertinente, útil y conducente para poder intentar convencer al tribunal contencioso tributario de que tiene derecho a reclamar lo que reclamó, y esperar a que los juzgadores crean en su palabra para así obtener lo que buscan desde un inicio.

El desgaste procesal es amplio al comparar ambos procesos, y la razón de que la aceptación tácita sea sustanciada en un proceso de conocimiento, solo se explica en la poca atención que ha tenido el legislador al momento de actualizar la norma procesal y tributaria, ya que el silencio administrativo, regulado por el Código Orgánico Administrativo, si contempla en su contenido, la posibilidad de ejecutarlo mediante un proceso de ejecución, cumpliendo con los dos requisitos previamente señalados. No debemos olvidar que la Ley solo manda, prohíbe o permite, y si consideramos que la aceptación tácita, es una orden, esta debería ser respetada y aplicada como tal, por lo que

su proceso de aplicación debería ser completamente diferente al actual, y adherirse al proceso de ejecución, tal cual lo ha hecho el silencio administrativo regulado por el Código Orgánico Administrativo.

Existe la postura doctrinaria que considera de que el motivo por el cual el silencio administrativo se lo sustancia por un proceso de conocimiento, y no de ejecución, es precisamente para controlar y valorar las peticiones del administrado, y de que a este no se le concedan cosas fuera del orden legal. Frente a esta postura, hemos considerado y expuesto en el capítulo segundo, que los Tribunales, tanto de lo Contencioso Administrativo, como de lo Contencioso Tributario, al momento de sustanciar la causa, deben realizar un control de legalidad, y precisamente dentro de ese control de legalidad, es en donde se evalúa que el acto administrativo presunto no esté revestido de nulidad, o que sea contrario a derecho. Adicionalmente, debemos recordar que la aceptación tácita, a diferencia del silencio administrativo en materia administrativa, solo prospera ante los reclamos, minimizando en exceso, a nuestra consideración, la naturaleza propia y el fin con el que fue creada esta figura, ya que sus efectos principales solo van a ser aplicados para quienes reclamen un acto de la administración tributaria, más no quienes presenten recursos de revisión, consultas, peticiones, e incluso, solicitudes.

Sin embargo, una acotación que desde el punto de vista personal del autor vale la pena mencionar, es el hecho que desde la parte práctica existe un índice sumamente amplio de juicios de ejecución por silencio administrativo ante el tribunal contencioso administrativo que terminan con sentencias denegatorias, es decir, su ejecución no ha prosperado, y esto se debe en gran parte a que muchas veces los administrados buscan ejecutar peticiones que son improcedentes, o que en su momento fueron planteadas de manera errada, y lógicamente, los juzgadores, al ser las personas encargadas de velar por el cumplimiento de la ley, no tienen más remedio que declarar improcedente la demanda, pues al estar mal planteadas las peticiones, mal se las puede ordenar su ejecución por más que la administración pública no haya notificado con una resolución dentro del plazo que esta tenía para hacerlo.

En conclusión, podemos finalizar esta obra, aportando la consideración de que la principal consecuencia jurídica producida por la aplicación de la aceptación tácita en los procedimientos tributarios, se evidencia en los reclamos, y nada más que en los reclamos, y esta es la aceptación de lo reclamado ante la administración tributaria cuando esta no haya emitido respuesta alguna dentro del plazo de los ciento veinte días que tenía para hacerlo, pero que, a pesar de contar con dicha consecuencia por ministerio de la ley, el

contribuyente aún debe hacerla efectiva y presentar su acción de impugnación contra acto administrativo por silencio administrativo ante un Tribunal de lo Contencioso Tributario, so pena de que consideramos que es mucho más eficaz y eficiente reformar la norma tributaria y procesal, y alinear el contenido del silencio administrativo con el de la aceptación tácita, para que de esta manera, el contribuyente no tenga que perder varios meses en litigios públicos por procesos de conocimiento, sino que pueda agilizar todo y efectivizarlo a través de un proceso de ejecución, tal cual lo permite la norma para el silencio administrativo. Para ello, el control de legalidad que efectúen los juzgadores debe intensificarse, con la finalidad de que los administrados y contribuyentes no pretendan obtener beneficios que no les corresponden, o que en derecho son improcedentes.

Si existe una norma que otorga la calidad de acto presunto favorable al contribuyente, consideramos que no se debería debatir sobre si el administrado tiene o no tiene derecho a exigir lo que reclamó, sino que, el Tribunal Distrital de lo Contencioso Tributario, ordene la ejecución de lo reclamado, siempre y cuando pase el filtro de un exhaustivo control de legalidad.

