



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO

TESIS FINAL

Previa a la obtención del grado de

MAGÍSTER EN
DERECHO PROCESAL

“EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO Y EL PROCESO
CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR”

Ab. María Alexandra Macías Cedeño
Dr. Bernardo Morán Nuques

Tutor:
Dr. Santiago Velázquez Velázquez

Guayaquil, 31 de enero de 2011

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO
Y EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

SUMARIO

Introducción	1
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA	
1.- Planteamiento del Problema	6
1.1.- Diagnóstico de la situación.- Antecedentes	6
1.2.- Objeto de Investigación.- Descripción del Problema	6
1.3.- Justificación.....	9
2.- Preguntas de Investigación	10
3.- Objetivos (Diagnóstico)	11
4.- Objetivos (Solución)	12
CAPÍTULO II.- MARCO TEÓRICO	
PRIMERA PARTE	
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	
1.- Administración Tributaria en el Ecuador.....	13
1.1.- Órganos de la Administración Tributaria.....	13
1.1.1.- Administración Central.....	13
1.1.1.1.- Servicio de Rentas Internas.....	14
1.1.1.2.- Corporación Aduanera Ecuatoriana hoy Servicio Nacional de Aduana del Ecuador	16
1.1.2.- Administración Seccional.....	17
1.1.3.- Administración Tributaria de Excepción.....	20
2.- Facultades de la Administración Tributaria en el Ecuador.....	21
2.1.- Facultad Reglamentaria.....	22
2.2.- Facultad Sancionadora.....	23
2.3.- Facultad Resolutiva.....	27
2.4.- Facultad Determinadora.....	27
2.5.- Facultad Recaudadora.....	32
3.- El Acto Administrativo Tributario en el Ecuador.....	34
3.1.- Reclamos Administrativo Tributario	40
3.2.- Recursos Administrativos Tributarios: Recurso de Revisión.....	46
4.- Absolución de Consultas.....	51
5.- Invalidez de los actos administrativos.....	56
6.- La lesividad	60
7.- Procedimiento Administrativo Tributario de Ejecución o Acción Coactiva....	64
7.1.- El Fundamento de la Ejecución: Emisión de Títulos de Crédito y Órdenes de Cobro.- Notificación.....	67
7.2.- Solicitud de Compensación o Facilidades de Pago.....	71
7.3.- Emisión de Auto de Pago y Medidas Cautelares.....	73
7.4.- Orden de Embargo y Remate.....	75
8.- Garantías y derechos de los contribuyentes	78

SEGUNDA PARTE

EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO	
1.- Antecedentes históricos de la justicia tributaria en el Ecuador	83
2.- Naturaleza del proceso contencioso tributario	87
3.- Elementos principales del proceso contencioso tributario en el Ecuador y sus diferencias con los establecidos en legislaciones extranjeras	93
3.1.- Respecto de la acción: No es necesario agotar la vía administrativa. No obstante, es necesaria la existencia de un acto administrativo que se impugna...	94
3.2.- Respecto de las partes: El demandado en el juicio contencioso tributario es la autoridad administrativa de la que emanó el acto impugnado.....	98
3.3.- Respecto de la competencia.....	103
3.4.- Respecto de la prueba	109
3.5.- Respecto del control de legalidad	116
3.6.- Respecto de la casación	120
Hipótesis y variables	126
CAPÍTULO III	
METODOLOGÍA	127
CAPÍTULO IV	
ANÁLISIS DE RESULTADOS	129
CAPÍTULO V	
INFORME DE TESIS	
1.- Conclusiones	133
2.- Recomendaciones	140
BIBLIOGRAFÍA	150

INTRODUCCIÓN

“Un sistema tributario será justo si hace responder a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad económica”, así reflexiona GALÁN¹, quien sin embargo, no considera que sea éste el único atributo, sino que además “la seguridad jurídica juega un papel determinante en el sistema y ello tanto en el orden legal como jurisprudencial”. Por ello, cuando los contribuyentes se hallan en una situación de violación a los derechos de los que se creen asistidos, tienen la posibilidad de reclamar, ya sea en la vía administrativa o en la judicial, procesos en los que también deben respetarse los derechos constitucionalmente consagrados.

Giuliani Fonrouge citado por TOSCANO², expresa que la actividad del Estado relacionada con la aplicación y percepción de los tributos, se desenvuelve mediante diversos actos procesales, durante los cuales es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones del derecho. No se trata, únicamente, continúa, de prestarles amparo frente a las extralimitaciones de los funcionarios, sino esencialmente, de evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados en los hechos.

La justicia tributaria tendría como fin ese aseguramiento contra el poder exorbitante del Estado, sin embargo, en algunas ocasiones no se

¹ GALAN RUIZ, Javier. Fiscalidad y Justicia Tributaria en Castilla La Mancha. Obtenido del sitio web http://biblioteca2.uclm.es/biblioteca/Ceclm/ARTREVISTAS/Cem/CEM28_galan_ruiz.pdf noviembre, 2009

² TOSCANO SORIA, Luis. Procedimientos Administrativos y Contenciosos en materia tributaria. Pudeleco Editores S.A. p. 230. Quito, 2006

cumple este objetivo y por el contrario, los contribuyentes se ven afectados con procesos largos que terminan en denegación de justicia. Tal es el caso de Ecuador, y de varios países especialmente de Latinoamérica, en los que los procesos, sean de naturaleza administrativa o contencioso tributaria, no cumplen estos fines. En Venezuela, CARRAZANA³, describe este panorama en la siguiente forma:

Los administrados o contribuyentes ven superados con creces el lapso establecido en el Código Orgánico Tributario, para obtener una respuesta por parte del órgano administrativo tributario decisor; en otros, ante una evidente y perjudicial inactividad del sujeto a quien le corresponde resolver dichos medios de impugnación suele operar la prescripción, con el consiguiente perjuicio para la República.

El citado autor venezolano, CARRAZANA, parafraseando al maestro Manuel Simón Egaña, considera que “la justicia tributaria se realiza cuando la norma jurídica es aplicada correctamente, por cuanto la justicia en este sentido, ya sea legal u objetiva, consiste en la recta aplicación de las normas que integran un determinado derecho positivo”. Y sin duda, no existiría justicia, si no existieran también mecanismos que aseguren un debido proceso en esta relación entre Administración y contribuyente.

En Chile se han venido realizando reformas graduales en el ámbito procesal tributario, cuyo sistema anterior a estas reformas fue considerado

³ CARRAZANA, Julio. Portal Aduanero de Venezuela.
http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_17/justiciatributaria.htm Venezuela, 2005

por ULLOA⁴ como “un sistema perverso y violatorio de derechos elementales”.

Precisamente, lo que se pretende es que se vuelva real el principio de igualdad tributaria, no solo con relación a los contribuyentes entre sí, sino también entre contribuyente y Estado, tal como lo explica TOSCANO⁵ de manera diáfana:

La igualdad tributaria, que en un análisis preliminar pudiera entenderse aplicable únicamente al mismo trato que deben recibir los contribuyentes que se encuentran en similares situaciones frente al sujeto activo, en consideración de que la relación jurídico tributaria comprende derechos y obligaciones recíprocos entre sujetos activos y sujetos pasivos, nacidos en los tributos, da lugar a la pregunta si la igualdad de carácter general prevista en la Constitución y la tributaria referida en el Código Tributario, es aplicable solo a las normas del derecho material o alcanza también a las del derecho adjetivo o formal; de creerse que la igualdad analizada se refiere solo a los procedimientos administrativos relacionados con la determinación de obligaciones tributarias y no a los derechos y obligaciones procesales en el ámbito de lo contencioso, la igualdad constitucional sería una entelequia o una ilusión, al creerla aplicable solo parcialmente.

El presente trabajo, pretende hacer una rápida revisión de elementos relevantes del proceso administrativo y contencioso tributario ecuatoriano, así como un breve análisis y comentarios respecto de la viabilidad de

⁴ ULLOA, Luis. Diario La Nación. Chile, 2006. Obtenido del sitio web http://www.lanacion.cl/prontus_noticias/site/artic/20060414/pags/20060414200757.html

⁵ TOSCANO, Luis. “Igualdad de las partes en el proceso tributario”, Revista Novedades Jurídicas, Ediciones Legales; año VI, número 42, diciembre 2009.

posibles soluciones y propuestas de reformas que garanticen el debido proceso y la seguridad jurídica anhelada. El primer capítulo contiene el planteamiento del problema, que trata en lo principal, los aspectos en los que eventualmente se puede llegar a casos de denegación de justicia o desequilibrio de la relación procesal Estado – contribuyente.

El marco teórico está desarrollado en el segundo capítulo y se divide en dos partes, la primera parte se centra en la estructura administrativa en nuestro país hasta las facultades que le han sido conferidas a los diversos entes que la conforman para el cumplimiento de sus fines; los elementos doctrinarios de los actos administrativos tributarios en el Ecuador, interposición y sustanciación de los principales recursos y reclamaciones que nuestra legislación ha concedido a los administrados para impugnarlos; así como la absolución de consultas tributarias por parte de la administración, procedimiento que constituye una garantía para los administrados en cuanto a la correcta aplicación de disposiciones en materia de tributos.

En la segunda parte del marco teórico se desarrollan los antecedentes históricos de la justicia tributaria en el país, la naturaleza jurídica del proceso contencioso tributario y los elementos principales de este proceso, revisados desde la óptica jurisprudencial que no solo interpreta sino que además llena los vacíos no cubiertos por la ley. En esta revisión, será

enriquecedor conocer las opiniones de autores extranjeros respecto de la función que la justicia tributaria ha cumplido en sus países.

En el tercer capítulo se describe la metodología utilizada en la presente investigación y las fuentes que sirvieron de base en dicho proceso, así como se enuncian las hipótesis y formas de solución a la problemática planteada; y en el cuarto capítulo se encuentra el marco administrativo que detalla las actividades y los tiempos en los que se desarrolló este trabajo.

Finalmente, en el capítulo quinto se encuentran consignadas las conclusiones y recomendaciones que son producto de la investigación y del razonamiento de quienes la elaboramos.

CAPÍTULO I

EL PROBLEMA

1. Planteamiento del Problema.-

1.1. Diagnóstico de la situación.-

Antecedentes:

De acuerdo a lo establecido en el Art. 300 de la Constitución del Ecuador, el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Sin embargo, cuando estos principios no se cumplen, los ciudadanos tienen la posibilidad de reclamar frente a la propia Administración o ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, a fin de que les sean reconocidos sus derechos. La justicia tributaria, podría cumplir estos fines, en la medida que los aspectos procesales permitan lograr un equilibrio en la relación entre el contribuyente y el Estado.

1.2. Objeto de Investigación.-

Descripción del Problema:

Nuestros legisladores han promovido la creación de cuerpos legales consagradorios de potestades administrativas que resultan ineficaces al

momento de establecer con claridad la línea divisoria entre ser juez y ser parte. Tal es el caso de los **procedimientos administrativos en el Ecuador**, que no brindan las garantías necesarias para que en la práctica puedan implementarse procesos respetuosos de derechos fundamentales, que lleven a un debido proceso. Es así que consideramos, que en determinadas situaciones, nuestras leyes confieren facultades excesivamente amplias a los entes acreedores de los tributos, quienes para el cumplimiento de sus fines, han extralimitado sus capacidades colocando a los contribuyentes en una situación de desventaja que lesiona gravemente uno de los pilares esenciales del debido proceso, como lo es el derecho a la defensa.

Consecuencias:

Por otra parte, cuando los contribuyentes se ven en la necesidad de afrontar un problema con la administración tributaria, tienen que enfrentarse con **procesos contencioso tributarios**, lentos o excesivamente formales, entorpecidos por recursos que los hacen aún más largos, regulados por disposiciones que no siempre consideran su capacidad económica o contando pocas veces con jueces que se encuentran especializados en esta rama del derecho. Como consecuencia de lo anterior, esta falta de respuesta jurisdiccional oportuna deriva en situaciones de denegación de justicia, malestar social y desconfianza a las instituciones de la administración tributaria y de la función judicial.

Formulación del Problema:

¿En qué medida los procedimientos administrativos y procesos contenciosos tributarios en el Ecuador brindan las garantías necesarias para que en la práctica puedan implementarse procesos respetuosos de derechos fundamentales como el debido proceso?

VARIABLES E INDICADORES DEL PROBLEMA

Variable independiente: Tramitación de procedimientos administrativos y procesos contenciosos tributarios (**causa**)

INDICADORES:

- Escasa capacitación de funcionarios respecto a derechos fundamentales.
- Utilización de procedimientos establecidos en leyes obsoletas que favorecen al Fisco.
- Servicio deficiente de atención al contribuyente

Variable dependiente: Garantías para la implementación del debido proceso (**efecto**)

INDICADORES:

- Necesidad de un ente imparcial que recoja las quejas de los contribuyentes y usuarios.

- Sentencias impugnadas.
- Urgencia de crear un estatuto que clarifique los derechos de los contribuyentes

1.3. **Justificación**

La presente investigación se justifica en que:

- Permitirá conocer la estructura administrativa del Ecuador, en cuanto a organismos acreedores de tributos se refiere.
- Contribuirá, mediante la implementación de reformas jurídicas en nuestro Código Tributario, a la consecución de procedimientos administrativos respetuosos de las garantías fundamentales, que lleven a un debido proceso.
- Evaluará la relación administración-contribuyente a fin de evitar posibles abusos de derecho.
- Propondrá estrategias encaminadas a proteger la seguridad jurídica y el debido proceso, donde el principio de contradicción a favor del administrado, se convierte en una exigencia de un Estado Constitucional de derechos, como lo es el Ecuador, a partir de la vigencia de nuestra Constitución recientemente dictada en el año 2008⁶.
- Brindará seguridad jurídica al sistema tributario, no solo con el beneficio directo e inmediato que tiene relación con la protección y respeto a los derechos fundamentales del contribuyente en cada caso

⁶ CONSTITUCIÓN DEL ECUADOR, Art. 1.- El Ecuador es un Estado constitucional de derechos y justicia, social, democrático, soberano, independiente, unitario, intercultural, plurinacional y laico. Se organiza en forma de república y se gobierna de manera descentralizada.

particular, sino también el indirecto o de mediano a largo plazo que guarda relación con la cultura del contribuyente, quien encontrándose en un marco tributario justo, colabora con el sostenimiento del Estado y del gasto público.