Por lo tanto, a modo de recomendación, considero que:

1. El legislador debería prestar igual trato al momento de legislar acerca de materias sujetas a la rama de derecho público, debido a que al derecho administrativo se lo regula de una manera, y al derecho tributario de otra manera, en especial, al momento de estudiar el alcance y desarrollo del silencio administrativo.
2. La forma más práctica de cuidar que el administrado exija por medio de silencio administrativo, algo que en derecho no corresponde, es a través del control de legalidad que ejercen los Tribunales Contenciosos Administrativo y Tributario, en aras de eso, lo más lógico sería acceder a la ejecución del silencio administrativo acompañado de una declaración juramentada en la cual se indique no solo que lo que se solicita, es debido al paso del tiempo, sino adicionalmente, que lo que se solicita es legal y no contraviene a derecho, que se solicita a entidad competente, y sobre todo, que le asiste el derecho para hacerlo.
3. La aplicación del silencio administrativo, y su ejecución en materia tributaria, deberían tener el mismo alcance que en materia administrativa, es decir, no solo limitarse a reclamos, sino extenderse a peticiones, solicitudes y hasta recursos.

4. Reformar la normativa procesal ecuatoriana, para que sea el procedimiento de ejecución, el procedimiento fidedigno y adecuado para ejercer una acción de ejecución de silencio administrativo, esto debido a que un proceso de conocimiento toma mucho más del tiempo previsto para un proceso de ejecución, y la exigencia probatoria es mucho mayor, dándole la oportunidad a la administración pública de que esta sea absuelta de responsabilidades por no resolver oportunamente los reclamos presentados por el administrado.
5. Disminuir el tiempo que existe para dar respuesta en los reclamos tributarios, debido a que los 120 días contemplados en el Código Tributario son sumamente desproporcionales, a diferencia de los previstos en el Código Orgánico Administrativo, cuyo plazo máximo es de 30 días, o si bien no se considera para los reclamos, si debería proceder para las peticiones, pues el plazo empleado para el efecto es muy amplio, y debemos recordar, sobre estas (peticiones) no se aplica el silencio administrativo.

Bibliografía

Autores.

- Aguado I Cudolá, Vicenç. “Los orígenes del silencio administrativo en la formación del Estado Constitucional: La exigencia de celeridad en la actuación administrativa a través de las diversas concepciones del Estado de Derecho”. *Revista de administración pública* 145, (1998): <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/17384.pdf>.
- Cabanellas, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental: consulta*, Buenos Aires: Editorial Heliastra S.R.L, 1993
- CIJUL. “Clasificación de los actos administrativos: actos de trámite”. Centro de Información Jurídica en línea, 30 de julio de 2014. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwi_5o6hbz1AhVnSzABHTDxCUAQFnoECB4QAQ&url=https%3A%2F%2Fcijulenlinea.ucr.ac.cr%2Fportal%2Fdescargar.php%3Fq%3DMzk5NQ%3D%3D&usg=AOvVaw0P48mW8Um5lm3WQ7yyIgzX
- Corte Nacional de Justicia. “Criterios sobre inteligencia y aplicación de la ley”. *Corte Nacional de Justicia, Ecuador*, diciembre 2017, https://www.cortenacional.gob.ec/cnj/images/Produccion_CNJ/criterios/Criterios%20no%20penales.pdf
- Devis Echandía, Hernando, *Teoría General del Proceso: Procedimientos de conocimiento*. Buenos Aires: Universidad, 2002.
- Diez, Manuel María, *Manual de derecho administrativo Tomo II: Procedimiento administrativo*. Buenos Aires: Editorial Plus Ultra, 1981. <https://franjamoradaderecho.com.ar/biblioteca/abogacia/5/ADMINISTRATIVO/Manual-de-D-Admin-Manuel-Maria-Diez-T-II.pdf>.
- Dromi, Roberto José. *Derecho Administrativo: El silencio Administrativo*, Buenos Aires: Editorial Astrea, 1992.
- Ecuador. Servicio de Rentas Internas. *Trámite No. 117012021645816*. Atención de petición, 22 de enero del 2022.
- Garrido Falla, Fernando. *Tratado de Derecho Administrativo: El silencio administrativo*. España: Editorial Tecnos, 2005.