2. Preguntas de Investigación.-

En este escenario, que no sólo se refleja en la realidad jurídica del Ecuador sino de otros países de la región, es necesario plantear las siguientes interrogantes:

- ¿Qué elementos son necesarios para la creación de un procedimiento administrativo y contencioso tributario respetuoso de los derechos y garantías de los contribuyentes?
- ¿Cómo equiparar la situación de los sujetos pasivos de la obligación tributaria frente a las potestades administrativas?
- ¿Qué reformas deberán implementarse en nuestras leyes a fin de que sea considerada la posición de ambas partes de la relación tributaria?
- ¿Cómo garantizar que la administración tributaria se someterá plenamente al ordenamiento establecido?
- ¿Cómo asegurar el derecho a la defensa de los contribuyentes?

El presente estudio tiene por objeto resolver estas interrogantes, cuyo campo de estudio se encuentra delimitado de la siguiente forma:

Delimitación:

Campo:	Jurídico
Área:	Procesal
Aspecto:	Tributario
Tema:	El procedimiento administrativo tributario y el proceso contencioso tributario en el Ecuador.
Problema:	¿En qué medida en la que los procedimientos administrativos y procesos contenciosos tributarios en el Ecuador brindan las garantías necesarias para que en la práctica puedan implementarse procesos respetuosos de derechos fundamentales como el debido proceso?
Delimitación espacial:	Ecuador
Delimitación temporal:	2009

3. OBJETIVOS (DIAGNÓSTICO)

3.1. General

Determinar la medida en la que se cumplen las garantías necesarias del debido proceso dentro de los procedimientos administrativo tributarios y contencioso tributarios.

3.2. Específicos

- 3.2.1. Analizar la evolución histórica de la justicia tributaria en el Ecuador.
- 3.2.2. Determinar las facultades de la administración tributaria y la naturaleza jurídica de los procesos y procedimientos.

4. OBJETIVOS (SOLUCIÓN)

4.1. General

Plantear las reformas jurídicas necesarias, de tal modo que los procedimientos administrativo tributarios y la justicia contencioso tributaria sean imparciales, idóneas, responsables y equitativas.

4.2. Específicos

- 4.2.1. Analizar la jurisprudencia en la que se cuenten con aspectos procesales importantes que estén relacionados con el equilibrio que debe existir en la relación litigiosa entre las partes así como la doctrina internacional tributaria.
- 4.2.2. Proponer cambios que modifiquen la estructura jurídica en beneficio de la aplicación del debido proceso en materia tributaria.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO

PRIMERA PARTE

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1. Administración Tributaria en el Ecuador.-

1.1. Órganos de la Administración Tributaria.-

La ley ecuatoriana se ha encargado de señalar cuáles son los organismos destinados a ejercer las diversas funciones en materia de tributos. Éstos, que en su conjunto forman la llamada Administración Tributaria, son de tres clases: 1) La administración central, 2) Administración seccional; y, 3) La administración de excepción. Cabe recalcar, que son éstos los organismos competentes de los cuales emanaran los diversos actos que eventualmente darán origen a procedimientos administrativos en materia de tributos dentro del Ecuador. A continuación realizaremos un estudio de las atribuciones, deberes y responsabilidades de cada una de las administraciones antes referidas.

1.1.1. Administración Central.-

Tal como lo ha manifestado el tratadista Patiño Ledesma⁷ en su obra Sistema Tributario Ecuatoriano, le corresponde a esta clase de

⁷ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003.

administración la recaudación de los tributos denominados nacionales, los mismos que sirven de base para el presupuesto general del Estado. Las actividades de esta administración se encuentran bajo el control del Ejecutivo. Lo expresado en líneas precedentes lo podemos encontrar plasmado en el artículo 64 de nuestro Código Tributario, cuya parte pertinente expresa:

La dirección de la administración tributaria, corresponde en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejercerá a través de los organismos que la ley establezca. En materia aduanera se estará a lo dispuesto en la ley de la materia y en las demás normativas aplicables [...]»⁸

A fin de dar cumplimiento a las atribuciones descritas, fueron creadas e incorporadas a nuestro sistema tributario, las siguientes instituciones: el Servicio de Rentas Internas (SRI) y la Corporación Aduanera Ecuatoriana (CAE).

1.1.1.1. Servicio de Rentas Internas (SRI).-

Según lo señalado por Patiño Ledesma, ya citado en líneas precedentes, la estructura administrativa en materia de tributos dentro del Ecuador fue desde sus orígenes dirigida por la Dirección General de Rentas, ente creado por la denominada Ley de Hacienda de 1928 y encargado del control, determinación, recaudación de los tributos internos y de todos los asuntos que pudieren derivarse de la relación Estado-

⁸ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 64.

Contribuyentes. Setenta años más tarde, se sustituye esta antigua estructura por una *"entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional"*⁹ denominada Servicio de Rentas Internas y encargada de ejecutar la política tributaria aprobada por el Presidente de la República.

El órgano cuyo estudio nos ocupa en el presente apartado se encuentra estructurado por un Directorio que se integra por cinco vocales: el Ministro de Economía y Finanzas, el Superintendente de Compañías, el Superintendente de Bancos y Seguros, el Subsecretario de Presupuesto y Contabilidad, un representante de la Federación Nacional de la Cámara de la Producción, y el Ministro de Comercio Exterior, Industrialización y Pesca o su delegado¹⁰. Las decisiones tomadas por el aludido directorio, así como las demás atribuciones que la ley le ha conferido a esta entidad, entre las que destacan la *"determinación, recaudación y control de los tributos internos del Estado"*¹¹, deberán ser ejecutadas por el Director General del Servicio de Rentas Internas, con la ayuda de entes descentralizados llamados Direcciones Regionales.

Los Directores Regionales, son los encargados de cumplir con las atribuciones que le fueron otorgadas al Director General, en un ámbito

⁹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, artículo 1.

¹⁰ Según la actual estructura ministerial establecida en el Art. 16 del Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, el Ministerio de Comercio Exterior, Industrialización y Pesca es actualmente el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio e Integración y el Ministerio de Industrias y Competitividad, el mismo que sería reemplazado por la de Ministerio de Industrias, de conformidad con el Decreto 1558 (R.O. 525, 10-II-2009); y, renombrado, nuevamente, como "Ministerio de Industrias y Productividad" mediante D.E. 1633 (R.O. 566, 8-IV-2009).

¹¹ Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, artículo 2.

territorial determinado. Dichas atribuciones son básicamente: *“determinación, control Tributario, recaudación, emisión de títulos de crédito...conocer y resolver reclamos administrativos, que planteen los contribuyentes respecto a los actos o resoluciones producidas en aplicación de las leyes tributarias.”*¹²

1.1.1.2. Corporación Aduanera Ecuatoriana hoy Servicio Nacional de Aduana del Ecuador¹³.-

Hasta antes de la reciente entrada en vigor del Código Orgánico de la Producción, la Corporación Aduanera Ecuatoriana, persona jurídica de derecho público con autonomía administrativa, técnica y financiera, era la entidad encargada de ejecutar las políticas relacionadas con el comercio internacional de mercaderías y ejercer las facultades que son propias de la administración tributaria. A este organismo, que poseía jurisdicción a nivel nacional, le fue encomendado controlar la *“entrada y salida de personas, mercaderías y medios de transporte por la frontera, la determinación y recaudación de las obligaciones que surgen de las actividades relacionadas con eso hechos, la resolución de reclamos, recursos, peticiones o consultas de los contribuyentes..”*¹⁴

A partir de la publicación del Código de la Producción, en el Suplemento del Registro Oficial 351 de fecha 29 de diciembre de 2010, la

¹² PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 173.

¹³ En Suplemento del Registro Oficial 351, 29-XII-2010 se publicó el CÓDIGO ORGÁNICO DE LA PRODUCCIÓN, COMERCIO E INVERSIONES, que creó el “SERVICIO NACIONAL DE ADUANA DEL ECUADOR” por lo que en disposición general tercera de la ley referida se dispuso que en toda ley o reglamento donde diga: “Corporación Aduanera Ecuatoriana”; “CAE” o “Corporación Aduanera Ecuatoriana, CAE”, deberá decir: “Servicio Nacional de Aduana del Ecuador”

¹⁴ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 175.

CAE fue sustituida por la SENAE (Servicio Nacional de Aduana del Ecuador), persona jurídica de derecho público, de duración indefinida, con autonomía técnica, administrativa, financiera y presupuestaria, domiciliada en la ciudad de Guayaquil y con competencia en todo el territorio nacional, al que se le atribuyó las competencias técnico-administrativas, necesarias para llevar adelante la planificación y ejecución de la política aduanera del país y para ejercer, en forma reglada, las facultades tributarias de determinación, de resolución, de sanción y reglamentaria en materia aduanera.

1.1.2. Administración Seccional.-

Al referirse a la Administración Seccional, nuestro Código Tributario ha sido claro al expresar lo siguiente:

En el ámbito provincial o municipal, la dirección de la administración tributaria corresponderá, en su caso, al Prefecto Provincial o al Alcalde, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la ley determine [...]¹⁵

De manera que, la dirección de la gestión tributaria en el caso concreto de las administraciones seccionales le corresponderá a instituciones autónomas como los Consejos Provinciales y Concejos Cantonales, a través de sus Directores Financieros y Tesoreros. Cabe indicar que antes de la vigencia del Código Orgánico de Organización Territorial,

¹⁵ Código Tributario, artículo 65.

tal como lo expresara, Patiño Ledesma¹⁶, en materia de tributos la autonomía conferida a las antedichas instituciones no contemplaba el ámbito impositivo, puesto que este aspecto se encontraba restringido por el principio de Legalidad, por el cual la creación o eliminación de impuestos le corresponde única y exclusivamente al órgano legislativo.

Sin embargo, conforme a la nueva organización territorial establecida en la Constitución de la República, la facultad normativa para la creación de tributos distintos a los impuestos, esto es, tasas y contribuciones, le corresponde a los denominados Gobiernos Autónomos Descentralizados: regional, provincial, municipal, según lo prevén los artículos 179, 181, 186 del Código Orgánico de Organización Territorial publicado en el Suplemento del Registro Oficial 303, del 19 de octubre 2010.

CÓDIGO ORGÁNICO DE ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, AUTONOMÍA Y DESCENTRALIZACIÓN

Art. 179.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir, mediante normas regionales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y para las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias o circunscripción territorial.

Con la finalidad de establecer políticas públicas, los gobiernos autónomos descentralizados regionales

¹⁶ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 173.

podrán fijar un monto adicional referido a los impuestos a todos los consumos especiales, vehículos y al precio de los combustibles.

Asimismo, los gobiernos autónomos descentralizados regionales podrán crear, modificar o suprimir recargos, tasas y contribuciones de mejoras y de ordenamiento.

Los recursos generados serán invertidos en la región de acuerdo a sus competencias bajo los principios de equidad territorial, solidaridad y en el marco de su planificación.

Esta facultad tributaria es extensible a los gobiernos autónomos descentralizados de los distritos metropolitanos.

Art. 181.- Facultad tributaria.- Los gobiernos autónomos descentralizados provinciales podrán crear, modificar o suprimir mediante normas provinciales, tasas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas por los servicios que son de su responsabilidad y por las obras que se ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción territorial.

Art. 186.- Facultad tributaria.- Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos podrán crear, modificar, exonerar o suprimir mediante ordenanzas, tasas, tarifas y contribuciones especiales de mejoras generales o específicas, por el establecimiento o ampliación de servicios públicos que son de su responsabilidad, el uso de bienes o espacios públicos, y en razón de las obras que ejecuten dentro del ámbito de sus competencias y circunscripción, así como la regulación para la captación de las plusvalías.

Cuando por decisión del gobierno metropolitano o municipal, la prestación de un servicio público exija el cobro de una prestación patrimonial al usuario, cualquiera sea el modelo de gestión o el prestador

del servicio público, esta prestación patrimonial será fijada, modificada o suprimida mediante ordenanza.

Los municipios aplicarán obligatoriamente las contraprestaciones patrimoniales que hubieren fijado para los servicios públicos que presten, aplicando el principio de justicia redistributiva. El incumplimiento de esta obligación podrá ser causal de destitución de los funcionarios responsables.

En el caso de incumplimiento el órgano legislativo del gobierno autónomo descentralizado respectivo sancionará, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, al funcionario responsable del incumplimiento.

Los gobiernos municipales y distritos metropolitanos autónomos en base a los tributos generados en las parroquias rurales y otros que desconcentren en beneficio de los presupuestos de los gobiernos parroquiales rurales, constituirán un fondo cuyo cincuenta por ciento (50%) se reinvertirá equitativamente entre todas las parroquias rurales de la respectiva circunscripción territorial y el cincuenta por ciento (50%) restante se invertirá bajo criterios de población y necesidades básicas insatisfechas.

1.1.3. Administración Tributaria de Excepción.-

Por delegación expresa de la ley, determinados organismos encargados de la prestación de servicios públicos han recibido capacidad para ejercer funciones administrativas tributarias. Es decir, determinadas instituciones estatales destinadas a diversos fines, independientes a aquellos relacionados exclusivamente con materia de tributos, han sido constituidas en sujetos activos de las obligaciones tributarias o en su

defecto, en agentes encargados de la absolución de consultas y reclamos presentados por parte de los administrados.

Importante resulta precisar, que no podemos confundir los beneficiarios de los tributos con la administración tributaria de excepción, pues en los primeros los tributos sirven para financiar el presupuesto de la entidad estatal, sin que esta ejerza ninguna potestad pública tributaria, mientras que en la segunda, sin perjuicio de que tenga el mismo fin la recaudación del tributo, esta ejerce todas las facultades y potestades tributarias como cualquier administración tributaria, un ejemplo claro de esto sucede con la Universidad de Guayaquil respecto del impuesto para financiar el sistema hospitalario universitario establecido mediante ley publicada en el Registro Oficial 413 de abril 17 de 1970.

2. Facultades de la Administración Tributaria en el Ecuador.-

En materia tributaria, según lo afirmado por Toscano Soria, la función principal de la administración es conseguir el ingreso oportuno de los tributos, es por este motivo que la Ley ha investido de facultades concretas a diversos entes y organismos de carácter público. Entre estas facultades encontramos a las siguientes: 1) Facultad Reglamentaria; 2) Facultad Determinadora; 3) Facultad Resolutiva; 4) Facultad Sancionadora; y, 5) Facultad Recaudadora. A continuación analizaremos cada una de ellas.

2.1. Facultad Reglamentaria.-

El artículo 147 de la Constitución del Ecuador, en su numeral 13, ha señalado que constituirá una función principal del Presidente de la República, dictar los reglamentos necesarios para la correcta aplicación de las Leyes emanadas del órgano legislativo competente. La disposición aludida expresa textualmente: *“Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley: 13) Expedir los reglamentos necesarios para la aplicación de las leyes, sin contravenirlas ni alterarlas, así como los que convengan a la buena marcha de la administración.”* En concordancia con lo establecido en nuestra Constitución, encontramos que el artículo 7 del Código Tributario ratifica lo ya expuesto al mencionar que:

Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración.¹⁷

Es así que en este punto deberemos recalcar que en materia tributaria, al igual como sucede en otros campos del derecho, la facultad para la expedición de reglamentos que sirvan de guía para la efectiva aplicación de leyes, ha sido atribuida exclusivamente al Presidente de la República, limitando en este aspecto la función de autoridades jerárquicamente

¹⁷ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 7, segundo y tercer incisos.

inferiores, como lo son el Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, a dictar circulares o disposiciones generales en los temas de su competencia. Es decir, tal como se colige del texto previsto en el artículo del Código Tributario precitado, esta facultad debe ser entendida en un sentido más amplio y no puede circunscribirse a la sola expresión "reglamentos", pues como anotábamos esa facultad de expedición, modificación o extinción le corresponde tan solo al Presidente de la República, de ahí, que esta potestad debe ser comprendida como la posibilidad que tiene la Administración Tributaria, de regular mediante disposiciones jurídicas generales, la aplicación de ciertos aspectos relacionados con derechos y obligaciones tributarias previstos en leyes y reglamentos tributarios.

2.2. Facultad Sancionadora.-

Para iniciar el análisis de esta facultad, debemos mencionar que el Código Tributario en su artículo 70 reconoce la capacidad a cargo de la administración tributaria para imponer sanciones a aquellos contribuyentes que hubiesen cometido alguna de las infracciones tipificadas en la ley. La norma citada dispone que: *"En las resoluciones que expida la autoridad administrativa competente, se impondrán las sanciones pertinentes, en los casos y en la medida previstos en la ley."*

En palabras de Toscano, *"cuando la administración verifica la existencia de una infracción debe adoptar las medidas sancionatorias, si se*

trata de contravenciones o faltas reglamentarias, o iniciar las acciones para que los jueces competentes impongan las sanciones que correspondan a través del proceso respectivo."¹⁸ En este mismo sentido se ha pronunciado Benalcázar, quien ha manifestado que en definitiva, la facultad sancionadora de la Administración Tributaria se circunscribe al específico ámbito de las infracciones de carácter administrativo (contravenciones y faltas reglamentarias).

No obstante lo dicho, debemos advertir, como acertadamente lo hiciera el citado autor, que no todas las sanciones en el Ecuador requieren de previa resolución administrativa, tal es el caso de la multa por falta de declaración del tributo, contemplada en el artículo 100 de la Ley de Régimen Interno, que deberá ser cancelada junto con los impuestos, se trata pues, de una multa *auto-calculada y auto-impuesta por el contribuyente*, sin que ello signifique que si no se calcula, siempre la Administración Tributaria, podrá ejercer la facultad para sancionar y ejecutar el cobro correspondiente. Sin embargo, existen casos en los cuales la sanción impuesta tendrá que concretarse necesariamente en un acto administrativo como una orden de clausura de un determinado establecimiento comercial.

Pese a la aclaración realizada, si nos enfocamos en el acto administrativo sancionador, es importante precisar que éste, provenga de

¹⁸ TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., Ecuador 2006, página 50.

la autoridad que provenga, deberá apegarse a las normas y principios reguladores generales para tales actos. Es decir, y tal como lo señala Sarmiento García¹⁹:

[...] la aplicación de sanciones correctivas requiere inexcusablemente de base legal, como consecuencia del principio nullum crimen poena sine legem, que recoge la Constitución; que la imposición de la sanción requiere el respeto a las garantías del debido proceso, aunque no solo por su naturaleza punitiva, sino por aplicación de las normas reguladoras del procedimiento administrativo; y que la analogía en la imposición de sanciones no es admisible.

En nuestra legislación en materia tributaria se ha clasificado a las infracciones de la siguiente manera: delitos, actos de defraudación, contravenciones y faltas reglamentarias. Como es conocido, de acuerdo a la Constitución de la República del Ecuador, todos tenemos derecho a la presunción de inocencia (Art. 76 numeral 2), a no ser forzados a declarar en contra de sí mismo, sobre asuntos que puedan ocasionar su responsabilidad penal (Art. 77 numeral 7 letra c), derechos que además están reconocidos internacionalmente. Sin embargo, muy a menudo, la Administración Tributaria ejerce su facultad sancionadora en base a los requerimientos obligatorios que hace a los mismos contribuyentes, lo que transgrede en forma directa los derechos antes mencionados.

¹⁹ SARMIENTO GARCÍA, Jorge, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 91.

Sobre este aspecto, es menester resaltar de entre las numerosas contribuciones doctrinales relativas al derecho a no autoinculparse en materia tributaria, los criterios de José Alberto Sanz Díaz-Palacios²⁰, de los que se desprende que éste es verdaderamente un problema a resolver pues la normativa y la jurisprudencia, están lejos de dar una auténtica solución a la controversia. Para dicho autor, *“todo lo aportado por el contribuyente bajo coacción podrá utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de la deuda tributaria, pero no será legítimo utilizarlo en contra del contribuyente, para castigarlo por infracción o delito contra la Hacienda Pública”*.

Ahora bien, al contrario de lo que viene ocurriendo en España con el beneplácito de los tribunales (incluido en la cúspide del organigrama, el Tribunal Constitucional), el derecho a no autoinculparse exige un examen riguroso de aquello que, coaccionado, aporte el contribuyente a la Inspección de Hacienda, para determinar su legitimidad o no como elemento de convicción, de cara a la imposición de sanciones o penas por infracciones o delitos de índole tributaria respectivamente.

Pese a que el procedimiento penal tributario no es materia de la presente tesis, baste decir que en el Ecuador, como en otros países, el modo en que actúa la Administración previo a la vía penal puede crear un marco propicio para la violación del derecho a no autoinculparse en materia tributaria.

²⁰ SANZ DIAZ-PALACIOS, José Alberto; “El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria: un problema a resolver”, artículo extraído del sitio web http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_19.pdf el octubre de 2010.

2.3. Facultad Resolutiva.-

Nuestra Constitución en su artículo 66, numeral 23, establece que le será reconocido a todo ciudadano, entre otros derechos, aquel relacionado con la posibilidad de dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. En lo que al Código Tributario ecuatoriano se refiere, éste ha instituido la posibilidad de ejercer reclamaciones y acciones de índole administrativo amparado en la disposición constitucional arriba citada, dentro del cual se reconoce a los contribuyentes la oportunidad de impugnar²¹ los actos que pudieren acarrearles un perjuicio. Son estas ideas analizadas las que conforman en definitiva a la llamada facultad resolutiva. En efecto, ésta puede verse concretada en lo que dispone el artículo 69 de nuestro Código Tributario, cuyo contenido reproducimos:

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.

2.4. Facultad Determinadora.-

A decir de Toscano, *"la finalidad natural y más importante asignada a los tributos es que el Estado obtenga los recursos necesarios para el*

²¹ El artículo 173 de la Constitución de la República establece la impugnabilidad de los actos administrativos en sede administrativa y judicial.

cumplimiento de sus fines"²². Es así, y aquí seguimos nuevamente al citado autor, que la administración tributaria ha recibido una potestad impositiva para aplicar la ley y por ende, recaudar los tributos. Sin embargo, previo a proceder con la correspondiente recaudación, resulta imperante que la administración conozca cuál es el monto de la obligación que pretende recaudar, para lo cual deberá emplear un mecanismo conocido como determinación tributaria.

Menciona Toscano Soria, que nacida la obligación tributaria por haberse producido el hecho generador, antes de su liquidación y pago, debe determinarse. Pero... ¿qué es la llamada determinación? Podemos mencionar que Fonrouge concebía a este acto administrativo de la siguiente manera:

La ley establece, en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación. ²³

²² TOSCANO SORIA, Luis, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Pudeleco Editores S.A., Ecuador 2006, página 25.

²³ FONROUGE, Giuliani, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 81.

Dentro de las definiciones que consideramos relevantes, encontramos a aquellas esbozadas por Villegas y Benalcázar Guerrón. El primero conceptúa a la determinación tributaria como:

[...] acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria ("an debeatur"); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuáles el importe de la deuda ("quantum debeatur")²⁴

De igual manera, Benalcázar Guerrón al explicar el alcance del acto administrativo de determinación tributaria, ha señalado claramente que éste:

[...] comporta una decisión de la autoridad que, de modo directo o inmediato, está llamada a producir un efecto o consecuencia jurídica en el ámbito tributario, tanto al declarar o establecer el amoldamiento de una situación fáctica al hecho generador previsto en la ley, como al precisar el crédito tributario que debe pagarse.²⁵

No quisiéramos dejar de lado lo que menciona Fonrouge respecto de su carácter declarativo y de su función de reconocimiento formal de una obligación ya existente. El aludido autor menciona:

Es el medio de exteriorizar o documentar una situación general prevista por la ley (presupuesto materia), en su proyección sobre una situación particular, fijando la medida de lo imponible y estableciendo -mediante la aplicación de la alícuota correspondiente- el monto o quantum de la deuda.

²⁴ GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 2000, página 36.

²⁵ BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 84.

Nuestra legislación por su parte ha sido clara al señalar que la determinación tributaria es *"el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía del tributo"*.²⁶ De manera que, en un primer momento decimos que la determinación de la obligación tributaria en el Ecuador, no proviene exclusivamente de los entes públicos, por el contrario y tal como lo dispone el artículo arriba transcrito, ésta puede emanar del sujeto pasivo de la obligación o en su defecto, de la administración tributaria basada en la información proporcionada por los propios contribuyentes, lo que en nuestro sistema se conoce como determinación mixta.

Lo expuesto lo podemos encontrar establecido de forma precisa en el artículo 88 de nuestro Código Tributario, cuyo contenido reproducimos a continuación: *"La determinación de la obligación tributaria se efectuará por cualquiera de los siguientes sistemas: 1. Por declaración del sujeto pasivo; 2. Por actuación de la administración; o, 3. De modo mixto."* En el caso de la autodeterminación, es importante resaltar que éste no constituye un acto administrativo, tal como lo explica con claridad Wilson Rodas²⁷:

²⁶ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 87.

²⁷ RODAS, Wilson Manolo; "La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador", 2006

Sabemos que los actos administrativos se producen exclusivamente en el seno de la administración, por lo tanto no puede considerarse de ninguna manera que la liquidación por parte del sujeto pasivo posea esta naturaleza jurídica, más bien la actividad desplegada por el sujeto pasivo, se considera dentro del deber legal de colaborar con la administración tributaria establecido en el ordenamiento jurídico.

Igualmente, en esta parte relacionada con la determinación, es pertinente volver a hacer un comentario respecto del derecho a no autoinculparse en materia tributaria, puesto que en la autodeterminación podría eventualmente darse el caso con consecuencias penales²⁸, lo que es explicado con mucha claridad por el autor citado en el párrafo anterior:

La declaración sustitutiva presentada por el contribuyente que le acarrea consecuencias de tipo penal obtenida por la conminación que le hace la administración tributaria ¿tiene posteriormente valor probatorio? ¿Tiene en general valor probatorio las declaraciones efectuadas por el contribuyente, realizadas bajo el deber formal de presentarlas cuando esas declaraciones implican un proceso penal en su contra?

Compartimos la posición de dicho autor al manifestar que no tendrían valor probatorio en un proceso penal, “ni los datos consignados en la autodeterminación del tributo, ni los de las declaraciones sustitutivas exigidas por la administración tributaria, por contradecir el principio”; y que además en base a esta garantía constitucional, el contribuyente puede inclusive negarse a suministrar la administración que le pueda generar

²⁸ Art. 344 Casos de defraudación.- Son casos especiales de defraudación: 3.- La omisión dolosa de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, rebajas o retenciones, inexistentes o superiores a los que procedan legalmente y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias o en los informes que se suministren al Servicio de Rentas Internas, de datos falsos, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto causado.

consecuencias de orden penal, que es además el rumbo en cuanto a opinión que está tomando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos²⁹.

2.5. Facultad Recaudadora.-

La facultad recaudadora de la administración tributaria, al igual que la determinadora, constituyen lo que Benalcázar Guerrón ha denominado como las facultades prototípicas de los organismos acreedores de los tributos. Así el referido autor ha señalado que: *“Lo característico que proviene de la Administración Tributaria estaría dado por las facultades determinadora y recaudadora, que definen lo singular del ámbito de la gestión tributaria como tal...”*³⁰.

En cuanto a las formas de recaudación³¹, deberemos realizar dos precisiones. Estas pueden realizarse ante el propio sujeto activo, como sucede generalmente en el caso de tributos municipales o la recaudación puede verificarse a través de terceros como sucede en el caso de las instituciones financieras, cuando se trata de impuestos de carácter nacional.