- García de Enterría, Eduardo. “Sobre silencio administrativo y recurso contencioso”. *Revista de administración pública*, (1965).
- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo Tomo 3: El acto administrativo*, Buenos Aires: Fundación de derecho Administrativo, 2011.
<http://repositorio.uasb.edu.bo:8080/bitstream/54000/1345/1/Gordillo-%20Derecho%20administrativo.%20Tomo%20III.pdf>
- . *Tratado de derecho administrativo Tomo 4: El tiempo en el procedimiento*, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2016.
- Giuliani Fonrouge, Carlos María. *Derecho Financiero: Caducidad y Prescripción* Buenos Aires: Editorial La Ley, 2011.
- Massip Acevedo, Julio. *El silencio en el derecho administrativo español: el silencio administrativo*. Oviedo: Universidad de Oviedo, 1934.
- Moreta Andrés. *El silencio administrativo en el COA, Doctrina, Jurisprudencia y Práctica: Definición y concepto de silencio administrativo*. Quito: Ediciones Legalité, 2020.
- Montaño Galarza, César y Juan Carlos Mogrovejo Jaramillo. *Derecho Tributario Municipal Ecuatoriano: Consultas y peticiones en materia tributaria*. Quito: Corporación Editorial Nacional, 2014.
- Patiño Ledesma, Rodrigo. *Sistema tributario ecuatoriano: Principios del derecho tributario y régimen tributario administrativo: Actos administrativos*. Cuenca, Universidad del Azuay, 2013.
- Real Academia Española. “Diccionario de la lengua española: consulta”. 2021.
<https://dle.rae.es/consulta#ASYEVzT>.
- Sayagués Laso, Enrique. *Tratado de Derecho Administrativo: Derecho de Petición y Silencio Administrativo*. Montevideo: Ed. Clásicos Jurídicos Uruguayos, 2002.
- Toscano Soria, Luis Aníbal. *Procedimientos administrativos y contenciosos en materia tributaria: Jurisdicción contenciosa y voluntaria*. Quito: Correo Legal, 2013.
- Troya Jaramillo, José Vicente y Carmen Amalia Simone Lasso. *Manual de derecho tributario: La facultad resolutoria y las reclamaciones, consultas y recursos*. Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2013.

Leyes.

- Bolivia. *Ley de Procedimiento Administrativo*. Gaceta 2390. 25 de abril del 2002.
- . *Código Tributario Boliviano*. Ley No. 2492. 02 de agosto de 2000.
- Colombia. *Constitución Política de Colombia*. Diario Oficial. 04 de julio de 1991.

- . Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Diario Oficial, 18 de enero de 2011.
- . *Estatuto Tributario Nacional*. Diario Oficial. 30 de marzo de 1989.
- . *Ley 1755 de 2015*. Diario Oficial. 30 de junio de 2015.
- Ecuador. *Código Orgánico Administrativo*. Registro Oficial 2do. S. 31, 07 de julio del 2017.
- . *Código Tributario*. Registro Oficial S. 38, 14 de junio del 2005.
- . *Constitución de la República del Ecuador*. Registro Oficial 449, 20 de octubre de 2008.
- . *Código Orgánico General de Procesos*. Registro Oficial S. 506, 22 de mayo de 2015.
- . *Ley Orgánica de Aduanas*, Registro Oficial S. 219, 26 de noviembre del 2003.
- . *Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada*, Registro Oficial 349, 32 de diciembre de 1993.
- Perú. *Ley de Procedimiento Administrativo General*. Decreto Supremo No. 004-2019-JUS. 10 de abril de 2001.
- . *Código Tributario*. Decreto Supremo No. 135-99-EF. 04 de febrero de 1966.
- Venezuela. *Código Orgánico Tributario*. Gaceta Oficial No. 37.305. 17 de octubre de 2001.

Jurisprudencia

- Corte IDH. 2005. “Sentencia de 24 de junio de 2005 (Fondo, Reparaciones y Costas)”. *Caso Acosta Calderón vs Ecuador*. 24 de junio. https://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_129_esp1.pdf
- Ecuador. Corte Nacional de Justicia. “Resolución”. *En recurso de casación n° 033-2013*. 30 de marzo de 2015.
- . Corte Nacional de Justicia. “Resolución”. *En recurso de casación n° 107-2014*. 08 de junio de 2015.
- . Corte Nacional de Justicia. “Resolución”. *En recurso de casación n° 287-2012*. 28 de agosto del 2013.
- . Corte Nacional de Justicia. “Resolución”. *En recurso de casación n° 352-2013*. 04 de agosto de 2015.
- . Corte Nacional de Justicia, “Resolución”. *En Recurso de casación n° 294-2013*. 21 de julio de 2015.

- . Corte Nacional de Justicia Sala Especializada de lo Contencioso Tributario.
“Sentencia”. En *Juicio n°: 129-2013*, 19 de octubre del 2015.