²⁹ Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Bendenoun c. Francia, Sentencia de 24 de febrero de 1994: “El Sr. Bendenoun había sido objeto no sólo de procesos penales sino también de procesos administrativos que propiciaron la determinación de cuotas a ingresar en concepto de tributo, así como la imposición de sanciones El Tribunal resolvió de forma terminante que el artículo 6 de la CEDH resultaba igualmente de aplicación en materia tributaria, razón por la cual el derecho a no declarar contra sí mismo sería invocable, sin duda alguna, en aquellos casos en que pudiera existir delito fiscal.” Citado por Rodas, ob. Citada página 60.

³⁰ Ob. Cit., página 81.

³¹ CÓDIGO TRIBUTARIO Art. 71.- Facultad recaudadora.- La recaudación de los tributos se efectuará por las autoridades y en la forma o por los sistemas que la ley o el reglamento establezcan para cada tributo. El cobro de los tributos podrá también efectuarse por agentes de retención o percepción que la ley establezca o que, permitida por ella, instituya la administración.

Según el autor ecuatoriano Wilson Rodas³², la fase recaudadora es “la fase final de la secuencia lógica que sigue el sistema tributario, desde el nacimiento de la obligación tributaria, pasando por la fase de determinación que vuelve líquida la obligación y la recaudación que culmina el proceso”. En su obra “La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador” Rodas cita a Luis Corral Guerrero³³, quien de forma muy pertinente señala que la recaudación tributaria debe entenderse:

Como Derecho, es el resultante del ejercicio de la Potestad; y es el derecho a exigir y percibir el pago, el cual a su vez se divide en dos; el primero el cual es el período de recaudación voluntaria en el cual el obligado debe realizar el pago; y el segundo el denominado procedimiento ejecutivo o de cumplimiento forzoso en el cual se inicia el derecho de ejecución de lo exigido y no cumplido por parte del Administrado.

Continúa Rodas explicando que de las dos posibilidades relacionadas con la recaudación de los tributos, la primera es “que el pago se realice de manera voluntaria y dentro de los plazos previstos por la ley para el efecto y la otra posibilidad que se produzca la ejecución forzosa de los tributos”. Cuando hablamos de la ejecución forzosa nos referimos a la ejecución coactiva, sobre el cual existe una discusión doctrinaria si se trata de un juicio o de un proceso de ejecución; sobre este aspecto compartimos la opinión de Rodas en el sentido de que no es un juicio pues la autoridad

³² RODAS, Wilson Manolo; “La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador”, p. 88, 2006

³³ CORRAL, Luis, *Tratado de Derecho Financiero y Tributario*, Dirigido por Andrea Amatucci, Tomo II, p. 526, citado por Wilson Rodas, ob. cit. P 89.

designada “solamente ejecuta por lo tanto no existe contienda legal y además carece de jurisdicción en estricto sentido”

Finalmente diremos, que para el ejercicio de todas las facultades anteriormente descritas, la administración tributaria requiere manifestar su voluntad. Para hacerlo, resulta fundamental que existan las vías o medios que le permitan hacerla conocer. Dichos medios se han materializado en los llamados actos administrativos emanados de las instituciones y funcionarios que integran el sistema de tributación ecuatoriano. En este mismo sentido se ha pronunciado Rodríguez Lobato³⁴, quien ha manifestado que la eficacia de todo procedimiento administrativo se concreta en la llamada resolución o acto administrativo, por cuanto a través de él se realiza propiamente la función administrativa que trasciende a la esfera jurídica de los particulares.

Por lo antes expuesto, consideramos oportuno presentar a continuación un breve análisis respecto de los elementos y características principales del acto administrativo tributario en el Ecuador.

3. El Acto Administrativo Tributario en el Ecuador.-

Juan Carlos Cassagne, citado por Gamba Valega en su obra Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, considera que el acto administrativo es *“toda declaración de un órgano del Estado en ejercicio*

³⁴ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, artículo extraído el 18 de noviembre de 2009, del sitio web http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm#N*

de la función administrativa caracterizada por un régimen jurídico exorbitante del derecho privado que genera efectos individuales directos con relación a terceros.”³⁵ Por su parte, Agustín Gordillo señala que el acto administrativo es “una declaración unilateral de voluntad realizada en ejercicio de la función administrativa, que produce efectos jurídicos individuales en forma inmediata.”³⁶

En base a las definiciones arriba transcritas, estamos en capacidad de afirmar que los actos tributarios constituyen una especie del género actos administrativos. En este sentido se ha pronunciado el ya citado Gamba Valega, quien manifiesta:

[...] todo acto <tributario> es -por naturaleza- un acto <administrativo>, en la medida que se trata de una manifestación externa de una entidad perteneciente a la Administración Pública, con la particularidad que ésta proviene de un órgano designado por el ordenamiento jurídico para recaudar y fiscalizar una prestación de naturaleza tributaria.

Si bien el derecho tributario se ha desarrollado de tal forma que ha ganado autonomía respecto de las otras áreas del Derecho, también es cierto que deviene del derecho administrativo y por tanto le son aplicables las normas que regulan los actos administrativos tales como el Estatuto del

³⁵ CASSAGNE, Juan Carlos, citado por César Gamba Valega en el Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, Ara Editores 2007, Perú, página 130.

³⁶ GORDILLO, Agustín, citado por Patricio Secaira Durango en su Curso Breve de Derecho Administrativo, Editorial Universitaria 2004, Quito-Ecuador, página 179.

Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva. Sobre este aspecto es menester citar a ZAVALA EGAS, quien considera que “el Poder único del Estado-persona jurídica se desagrega o distribuye entre los órganos que configuran a la persona estatal” de tal forma que las “potestades públicas administrativas, son esas dosificadas medidas del Poder público, formalmente juridificadas, atribuidas o agregadas a todos los órganos y más entes, sometidos al Derecho Administrativo”. Así pues, el citado autor señala en un análisis histórico del mencionado estatuto:

“Es de suponer que el legislador quiso una mayor precisión en el ámbito de vigencia del ERJAFE (siglas el Estatuto) y dejar claro que todos los actos administrativos de las instituciones de la Función Ejecutiva, sin excepción, como productos de la actividad de las instituciones que pertenezcan a la Administración Pública Central o a la Institucional, tal como las define el Art. 2 del mismo Estatuto, se rigen por las prescripciones de éste. Por ello, aun cuando las reformas posteriores al ERJAFE, fundamentalmente, las constantes en el Decreto Ejecutivo 3389, Registro Oficial No. 733 de 27 de diciembre de 2002, se refieran a la “Administración Pública Central”, están incluidos, por mandato de Ley, también los actos administrativos de la Administración Pública Institucional.”

Ahora bien, en lo que respecta a los caracteres primordiales del acto administrativo tributario en el Ecuador, deberemos, como lo hicimos al inicio del presente apartado, remitirnos a los aspectos generales del acto administrativo, y en especial, a las ideas desarrolladas por diversos tratadistas de Derecho Público. Uno de ellos es Dromi, citado por Toscano

Soria, quien ha señalado que los elementos fundamentales de todo acto administrativo, y por consiguiente de todo acto administrativo tributario, son: *competencia, objeto, voluntad y forma*.

En cuanto a la *competencia*, seremos breves en su desarrollo toda vez que el estudio de las facultades y atribuciones de cada una de las instituciones y funcionarios que conforman la administración tributaria ecuatoriana, fueron analizadas al inicio del presente trabajo investigativo. No obstante lo dicho, creemos oportuno señalar que nuestro Código Tributario en su artículo 75 define a la competencia administrativa tributaria como: *"...la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o Institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario."*

En cuanto al *objeto* de los actos tributarios en el Ecuador, es decir, a la materia o contenido sobre el cual se resuelve, debemos mencionar que éste se reduce a lo siguiente:

[...] determinación de las obligaciones tributarias, en la resolución de reclamos y recursos relacionados con la determinación de las obligaciones tributarias o sanciones de carácter administrativo, en la absolución de consultas sobre el alcance de las disposiciones legales que en último término se relacionan con obligaciones tributarias y en la recaudación de las obligaciones pendientes de pago.³⁷

³⁷ TOSCANO SORIA, Luis, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, Pudeleco Editores S.A., Ecuador 2006, página 115.

Con relación a la *voluntad*, tercer elemento fundamental de los actos administrativos según lo señalado por Dromi, decimos que este componente se materializa cuando una autoridad tributaria, en ejercicio de las atribuciones que le han sido conferidas, expide un acto que confirma, modifica o revoca determinada actuación, o en su defecto, cuando procede con la emisión de títulos de crédito que servirán de pauta para el inicio de un procedimiento coactivo y por ende, para recaudar aquellas obligaciones debidas al fisco.

De igual manera, vemos plasmado este elemento cuando tras comprobar la existencia de infracciones tributarias, alguno de los funcionarios encargados de hacer cumplir la política tributaria en el Ecuador, decide imponer multas a aquellos contribuyentes que hubiesen incumplido con sus obligaciones en calidad sujetos pasivos de acuerdo con lo establecido en la ley.

Finalmente, llegamos al elemento relacionado con la *forma* de los actos administrativos tributarios. En este sentido debemos mencionar que nuestro Código Tributario en su artículo 81 hace alusión a los requisitos extrínsecos que deberán de poseer los actos tributarios para su validez y correcta emisión. La aludida norma establece:

Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su

aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.

A los aspectos ya analizados en el presente acápite, se hace necesario incorporar aquel relacionado con las presunciones de las que gozan los actos administrativos tributarios en el Ecuador, todo esto a fin de alcanzar un entendimiento cabal de los elementos relacionados con el tópico planteado. En este sentido, hay que precisar que en el Ecuador todo acto administrativo en cuanto a tributos se refiere, se presume legítimo y ejecutoriado de conformidad con el artículo 82 del Código Tributario. Esto para efectos tributarios, traslada la carga de la prueba a quien pretende desconocer el contenido del acto administrativo

Pese a ser cierto que los actos administrativos tributarios gozan de las antedichas presunciones, no es menos cierto que en el *“ejercicio de las facultades administrativas, es posible, por diversas circunstancias, que la autoridad realice actos que afecten a las personas naturales y jurídicas que dependan de su gestión”*³⁸. Por tal motivo, previendo esta posibilidad, el Estado ha otorgado a los contribuyentes las herramientas necesarias a fin de poder evitar o revertir el perjuicio del que hayan sido objeto. Forman parte de estas herramientas las acciones administrativas contempladas por la ley, tales como los recursos y reclamos que podrán ser interpuestos por

³⁸ TOSCANO SORIA, Luis, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, Pudeleco Editores S.A., Ecuador 2006.

quienes se crean afectados frente a una decisión emanada de los diversos entes que conforman la administración tributaria. Será el análisis de las mencionadas acciones, lo que ocupará nuestro esfuerzo en las líneas siguientes.

3.1. Reclamo Administrativo Tributario.-

El artículo 115 del Código Tributario señala que *“Los contribuyentes, responsables o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de la obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto...”* Es muy importante destacar que anteriormente la Administración Tributaria no aceptaba como reclamos sino únicamente aquello que encuadraba con esta disposición, dejando fuera la impugnación de muchos actos administrativos que no eran considerados actos de determinación, estimación o liquidación; sin embargo, con la vigencia del artículo 173 de la Constitución, y luego de que los contribuyentes lucharan por el reconocimiento de este derecho por parte de la Administración son impugnables todos los actos administrativos, entre ellos, los tributarios.

Constitución del Ecuador

Art. 173.- Los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

Sobre este aspecto es menester distinguir a los actos administrativos, de los actos reglamentarios y de los actos de simple administración. En efecto, se pueden impugnar tanto en sede administrativa como judicial, únicamente los actos administrativos mas no los otros citados, que los diferencian de los primeros porque los actos administrativos como lo analizamos anteriormente es una “declaración unilateral efectuada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos directos³⁹”; así pues, los actos reglamentarios tiene efectos generales mientras que los actos de simple administración, en cambio no producen efectos jurídicos externos, ni afectan o alteran derechos subjetivos.

En este punto, también es importante aclarar los conceptos y diferencias entre lo que es un reclamo y lo que es una petición. La diferencia fundamental radica en que en la petición no está de por medio un acto administrativo, pues la petición es todo aquello que se solicita a la Administración Tributaria para requerir algo o ejercitar un derecho sin que se haya aun declarado algún derecho. En caso de que se negare la petición, esta negativa sí constituiría un acto administrativo y procedería el reclamo en contra de dicho acto.

Encontramos entonces, que serán los contribuyentes los que inicialmente se encuentran facultados para interponer reclamos de esta especie frente a actos de determinación tributaria. Los contribuyentes son

³⁹ ERJAFE, Art. 65

definidos por nuestra legislación como las *“personas naturales o jurídicas a quienes la ley impone la prestación tributaria por la verificación del hecho generador.”*⁴⁰ Los responsables tributarios, también legitimados para interponer esta clase de reclamos, según lo establecido en nuestra normativa, son las personas naturales o jurídicas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos. Sin ser los únicos, encontramos entre éstos a los agentes de retención o de percepción.

A más de los contribuyentes y responsables que han sido facultados por nuestra Ley para presentar reclamos de esta especie, se ha agregado en calidad de legitimados activos, a los terceros que se creyeren perjudicados por un acto de determinación tributaria.

En lo que respecta al plazo para la presentación de un reclamo, nuestro Código Tributario en su artículo 115, establece que será de veinte días contados a partir del día hábil siguiente al de la correspondiente notificación con el acto administrativo que se impugna. Por otro lado, si hablamos de los requisitos formales que deberá reunir una reclamación de esta especie, encontramos que nuestra legislación ha dispuesto que éstos a más de presentarse por escrito, deberán reunir los siguientes requisitos:

a) La designación de la autoridad administrativa ante quien se lo formula: En este caso, serán

⁴⁰ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 25.

autoridades competentes para conocer este tipo de reclamaciones el Director Regional del Servicio de Rentas Internas, el Gerente Distrital Aduanero y el Director Financiero Municipal.

b) Identificación del Reclamante: Nombre y apellido, el derecho por el que lo hace (por sus propios derechos o en representación), el Registro Único de Contribuyentes o cédula de identidad.

c) Indicación domicilio permanente, y aquel en donde deberá recibir las notificaciones que le correspondan.

d) Enunciación del acto administrativo que originó el reclamo y la descripción de los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustenta.

e) La formulación de una petición o pretensión concreta.

f) La firma del compareciente, representante o procurador y la del abogado que lo patrocine.⁴¹

Debemos señalar además, que la administración tributaria no puede dar trámite a un reclamo que no cumpla con los requisitos mencionados. Por tal motivo, nuestro Código Tributario, previendo una posible oscuridad o necesidad de complementación del reclamo, ha facultado a la autoridad administrativa para conceder a los reclamantes un plazo de diez días a fin de que éstos puedan proceder con su aclaración, caso contrario, el reclamo se tendrá por no presentado. Una vez admitido a trámite, la autoridad competente o el funcionario designado por ella, impulsará de oficio el procedimiento, disponiendo la práctica de todas las diligencias que sean necesarias previo a resolver.

Siempre que así se lo requiera, ya sea por parte de la administración tributaria o por parte del reclamante, se concederá un plazo probatorio

⁴¹ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 119.

que en ningún caso podrá exceder de treinta días, según lo establecido en el artículo 129 de nuestro Código Tributario. Es así, que nuestra legislación en materia de tributos ha dispuesto que en el procedimiento administrativo sean admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos.

Entre los medios de prueba más utilizados en procedimientos administrativos tributarios en el Ecuador, y que se encuentran contemplados en nuestra legislación adjetiva civil, encontramos la prueba documental y la inspección o examen contable. Analicemos brevemente cada uno de ellos. En cuanto a la prueba documental, consideramos pertinente que definamos el término documento. Para Cardozo Isaza, un documento es *"cualquier cosa que siendo susceptible de ser percibida por la vista o el oído, o por ambos, sirve por sí misma para ilustrar o comprobar, por vía de representación, la existencia de un hecho cualquiera o la exteriorización de un acto humano."*⁴² Según lo manifestado por Toscano, la prueba documental en el caso ecuatoriano, está básicamente constituida por la propia contabilidad de los sujetos pasivos obligados a llevarla, así como por los documentos relacionados con registros de ingresos y de gastos, y además por aquellos soportes de la actividad gravable.

⁴² CARDOZA ISAZA, Jorge, citado por Elizabeth Whittingham García en su obra *Las Pruebas en el Proceso Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2005, página 93.

La inspección tributaria o examen contable es otra de las diligencias probatorias de gran importancia y aplicación dentro del sistema tributario ecuatoriano. Para Whittingham García, se entiende por inspección tributaria, *“un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar...”*⁴³

Respecto de otros medios probatorios en materia tributaria, como el testimonio, hay que decir que nuestro Código Tributario ha sido claro al establecer que éste *“...sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria.”*⁴⁴

Para finalizar con el tema enunciado, es importante precisar cuál es el plazo que poseen las autoridades administrativas para resolver las reclamaciones presentadas por los sujetos pasivos de la obligación tributaria. Éste es en general, de ciento veinte días, sin embargo, en lo que respecta a la materia aduanera, éste plazo se verá reducido a tan sólo veinte. Cobra gran importancia el efecto, que el ordenamiento jurídico otorga cuando se produce el silencio administrativo como consecuencia de que la Administración Tributaria no atiende los reclamos dentro de los

⁴³ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, *Las Pruebas en el Proceso Tributario*, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2005, página 139.

⁴⁴ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 128, inciso segundo.

plazos anteriormente señalados, pues se entiende que la petición formulada ha sido aceptada de forma favorable.

Código Tributario

Art. 134.- Aceptación tácita.- En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno.

3.2. Recursos Administrativos Tributarios: Recurso de Revisión.-

Dentro de los deberes formales que posee la administración tributaria, encontramos aquel que establece que ésta será responsable de *“revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé”*⁴⁵. Es aquí donde el denominado Recurso de Revisión encuentra su fundamento, toda vez que es esta potestad de auto control, atribuida a la administración tributaria, la que la faculta para que dentro de los parámetros establecidos en la ley, pueda rever sus actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho.

Toscano menciona, que es precisamente esta referida potestad (de auto control) la que ha permitido que el recurso de revisión haya sido investido de especiales características, como el hecho de no operar como

⁴⁵ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 103, numeral 8.

un recurso propuesto y por tanto, no estar sujeto al silencio administrativo. La jurisprudencia ecuatoriana ha reafirmado las ideas planteadas al señalar diáfaramente que:

TERCERO: El recurso de revisión es de naturaleza extraordinaria y procede a insinuación de parte o de oficio en contra de actos firmes o resoluciones ejecutoriadas. El Art. 143 de la Codificación del Código Tributario, 139 de la anterior versión, estatuye claramente de que la revisión es facultad potestativa de la administración. De allí se desprende que no se trata en estricto sentido de un recurso y que no cabe el silencio administrativo. Esta Sala en los casos 133-93 R.O. 377 de 6 de agosto de 1998; 70-2000 R.O. 53 de 2 de abril del 2003; 68-2003 R.O. 555 de 31 de marzo del 2005; entre otros, ha resuelto que no opera el silencio administrativo en revisión. Habiéndose violado las normas y jurisprudencia señaladas por la parte demandada, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY; casa la sentencia de 10 de agosto del 2006 expedida por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2, reconoce que no ha operado el silencio administrativo, y, que la resolución impugnada es legítima. Sin costas. Notifíquese, publíquese, devuélvase.⁴⁶

Efectuada esta precisión respecto de la naturaleza de este recurso, deberemos analizar en un primer momento quiénes son las autoridades competentes para iniciarlo de oficio. Nuestro Código Tributario en su artículo 143 señala que poseen la facultad potestativa de iniciar un proceso de revisión, los siguientes funcionarios: el Director Regional del Servicio de Rentas Internas, los Prefectos provinciales y los Alcaldes, y la

⁴⁶ Resolución No. 292-2006, Sala Especializada de lo Fiscal, R.O. 349-S, 30-V-2008

máxima autoridad de la administración tributaria de excepción. Además, posee esta potestad facultativa el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana.

Es preciso indicar que nuestra legislación ha previsto causales determinadas para que esta revisión administrativa de actos emanados de los entes acreedores de los tributos sea procedente. Las aludidas causales las podemos encontrar plasmadas en el ya citado artículo 143. Éstas pueden ser resumidas de la siguiente manera:

- a) Cuando los actos emanados de la administración tributaria hubiesen contengan un evidente error de hecho o de derecho, verificados por el informe jurídico previo que deberá realizarse de forma obligatoria.
- b) Por la aparición de documentos de valor trascendental cuya existencia se desconocía al momento de dictarse el acto.
- c) Cuando la documentación que motivó a la expedición de un determinado acto fuese manifiestamente nula.
- d) Cuando errores evidentes o pruebas posteriores hagan presumir de la falsedad de los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar un determinado acto administrativo.
- e) Cuando las personas que rindieron testimonio, en base al cual fue expedido un determinado acto administrativo, hubieren sido condenadas mediante sentencia judicial ejecutoriada por perjurio.
- f) Por existir una sentencia judicial ejecutoriada que establezca el cometimiento de un delito por parte del funcionario o empleado público al expedir el acto objeto de la revisión.⁴⁷

⁴⁷ Código Tributario ecuatoriano, artículo 143.

Una vez analizada los presupuestos de procedencia del Recurso de Revisión, deberemos describir quiénes se encuentran facultados para insinuarlo. Al respecto nuestro Código Tributario en el referido artículo 143, menciona que este podrá ser iniciado por *“insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria...”*.

Ahora bien, cuando por cualquier medio llegase a conocimiento de la autoridad competente, la existencia de un acto o resolución que incurra en una o varias de las causales ya enunciadas, éste dispondrá la instauración de un expediente sumario cumpliendo con la correspondiente notificación a las partes interesadas, en caso de que las cuestiones que se discutan requieran de pruebas.

Es importante puntualizar, que la apertura del mencionado expediente se realizará previo el informe favorable del Departamento Jurídico perteneciente a cualquiera de las instituciones competentes para conocer o tramitar este tipo de recursos. De igual manera, debemos señalar que si el mencionado recurso se limita a cuestiones de puro derecho, no habrá necesidad de que tal expediente sea abierto. Este sumario, deberá concluir en el plazo máximo de veinte días.

Concluido este sumario, y una vez que hayan sido actuadas las pruebas en caso de haber sido requeridas, la autoridad administrativa tributaria dictará su resolución en un plazo no mayor a noventa días, en la que *"confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado."*⁴⁸ Otro punto del que habla nuestra legislación, y el cual consideramos relevante para complementar el análisis del tema planteado, es aquel que hace referencia a los casos en los cuales resulta improcedente el inicio de oficio o la insinuación de este recurso. Para Murillo Fierro⁴⁹, el Código Tributario ha contemplado causales expresas para limitar la capacidad de revisión de los actos, toda vez que ésta implica un enfrentamiento entre dos principios jurídicos básicos: de legalidad y de seguridad jurídica. Dichos casos se encuentran establecidos en el artículo 145 del Código Tributario ecuatoriano, siendo estos los siguientes:

- a) Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital Fiscal.
- b) Cuando hubiesen transcurrido más tres años desde que se dictó el acto o resolución.
- c) Cuando en los casos de los numerales cinco y seis del artículo 143, ya citado en líneas precedentes, hubiesen transcurrido treinta días desde la ejecutoria de la respectiva sentencia.
- d) Cuando el afectado directo no hubiese probado debidamente la existencia de una de las causales que sirven de base para el inicio de este recurso.
- e) Cuando el asunto objeto del recurso, hubiese sido resuelto por la máxima autoridad de la administración tributaria.⁵⁰

⁴⁸ Código Tributario ecuatoriano, artículo 147.

⁴⁹ MURILLO FIERRO, Fausto, El Sistema de Revisión de los Actos Tributarios en la Legislación Ecuatoriana, artículo extraído del sitio web: www.eurosocialfiscal.org/.../20090717_110743_Ecuador_-_Dr._Fausto_Murillo_Fierro_-_Presentacion,_Junio_2009.doc

⁵⁰ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 145.

4. Absolución de Consultas.-

Para Benalcázar Guerrón⁵¹, la institución de la consulta tributaria constituye un importante instrumento para la seguridad jurídica que debe reinar en las relaciones entre administración y contribuyente. Según lo por él manifestado, la absolución de las consultas es un medio para garantizar la certeza en la aplicación de la ley tributaria, así como para resolver casos dudosos y aproximar a la administración a las situaciones reales de los contribuyentes.

Toscano Soria por su parte, ha manifestado que cuando se requiere conocer el alcance exacto de una norma de carácter tributario frente a una situación específica, la ley le ha conferido al interesado la posibilidad de consultarlo a la autoridad. Para el citado autor, la existencia de esta institución es indispensable si consideramos el desconocimiento de la normativa contenida en cuerpos legales como el tributario. En similar sentido se ha pronunciado Troya, citado por Benalcázar Guerrón, al señalar lo siguiente:

[...] quien consulta procura conocer anticipadamente cuál será el tratamiento tributario a que deberá someterse, tiene interés en ese conocimiento y pretende legítimamente que la Administración respete, cuando se produzca el caso

⁵¹ BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 95.

concreto, el criterio de interpretación y aplicación de las normas emitidas por ella misma.⁵²

El Código Tributario por su parte, hace alusión a las consultas en su artículo 135, cuyo contenido reproducimos:

Los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo; podrán consultar a la administración tributaria respectiva sobre el régimen jurídico tributario aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse, en cuyo caso la absolución será vinculante para la administración tributaria.

Así mismo, podrán consultar las federaciones y las asociaciones gremiales, profesionales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido o alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo.

Solo las absoluciones expedidas por la administración tributaria competente tendrán validez y efecto jurídico, en relación a los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias por ésta administrados, en los términos establecidos en los incisos anteriores, por lo tanto, las absoluciones de consultas presentadas a otras instituciones, organismos o autoridades no tendrán efecto jurídico en el ámbito tributario.

Las absoluciones de las consultas deberán ser publicadas en extracto en el Registro Oficial.

⁵² TROYA JARAMILLO, Vicente, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 95.

Se desprende de la disposición arriba transcrita, que nuestra legislación ha previsto dos casos diferentes de consultas que poseen, como se verá más adelante, efectos distintos. El primer inciso de la norma aludida, que a su vez se refiere a la primera especie de consultas en el sistema tributario ecuatoriano, señala que pueden consultar los sujetos pasivos que tuvieren un interés propio y directo sobre el régimen jurídico aplicable a determinadas situaciones concretas o el que corresponda a actividades económicas por iniciarse. La consulta absuelta en tales términos, es vinculante, o dicho de otra forma, es un *“acto administrativo estable, irrevocable y obligatorio para la propia administración.”*⁵³

Como lo hemos señalado, las consultas enmarcadas dentro de este primer caso, una vez absueltas, constituyen actos administrativos firmes. No obstante lo dicho, cabe precisar que el Código Tributario ha fijado un parámetro para su efecto vinculante. Así, éste ha señalado categóricamente que: *“Si los datos proporcionados para la consulta fueren exactos, la absolución obligará a la administración a partir de la fecha de notificación. De no serlo, no surtirá tal efecto.”*⁵⁴ Dicho de otra forma, toda consulta formulada por el sujeto pasivo deberá contener los elementos necesarios que permitan a la administración formarse un juicio exacto del caso consultado, toda vez que *“la falsedad, el error o el fraude comportan*

⁵³ BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 96.

⁵⁴ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 138, inciso segundo.

excepción a la estabilidad e irrevocabilidad del acto."⁵⁵ La referida situación la podemos encontrar plasmada en el fallo cuyo contenido reproducimos a continuación:

[...] Alega el recurrente, que la sentencia en referencia, deliberadamente no consideró la exención, que por la Ley de Universidades y Escuelas Politécnicas del Ecuador, publicada en el R.O. No. 243 de mayo 14 de 1982, en su Art. 42 expresamente establece, que las Universidades están exentas de todo pago de impuesto, tasas, contribuciones y demás derechos fiscales, municipales, especiales y adicionales, exención que está concordante con los Arts. 31 y 32 del Código Tributario, criterio que fue confirmado, en la absolución de la Consulta solicitada al Director General de Rentas, que de acuerdo con el Art. 131 del Código Tributario, la absolución, obliga a la Administración Tributaria [...] CUARTO.- c) Que la normativa del Art. 131, se refiere a los efectos jurídicos de la absolución de la consulta por parte del órgano administrativo tributario competente, que obliga a la administración cuando los datos proporcionados a ella fueren exactos; particulares que no tuvo relación directa con la actora en cuanto al goce del beneficio de la exención, así como, la consulta no fue concreta y oportuna, al no cobro del valor agregado como obligación impositiva, quien pudo además al sentirse lesionado su derecho subjetivo, haber ejercido el derecho a reclamar ante el Director General de Rentas en la oportunidad al ser notificado el 2 de julio de 1984 con el Acta de Fiscalización No. 12-3-0532 de impuestos indirectos del año 1983 que estableció diferencias a pagar por parte de la actora por S/. 315.778,19 por el Impuesto a las Transacciones Mercantiles y a la Prestación de Servicios, antecedente del título que contiene la obligación impositiva que obra a fojas 4 del proceso y que pudo también cuestionarse a su notificación, según el Art. 152 del Código Tributario.⁵⁶

⁵⁵ BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 96.

⁵⁶ Expediente No. 86-93, R.O. 44, 11-X-96

Siguiendo con el análisis del primer caso de absolución de consultas que ha previsto nuestro sistema tributario, debemos advertir que en éste no operaría el efecto legal del silencio administrativo, ni sería admisible interponer una demanda en contra del acto administrativo de absolución. No obstante lo dicho, es posible que en respeto al principio de la seguridad jurídica, los actos de determinación o liquidación dictados en contravención al criterio expuesto en la absolución, sean impugnados, de conformidad con el artículo 138 del Código Tributario.

En cuanto a los legitimados para efectuar esta clase de consultas, debemos decir que antiguamente el Código Tributario ecuatoriano se limitaba a expresar que podían hacerlo todos aquellos que tuvieren interés propio y directo en determinado asunto. Esta disposición así redactada, tal como lo menciona Benalcázar Guerrón, ampliaba el ejercicio de la consulta a no sólo los sujetos pasivos sino además, a los terceros. Sin embargo, en virtud a una reforma efectuada al Código Tributario en el año 2001, se estableció que los únicos facultados para consultar serían los sujetos pasivos con interés propio y directo.

La segunda clase de consultas, es aquella que pueden proponer las federaciones y las asociaciones gremiales, cámaras de la producción y las entidades del sector público, sobre el sentido y alcance de la ley tributaria en asuntos que interesen directamente a dichas entidades. Según lo

manifestado por Troya, *“la diferencia con el anterior caso está determinada por la calidad de quien comparece, que no es de sujeto pasivo, y por el alcance del asunto consultado, que no debería ser de los referidos a situaciones concretas, pues si así fuese, se estará en las previsiones de la consulta vinculante”*⁵⁷.

En este segundo caso, es importante destacar que la absolución se queda en el ámbito explicativo, tal como lo expresa el Código Tributario en el artículo 135, cuya parte pertinente citamos: *“Las absoluciones emitidas sobre la base de este tipo de consultas solo tendrán carácter informativo”*. En este sentido se ha pronunciado Adame Martínez⁵⁸, quien señala que las absoluciones puramente informativas y no vinculantes, implican que la administración puede en cualquier momento cambiar el sentido de su contestación, sin que para ello sea preciso que exista ningún tipo de motivación.

5. Invalidez de los actos administrativos.-

El Código Tributario, prevé la posibilidad de que los actos administrativos de carácter tributario puedan declararse nulos y se invaliden por la autoridad competente. Para ello, bien puede efectuarse de oficio o a petición de parte.

⁵⁷ TROYA JARAMILLO, Vicente, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 98.

⁵⁸ ADAME MARTÍNEZ, Francisco, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 99.

Este denominado "recurso administrativo"⁵⁹, como está previsto en el Código Tributario, que poco ha sido aplicado en la práctica procesal tributaria, reviste de una importancia suprema, pues plasma la posibilidad de que ciertos actos administrativos que son inválidos y afectan a los administrados, puedan ser declarados nulos. Recordemos que, a pesar de que los actos administrativos se presumen válidos, es decir, se presume la conformidad de éstos con los requisitos previstos en el ordenamiento jurídico, bien puede pasar lo contrario, esto es, que el acto administrativo no cumpla con dichos requisitos y por tanto se produzca su invalidez. El Código Tributario ha establecido dos aspectos por los cuales los actos son considerados nulos:

CÓDIGO TRIBUTARIO

Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:

- 1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,**
- 2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.**

La primera observación que debemos realizar con absoluta convicción es que estas no son las únicas causas de nulidad del acto administrativo, en efecto, existen otras contenidas en el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, que son perfectamente

⁵⁹ No es intención en el presente trabajo, desentrañar la naturaleza jurídica de este mecanismo, sino más bien resaltar su importancia como una medida adjetiva dirigida a dejar sin efecto un acto administrativo.

aplicables. A pesar que no es materia del presente estudio la remisión normativa al ERJAFE, por parte de la Administración Tributaria, baste decir tan solo que el artículo 141 de la Constitución de la República establece con claridad que la Función Ejecutiva estará integrada por, entre otros, los organismos e instituciones necesarias para cumplir en el ámbito de sus competencias, verbi gracia, la ejecución de políticas públicas, aspecto que evidentemente el SRI o la SENAE (antes CAE) realizan.

El estatuto indicado, amplía las causas de nulidad:

Art. 129.- Nulidad de pleno derecho.1. Los actos de la Administración Pública son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:

- a. Los que lesionen, de forma ilegítima, los derechos y libertades consagrados en el artículo 24 de la Constitución Política de la República;
- b. Los dictados por órgano incompetente por razón de la materia, del tiempo o del territorio;
- c. Los que tengan un contenido imposible;
- d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta;
- e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos de la administración, sean colegiados o no;
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; y,
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

Lo importante es destacar que la nulidad contenida en el Código Tributario, se refiere única y exclusivamente a aquella que en la doctrina se

ha clasificado como nulidad de pleno derecho, no se ha establecido la nulidad relativa, es decir, que los actos administrativos puedan ser convalidados, sin que esto signifique que no puedan aplicarse las normas del ERJAFE, conforme se expuso con anterioridad. Afirma Forsthoff, citado por el doctor Jorge Zavala Egas⁶⁰, que "aquellas irregularidades graves imponen, por razones de orden público o interés individual, privan de antemano a un acto administrativo de toda eficacia jurídica, conducen a la nulidad; las menos graves, a la anulabilidad"

Esto reafirma el por qué el Código Tributario establece que la nulidad de pleno derecho prodrá declararse de oficio, pues esta resulta ser de orden público y debe ser declarada sin petición de interesado, es decir, la disconformidad del acto con lo dispositivo es de tal trascendencia que rebasa el interés particular y se convierte dicha nulidad en una nulidad de orden público, es decir, la nulidad de pleno derecho opera ipso jure, pero debe ser declarada por autoridad competente.

Nos atrevemos a afirmar, que en este aspecto las administraciones tributarias de carácter nacional, tienen un déficit en la aplicación de este mecanismo, por razones ajenas a lo jurídico, de ahí que es necesario que como un método de retroalimentación sean los propios órganos de justicia,

⁶⁰ Jorge Zavala Egas, Derecho Administrativo, Tomo II, 2007, página 224.

los que deban ejercer a cabalidad sus atribuciones y declarar de oficio las nulidades que han observado en el procedimiento administrativo⁶¹.

6. La lesividad

Doctrinariamente es conocido en Derecho Administrativo, que las administraciones públicas pueden declarar lesivos para el interés público los actos favorables para los gobernados o administrados que sean anulables para proceder luego a la impugnación en sede judicial. Para GARCIA DE ENTRERRIA y RAMON FERNANDEZ⁶², *“la ley niega así a la Administración que quiere apartarse de un acto suyo la puesta en juego a estos efectos de sus facultades de autotutela y la obliga a adoptar el papel, para ella excepcional, de postulante a la tutela judicial”*.

Entender la lesividad en el contexto tributario, reviste al igual que la nulidad, un problema de orden práctico, pues su aplicación ha sido escasa, quizás por la teoría de sostener que el Derecho Tributario, se encuentra divorciado del Derecho Administrativo, y el desconocimiento jurídico doctrinal y dogmático de que los actos tributarios son constitucional y legalmente actos administrativos y por ende, toda norma jurídica que hace referencia a ellos por lo menos es aplicable de modo

⁶¹ El artículo 272 del Código Tributario establece que el Tribunal Distrital de lo Fiscal al tiempo de examinar la sentencia deberá observar los vicios de nulidad que adolezca el acto o procedimiento impugnado y se pronunciará al respecto siempre que los vicios que la motiven hayan impedido la clara determinación del derecho o hubieren influido en la decisión del asunto.

⁶² GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMON FERNANDEZ, Tomás. Curso de Derecho Administrativo, p. 665 y 439, Civitas, Madrid 1989

supletorio conforme de modo expreso lo señala el artículo 14 del Código Tributario.

Consideramos que la nulidad relativa de los actos administrativos tributarios es perfectamente aplicable en materia tributaria, decíamos con anterioridad que en ocasiones se produce la disconformidad del acto con la norma jurídica que prevé su existencia y eficacia, pero esto no necesariamente en todos los casos implica que el acto sea nulo de pleno derecho, sino que la falta de ciertas exigencias para su "supervivencia" no se consideran tan graves y por ende puede el acto ser convalidado o subsanado. Sobre este aspecto, Raúl Bocanegra Sierra indica:

"En principio, si la regla general en el Derecho privado es la afirmación de la nulidad de los actos que contradicen las leyes, en el Derecho Administrativo la regla general es, por el contrario, la de la mera anulabilidad de los actos administrativos que infrinjan lo establecido en las normas jurídicas, reservando el Ordenamiento la sanción de nulidad para los supuestos más graves y manifiestos de actos irregulares, particularidad esta que es común en la tradición jurídica de los Ordenamientos europeos (Alemania, Francia o Italia), y en el propio Derecho comunitario."⁶³

Debemos precisar que en ese sentido, la revocación de los actos administrativos es aplicable en materia tributaria, pero consideramos que ciertos aspectos de los mismos están ya abarcados por la facultad revisora que analizáramos con anterioridad, de ahí que es indispensable limitar el

⁶³ Bocanegra Sierra, Raúl, Lecciones sobre el acto administrativo, 2004, página 165.

estudio en este aspecto a la lesividad, la que aplica en casos de actos anulables que han sido emitidos reconociendo y/o declarando derechos a favor de los administrados –actos favorables como llama la doctrina- y que no pueden ser revocados por la propia Administración. Sobre este aspecto el ERJAFE establece lo siguiente:

Art. 97.- LESIVIDAD.- La anulación por parte de la propia Administración de los actos declarativos de derechos y no anulables, requerirá la declaratoria previa de lesividad para el interés público y su impugnación entre el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo competente.

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

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

Como se advierte de la lectura y lo cita el doctor Jorge Zavala Egas, al inicio del primer inciso existe un error cuando se refiere a “no anulables”, puesto que en la segunda parte se dice lo contrario. En síntesis el “proceso de lesividad tiene por objeto anular actos favorables para los particulares que han adquirido firmeza y que sean anulables, esto es, que contradigan, el ordenamiento jurídico”⁶⁴

⁶⁴ Zavala Egas Jorge, Obra citada, páginas 206.

Art. 168.- Declaración de lesividad de actos anulables.- (Agregado por el D.E. 3389, R.O. 733, 27-XII-2002).-

1. El Presidente de la República, los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central podrán declarar lesivos para el interés público los actos favorables para los interesados que sean anulables conforme a lo dispuesto en este estatuto, a fin de proceder a su ulterior impugnación ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos tres años desde que se dictó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el mismo.

3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo. La acción contenciosa de lesividad podrá interponerse ante los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo en el plazo de tres meses a partir de la declaratoria de lesividad.

En definitiva, la Administración Tributaria, debe declarar mediante un acto administrativo que tal acto a su vez, es lesivo para el interés público, para habilitar su demanda ante el Tribunal Contencioso, sin que esto signifique una mera formalidad, sino que constituye una manifestación expresa de voluntad de la autoridad que el acto favorable cuestionado lesiona el interés público por contravenir el ordenamiento jurídico sin que sea posible su revocación por parte de ella. Así ha sido reconocido por la ex Corte Suprema en varios casos.

26-IX-2007 (Resolución No. 384, Sala de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia, R.O. 613, 16-VI-2009)

CUARTO.- Ahora bien, tratándose de un 'acto administrativo regular', que ha generado derechos para los administrados, sólo es posible dejarlo sin efecto por los vicios en que hubiere incurrido, por

medio del mecanismo de la declaración y acción de lesividad. Con propósitos aclaratorios, es necesario señalar que la doctrina del 'acto administrativo regular' permite considerar que un acto administrativo de los que se derivan derechos para el particular y que no contiene vicios que generen su nulidad absoluta, no puede ser extinguido por razones de conveniencia o legitimidad en la misma sede de administración en ejercicio de su propia autotutela. Se requiere acudir a los órganos jurisdiccionales, previa declaratoria de su lesividad.

De esta acción muy poco se ha tratado doctrinariamente en el ámbito tributario en nuestro país, por lo que para darle mayor desarrollo se deberían crear normas concretas en las leyes tributarias relacionadas con esta figura, o en su defecto, que las normas tributarias expresamente se remitan al ERJAFE en esta materia.

7. Procedimiento Administrativo Tributario de Ejecución o Acción Coactiva.-

La doctrina de forma unánime, según lo manifestado por Patiño Ledesma, concibe al proceso de ejecución como "la vía más idónea para la realización material de un derecho", en razón de sus especiales características. Debemos precisar que esta vía, no es sólo utilizada dentro del ámbito particular, puesto que como se verá más adelante, también es empleada por los organismos acreedores de los tributos para el cobro de las obligaciones contenidas en los llamados títulos de crédito. Naturalmente, con características y un procedimiento regulado por el Derecho Público.

Así como las sentencias ejecutoriadas o los títulos ejecutivos, constituyen documentos fundamentales para dar inicio a la ejecución coactiva en el campo civil, algo similar ocurre en el Derecho Público, específicamente en el Derecho Tributario, con los títulos de crédito, convenios o contratos suscritos con los entes públicos y que contienen obligaciones líquidas. En palabras de del ya citado Patiño Ledesma:

[...]en la validez y eficacia de eso títulos, radica la vigencia del derecho a hacer efectivo el crédito; pues rige en este campo, la presunción jurídica, respecto a que al existir el título ejecutable, existe el derecho del acreedor; por esa razón la eventual posibilidad de discutir ese derecho es posterior al inicio del proceso y en todos los casos en materia administrativa, esa discusión, se somete a la función judicial, pues constituye un proceso incidental cuyo conocimiento, por principio, no podría ser asignado al mismo ejecutor.⁶⁵

En el caso específico del derecho tributario, decimos que el objetivo del procedimiento de ejecución radica primordialmente en el interés que tiene la administración para obtener el pago de los créditos nacidos como consecuencia de las obligaciones fiscales incumplidas por los contribuyentes, proporcionando al Estado de esta forma, los elementos necesarios para satisfacer sus necesidades y cumplir con sus diversos fines sociales. Para Patiño Ledesma, el procedimiento coactivo en el Ecuador constituye:

⁶⁵ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 224.

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

Ahora bien, nuestra legislación ha reconocido jurisdicción coactiva, en cuanto a tributos se refiere, a los organismos pertenecientes a la administración central, seccional y de excepción. Ésta será ejercida a través de los funcionarios recaudadores, quienes sin tener la calidad de jueces, pueden realizar el cobro de aquellas obligaciones que los sujetos pasivos se hubiesen rehusado a cumplir. Las solemnidades sustanciales a esta especie de procesos, cuya omisión acarrearía la nulidad de lo actuado, las podemos encontrar descritas en el artículo 165 de nuestro Código Tributario, entre las cuales encontramos a las siguientes:

- a) Legal intervención del funcionario ejecutor.**
- b) Legitimidad de personería del coactivado.**
- c) Existencia de obligación de plazo vencido, cuando se hayan concedido facilidades para el pago.**
- d) Aparejar la coactiva con títulos de crédito válidos o liquidaciones o determinaciones firmes o ejecutoriadas.**
- e) Citación legal del auto de pago al coactivado.⁶⁶**

⁶⁶ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 165.

7.1. Fundamento de la Ejecución: Emisión de títulos de crédito u órdenes de cobro.- Notificación.-

Conocido el monto exacto de la deuda tributaria, es decir, una vez que esta obligación sea líquida y ejecutable, el organismo acreedor del tributo deberá plasmarla en los denominados títulos de crédito u órdenes de Cobro. Dicho de otra forma, sin la existencia de los Títulos de Crédito no podría haber ejecución.

De lo antes expuesto, podemos colegir que existen dos presupuestos básicos para el procedimiento de ejecución tributario. A decir de Camus Graham⁶⁷, el primero de ellos vendría a ser el *presupuesto material*, mediante el cual se establece que sólo pueden cobrarse coactivamente las deudas tributarias ciertas, exigibles y líquidas, es decir, aquellas sobre las cuales se ha determinado la certeza respecto de su existencia y su cuantía. El segundo presupuesto se relaciona con la necesidad de la existencia del título ejecutivo administrativo, siendo éste aquel que se conoce en nuestra legislación como título de crédito, que no es otra cosa que la intimación de pago de la deuda tributaria en un plazo determinado establecido por ley. Este es el *presupuesto formal* del que habla Camus Graham, citado en líneas precedentes.

⁶⁷ CAMUS GRAHAM, Dante, Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, Ara Editores, Perú 2007, página 358.

De igual manera quisiéramos notar, que la correcta emisión y validez de estos documentos dependerá del cumplimiento de ciertos requisitos establecidos en nuestra ley. El artículo 150 de nuestro Código Tributario los enumera, dejando claro que la falta de alguno de ellos, excepto aquel señalado en el numeral 6 (f), causará la nulidad del título de crédito. A continuación presentamos el texto de la aludida disposición:

- a) Designación de la administración tributaria y departamento que lo emita;
- b) Nombres y apellidos o razón social y número de registro, en su caso, que identifiquen al deudor tributario y su dirección, de ser conocida;
- c) Lugar y fecha de la emisión y número que le corresponda;
- d) Concepto por el que se emita con expresión de su antecedente;
- e) Valor de la obligación que represente o de la diferencia exigible;
- f) La fecha desde la cual se cobrarán intereses, si éstos se causaren; y,
- g) Firma autógrafa o en facsímile del funcionario o funcionarios que lo autoricen o emitan.⁶⁸

Para abundar en este análisis, debemos señalar que nuestras Cortes de Justicia se han pronunciado en reiteradas ocasiones respecto de la importancia del cumplimiento de los requisitos arriba enunciados. En efecto, así lo podemos encontrar plasmado en el fallo que a continuación se transcribe:

TERCERO.- [...] un título de crédito debe cumplir con los requisitos establecidos en el Art. 81 del Código Tributario y debe emitirse luego de cumplir lo que

⁶⁸ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 150.

disponen los artículos 150 y 151 del mismo código cuidando de no provocar la nulidad del acto por omisiones a las que se refiere el inciso final del indicado Art. 151 del Código Tributario. El título de crédito emitido por la administración como todo acto administrativo debe notificarse al interesado para que pueda causar efectos jurídicos, así lo exige el Art. 85 del Código Tributario y el Art. 152 del mismo código y el numeral 6 del Art. 101 ibidem; de esta manera se garantiza el debido proceso legal y la seguridad jurídica y se entrega al funcionario ejecutor un documento idóneo, válido para iniciar un procedimiento de ejecución que es de trascendental importancia. Si un título de crédito se emite violando el Art. 150 del Código Tributario como es el caso de la especie, ya que se encuentra pendiente de resolución una petición relacionada con la validez de los que han servido de base para iniciar el procedimiento de ejecución, no cabe duda alguna que el procedimiento de ejecución no cumple con la solemnidad sustancial de aparejar a la coactiva título de crédito válido.⁶⁹

Emitidos los títulos de créditos con sujeción a los requerimientos establecidos en la ley, los sujetos pasivos de la obligación tributaria poseerán el plazo de ocho días contados a partir de su notificación, para cumplir total o parcialmente con la deuda en ellos contenida, formular reclamaciones o realizar solicitudes requiriendo la compensación del crédito o la concesión de facilidades de pago.

En cuanto a la notificación, ésta se encuentra definida en el artículo 105 del Código Tributario como "el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución

⁶⁹ Resolución No. 79-2000, R.O. 680, 10-X-2002

administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.” La notificación se encuentra íntimamente ligada al debido proceso, y específicamente al derecho a la defensa, pues si el coactivado no es debidamente notificado de acuerdo a la ley, se lo está dejando en indefensión y por tanto todo lo actuado es nulo, es decir, no tiene efectos sobre el administrado.

Así pues, el Art. 139 del Código Tributario establece que los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, “cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo”.

Nos parece muy interesante el planteamiento de Rodas⁷⁰, cuando se refiere a que “en otras legislaciones se establece la obligación de que la notificación contenga la indicación de los recursos a los que tiene acceso el contribuyente, frente a la actuación de la administración tributaria”; lo que mejora las posibilidades de que el contribuyente ejerza de manera adecuada su derecho a la defensa. Así pues, el Estatuto del Contribuyente en España establece:

⁷⁰ RODAS, Wilson Manolo; “La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador”, p. 93, 2006

ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

Art. 36.- Los contribuyentes tienen derecho, en los términos legalmente previstos, a interponer en vía administrativa los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos dictados por la administración tributaria, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

7.2. Solicitud de Compensación o de Facilidades de Pago.-

Determinada la obligación tributaria, y una vez emitido y notificado el correspondiente título de crédito, el contribuyente o responsable de la obligación tributaria podrá solicitar al ente acreedor del tributo, la concesión de facilidades de pago o en su defecto, podrá solicitar la compensación de los créditos con los tributos que hubiesen sido pagados en exceso o indebidamente. El plazo para presentar ambas solicitudes será de ocho días contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento de pago o título de crédito.

En lo que respecta a las facilidades de pago, el plazo máximo que se concederá a los contribuyentes que hubiesen formulado esta solicitud será de seis meses. De igual forma debemos manifestar, que desde el momento mismo de su presentación y en caso de haberse cumplido con el pago del 20% de la obligación al que hace referencia el numeral 3 del artículo 152 del Código Tributario, la solicitud de facilidades de pago suspenderá el procedimiento de ejecución que se hubiese iniciado (en caso de no haber

sido iniciado, tal solicitud constituirá un impedimento para hacerlo). Pese a que nuestro Código Tributario nada ha dicho al respecto, resulta obvio que la compensación de créditos tributarios, al extinguir la obligación, surta el mismo efecto que la concesión de facilidades deteniendo el procedimiento coactivo.

Debemos precisar además, que tanto la solicitud de facilidades de pago como la de compensación de créditos, podrán ser negadas por la administración tributaria. En caso de que esto ocurra, el peticionario podrá recurrir a la vía contenciosa para impugnar dicha negativa, en tanto y en cuanto consigne a favor de la administración el 20% ofrecido de contado y rinda las garantías referidas en el artículo 155 del Código Tributario. La exigencia de este requisito, es a nuestro criterio, atentatoria del derecho a la defensa de los contribuyentes, toda vez que el pago de la referida garantía limitaría el acceso a la justicia para quienes no posean los recursos suficientes para cubrir el valor exigido.

Para finalizar con el análisis de este procedimiento administrativo, diremos que la solicitud de facilidades de pago en cuanto a su subsistencia, se encuentra condicionada al estricto cumplimiento de los pagos que se hubiese comprometido a efectuar el contribuyente. Es decir, en caso de mora por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria en el pago de los dividendos que forman parte del convenio, las autoridades

administrativas se encuentran facultadas para reactivar el procedimiento coactivo y hacer efectivas las garantías rendidas.

7.3. Emisión de Auto de Pago y Medidas Cautelares.-

Incumplida la obligación y no habiendo sido formulada oposición respecto al título de crédito emanado de la administración, ni habiendo sido presentado requerimiento alguno para acordar la compensación de créditos o facilidades de pago dentro del plazo de ley, el funcionario ejecutor dictará lo que en nuestro sistema se denomina auto de pago. Es aquí donde inicia el procedimiento tributario de ejecución. El referido auto de pago, no es otra cosa que una orden o mandamiento emitido por la autoridad competente en el que se conmina al deudor y sus garantes o ambos, a que paguen la deuda o dimitan bienes dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha en que esta providencia hubiese sido notificada. En la referida providencia se les advertirá a los contribuyentes que de no cumplir con el pago en el tiempo concedido, se procederá a embargar sus bienes por el valor equivalente al de la deuda tributaria más intereses y costas.

Si llegase a conocimiento del ejecutor, que el contribuyente a fin de evadir la responsabilidad con el fisco, pretende ausentarse del país o pretende enajenar u ocultar sus bienes en perjuicio de la administración tributaria, éste se encuentra facultado para en el mismo auto o en una

providencia posterior, ordenar las medidas cautelares que considere pertinentes. Entre ellas, la retención, el secuestro o la prohibición de enajenar bienes. A decir de Patiño Ledesma, *la procedencia, razonabilidad y alcance de las medidas adoptadas es de responsabilidad exclusiva del funcionario.*⁷¹

Las especiales características del procedimiento coactivo, podrían colocar al sujeto pasivo de la obligación tributaria en una situación de desventaja. Este procedimiento, como lo señaláramos, constituye una excepción a los habituales procesos de ejecución, al otorgar a las autoridades administrativas determinadas facultades para disponer y limitar el patrimonio de las personas. Por tal motivo, este procedimiento debe garantizar en todas sus instancias los derechos de los contribuyentes para evitar posibles abusos por parte de las autoridades recaudadoras. A decir de Patiño, esta garantía se materializa en una doble condición:

La primera, que posibilite al deudor el derecho a su defensa, a través de la citación con el auto de pago, medio procesal que hace posible el conocimiento de la acción deducida en su contra; y, la segunda: la exigencia de que el ejercicio de la potestad del ejecutor, se desarrolle dentro de los límites señalados en la norma, que se refieren a la competencia y al cumplimiento de los principios del debido proceso, y como condición esencial, el aparejamiento a la coactiva del título que acredite que la obligación es válida, líquida y de plazo vencido.⁷²

⁷¹ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 233.

⁷² PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 233 y 234.

Por tanto, el derecho a la defensa es una de las garantías que entre otras, deberá ser respetada por el procedimiento de ejecución tributaria. Para su efectiva materialización, se hace necesario que el contribuyente pueda conocer de la acción coactiva que ha sido planteada en su contra a través de la citación. Se entenderá que el coactivado o quien lo represente ha sido legalmente citado, cuando le hubiese sido entregado una copia del auto de pago respectivo en persona, o en su defecto, mediante la fijación de tres boletas en su domicilio. Asimismo, debemos advertir que la citación por la prensa será procedente única y exclusivamente cuando se trate de herederos o de personas cuya individualidad o residencia se desconozca, surtiendo ésta efecto, desde la última publicación efectuada.

Cabe indicar que de acuerdo al Art. 248 del Código Tributario para hacer cesar las medidas cautelares que se ordenen en procedimientos de ejecución o en el trámite de la acción contencioso-tributaria, deberá afianzarse las obligaciones tributarias por un valor que cubra el principal, los intereses causados hasta la fecha del afianzamiento y un 10% adicional por intereses a devengarse y costas.

7.4. Orden de Embargo y Remate.-

Según lo manifestado por Patiño Ledesma, la orden de embargo constituye el presupuesto sobre el que se sustenta la actividad ejecutiva.

Coincidimos totalmente con este criterio, toda vez que sin la aludida orden, resultaría imposible para la administración tributaria alcanzar el objetivo propuesto al iniciar este procedimiento, que no es otro, que el cobro de los tributos que los contribuyentes se hubiesen rehusado a pagar.

El embargo en materia tributaria posee características peculiares. Una de ella es su carácter preferente frente a otros dictados por jueces de jurisdicciones distintas. Así lo ha establecido nuestro Código Tributario al señalar: *“El embargo o la práctica de medidas preventivas, decretadas por jueces ordinarios o especiales, no impedirá el embargo dispuesto por el ejecutor en el procedimiento coactivo [...]”*⁷³. De manera que, el embargo ordenado por una administración tributaria no podrá cancelarse y prevalecerá sobre otros ya decretados. No sólo esto, siguiendo lo señalado por Patiño Ledesma, el funcionario ejecutor deberá por mandato legal, tomar las medidas que estime necesarias para defender los intereses de la administración. Entre estas medidas encontramos a las siguientes:

Si conoce la existencia de créditos a favor del coactivado, ordenará al deudor se abstenga de pagar al ejecutado, conminándoles, bajo responsabilidad solidaria, a que deposite el valor de la obligación en su despacho.

Si el deudor tuviere bienes sobre los cuales pesan medidas precautelatorias como secuestro, retención, prohibición de enajenar, oficiará al Juez que las dictó comunicándole que ha procedido al embargo de esos bienes, con el objeto que notifique a los que las promovieron por sus derechos, para

⁷³ Código Tributario Ecuatoriano, artículo 172.

que de creerlo pertinente intervengan como terceristas en el procedimiento administrativo.

En los juicios civiles en contra del deudor, en los que se hubieren decretado por parte del Juez de la causa embargos, intervendrá como tercerista preferente e impulsará el juicio hasta el remate de los bienes [...] ⁷⁴

En este punto debemos manifestar, que el sistema tributario ecuatoriano ha reconocido la existencia de tres procesos mediante los cuales es posible convertir en dinero los bienes embargados. En un primer momento encontramos al *remate* de bienes inmuebles. Este procedimiento fue diseñado para que el público pueda comparecer en el día y hora señalados a presentar su oferta por el bien cuya venta se busca. Luego de un proceso en el cual, el funcionario ejecutor estudia las posturas presentadas (prefiriendo aquellas que satisfagan de contado el crédito del coactivante), el bien rematado será adjudicado a quien hubiese sido calificado como postor preferente.

Como segundo sistema para transformar en dinero los bienes embargados, encontramos que nuestro Código Tributario ha previsto la denominada *subasta pública*. Patiño Ledesma la ha definido como un mecanismo de adjudicación de bienes muebles al mejor oferente. Este procedimiento difiere del remate, por dos razones fundamentales: uno, por la naturaleza de los bienes que son objeto de ambos procesos (inmuebles y

⁷⁴ PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003, página 235.

muebles), y dos, por el valor que deberá ser consignado para la validez de las posturas al momento de su presentación.

Finalmente, encontramos aquel procedimiento denominado *venta directa*. Éste será sólo procedente cuando los bienes a rematarse sean de tal naturaleza, que su costo de mantenimiento resultare oneroso o cuando se trate de cosas fungibles que corran peligro de descomposición. Asimismo, será procedente este mecanismo cuando habiendo sido efectuadas dos subastas, no hubiese sido presentada postura alguna. Esta *venta directa*, tal como lo menciona el artículo 201 del Código Tributario, se efectuará sobre la base del remate a favor de determinadas instituciones que prestan un servicio social. Estos procedimientos, son los que en definitiva, representan la culminación del procedimiento de ejecución tributario.

8. Garantías y derechos de los contribuyentes.-

En la relación jurídico tributaria, el Estado funge como acreedor y como Juez, situación que pone en peligro el equilibrio y la igualdad procesal que debería existir en toda relación. En otros países como España y México, a través del Estatuto del Contribuyente y de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, respectivamente, se ha recogido en una sola normativa, las disposiciones que tienden a equilibrar la relación entre el contribuyente y el Fisco. Si bien es cierto que en Ecuador no se encuentra desarrollada en una ley específica lo relacionado con garantías a los

contribuyentes, esto no quiere decir que se encuentren en total indefensión puesto que se puede acoger a normas generales ya sea de la Constitución o de la ley sobre la materia.

El Art. 300 de la Constitución del Ecuador se establece que “el régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria”. Y tales importantes principios se encuentran desarrollados en la doctrina y en el Código Tributario. Sin embargo, pese a que se encuentran plasmados de manera general, muchas veces es importante también aterrizarlos a casos concretos y proponer su difusión para que el contribuyente conozca cómo puede ejercer estos derechos de manera concreta y práctica; y también para que su aplicación en casos concretos esté tan clara que no haya pretextos de interpretación para el abuso y la arbitrariedad por parte de la Administración.

Un excelente ejemplo, es a nuestro criterio, el Estatuto del Contribuyente en España, que constituye un compendio de todas las garantías de los administrados, así como de las obligaciones de la Administración, pues normalmente, las leyes tributarias estatuyen los deberes de los contribuyentes y muy pocas veces se hace hincapié en los deberes que también tiene la Administración. El artículo 3 del referido Estatuto hace una enunciación de derechos generales:

ESTATUTO DEL CONTRIBUYENTE

Artículo 3. Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

- a. Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas.
- b. Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto.
- c. Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto ésta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme.
- d. Derecho a conocer el Estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.
- e. Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado.
- f. Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por él presentadas.
- g. Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante.
- h. Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes.
- i. Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria.

- j. Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.
- k. Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.
- l. Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución.
- m. Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.
- n. Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley

Otra propuesta del Estatuto del Contribuyente de España y que es interesante a seguir como ejemplo, se relaciona con la normativa tributaria de tal forma que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en el título de los artículos correspondientes, y esto en razón de que en otros países como en el nuestro, existe una enmarañada legislación en materia tributaria, con derogatorias generales, que al final no ayudan a aclarar su aplicación o vigencia sino que por el contrario causan inseguridad jurídica, en merma una vez más de los derechos y garantías de los contribuyentes.

En definitiva, son muchos aportes los que brindan este tipo de legislación, y falta aún mucho por desarrollar los derechos de los

contribuyentes en nuestro país, pues siempre vemos que se difunde la importancia de contribuir, lo que ciertamente es un deber ineludible, pero muy poco se difunden los derechos de los sujetos activos, aspecto también importante para lograr el justo equilibrio de la relación Fisco y administrado.

SEGUNDA PARTE
EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

1.- Antecedentes históricos de la justicia tributaria en el Ecuador.-

En el Ecuador, apenas en las últimas décadas se ha ido creando y ha ido evolucionando un verdadero derecho tributario que dé a lugar a su vez a procesos contenciosos tributarios acordes con las necesidades de un Estado de Derecho. Como lo manifiesta, uno de los pocos juristas conocedores a fondo de esta rama del Derecho en el país, Dr. José Vicente Troya⁷⁵, es recién a partir del 19 de junio de 1959, fecha de expedición del Decreto – Ley de Emergencia que crea el Tribunal Fiscal, (R.O. 847), que el procedimiento contencioso tributario se conforma debidamente en el Ecuador, siendo uno de los primeros países en hacerlo.

Según el mencionado autor, antes existía “una organización imperfecta” en cuanto a la justicia tributaria se refiere, llegando inclusive a afirmar que no teníamos en el país un verdadero sistema, hasta que se dieron las reformas que se señalan a continuación:

En 1963, (Decreto – Ley Emergencia 29 de 24 de junio de 1963, R.O. 490 de 25 de junio de 1963) se expidió

⁷⁵ TROYA JARAMILLO, José Vicente. El contencioso tributario en el Ecuador. Quito, 2001. Este estudio recoge la intervención del autor realizada en 1986 durante el Congreso Conmemorativo del Quincuagésimo Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal y de Creación del Tribunal Fiscal de la Federación de México. Desde entonces se han producido cambios de importancia en el contencioso tributario ecuatoriano, razón por la cual ha sido necesario reformular el texto del estudio que forma parte de la obra Derecho Internacional Tributario, Corporación Editorial Nacional, Quito, 1990, pp. 163 – 184.

el Código Fiscal en el cual, de modo orgánico y claro, se consolida el procedimiento contencioso tributario. Finalmente en 1975 (Decreto Supremo 1016-A de 6 de diciembre de 1975, Suplemento del R.O. 958 de 23 de diciembre de 1975) se puso en vigencia el Código Tributario que con numerosas reformas, hoy rige, que incluye modificaciones de gran interés y revela una mayor perfección en el tema.

Antes de estas reformas, las cuestiones contencioso tributarias eran conocidas por el "Consejo de Estado"⁷⁶ que era una entidad política que tenía como atribución conocer los asuntos contencioso administrativos, entre los cuales estaban los tributarios. Con absoluta razón, TROYA⁷⁷ manifiesta que mal cabía que un organismo tan amplio y diverso pudiese officiar de "Juez "en lo tributario y así lo recogió el oficio dirigido por el Ministro de Finanzas al Presidente de la República en el que se sustentaba la necesidad de crear el Tribunal Fiscal:

En el Ecuador el Consejo de Estado conoce de lo contencioso tributario como parte del contencioso administrativo; pero nada se ha dispuesto para que dicho organismo opere como un Tribunal adecuado como sucede en Francia, por ejemplo, y tampoco se regula en forma alguna el procedimiento, de manera que, por tales motivos, los pocos casos en que los contribuyentes han acudido al Consejo, no han podido obtener una resolución rápida, demorando a menudo algunos años.

⁷⁶ El Consejo de Estado estaba presidido por el Presidente de la Corte Suprema de Justicia, por un senador, un diputado, dos ciudadanos elegidos por el Congreso, el Contralor General de la Nación, el Procurador General de la Nación, un representante del Consejo Nacional de Economía, el Presidente del Tribunal Supremo Electoral, un representante de las Fuerzas Armadas y el Presidente del Instituto Nacional de Previsión.

⁷⁷ Ob. citada

Con relación a la creación del Tribunal Fiscal, trascendente por su carácter independiente de la Administración y de la Función Judicial, Troya se refiere al ilustre maestro ya fallecido, Dr. Eduardo Riofrío Villagómez quien fue autor de la exposición de motivos del Decreto - Ley, "en ese documento, de modo breve, sencillo y comprensible en el que se exponen los principios básicos del contencioso tributario, entre otros puntos se refiere a las reclamaciones de los contribuyentes, a la fase administrativa, al valor del acto administrativo, a su ejecución, a la fase contencioso tributaria, al principio 'solve et repete', a la carga de la prueba, a la acción de repetición de lo pagado." Ese fue el germen de nuestra actual justicia tributaria.

Cabe indicar que actualmente la justicia tributaria se encuentra integrada a la Función Judicial a través de los tribunales distritales de lo Fiscal con sede en varias de las ciudades más importantes del país. Las recientes reformas realizadas a través del Código Orgánico de la Función Judicial promulgado en marzo de 2009, establecen que dentro de la estructura de la Corte Nacional de Justicia (denominada anteriormente Corte Suprema de Justicia), están las salas especializadas de acuerdo a las materias, entre las que se encuentra la Sala Contencioso Tributario que conocerá los recursos de casación y revisión en las materias de su especialidad y los demás asuntos que se establecen en la ley.

De conformidad con el Art. 185 del Código Orgánico de la Función Judicial, la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario conocerá: 1.Los recursos de casación en las causas en materia tributaria incluso la aduanera; 2.Las acciones de impugnación que se propongan en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones, y otras normas de carácter general de rango inferior a la ley, de carácter tributario, cuando se alegue que tales disposiciones riñen con preceptos legales y se persiga, con efectos generales, su anulación total o parcial. Dichas acciones de impugnación podrán proponerse por quien tenga interés directo, o por entidades públicas y privadas. La resolución se publicará en el Registro Oficial; y, 3.Los demás asuntos que establezca la ley.

Del mismo modo, el citado Código Orgánico estableció en su Art. 218 que existirán salas de lo Contencioso Tributario en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura, quien determinará el ámbito territorial de su competencia. No obstante, la Disposición Transitoria Cuarta del mismo cuerpo de leyes determinó que los tribunales distritales de lo fiscal funcionarán con el régimen y competencias establecidos hasta que el Consejo de la Judicatura integre las nuevas salas de las Cortes Provinciales, lo que hasta la fecha no ha sucedido; en consecuencia, actualmente siguen funcionando los tribunales distritales de lo fiscal en el Ecuador.

2.- Naturaleza del proceso contencioso tributario

Según TROYA⁷⁸, el proceso contencioso tributario tiene una incontrovertible naturaleza “cuasi oficiosa e investigativa”, y fundamenta esta aseveración en la amplísima libertad del Tribunal para aprehender la realidad objetiva de tal forma que se permite la actuación de pruebas de oficio y en general de diligencias investigativas para el esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de sus sujetos pasivos⁷⁹, e inclusive puede el tribunal considerar pruebas presentadas de manera extemporánea.

El carácter investigativo del proceso 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 del puro interés privado, pues tales ingresos sirven para financiar obras y servicios públicos y son instrumentos de política económica de gran importancia. De allí que el Tribunal en esencia, a más de resolver las cuestiones que forman parte del controvertido, debe efectuar el control de legalidad de los antecedentes y fundamentos de la resolución o actos impugnados.

Adicionalmente, en cuanto a su naturaleza, existe una importante distinción de los procesos tributarios respecto de los demás juicios en los que existen etapas que promueven la conciliación. Sobre este aspecto, es menester resaltar que los tributos no son susceptibles de arreglo ni

⁷⁸ Ob. citada

⁷⁹ CÓDIGO TRIBUTARIO ECUATORIANO.- Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

transacción, por lo que no es la voluntad de las partes la que los regula sino la ley.

Por otra parte, para garantizar el interés fiscal en los procedimientos contencioso tributarios en el Ecuador, inicialmente, esto es, antes de la creación del Tribunal Fiscal, se aplicaba el principio de "solve et repete", por el cual el contribuyente se encontraba en la obligación de primero pagar para luego reclamar. Posteriormente, creado el Tribunal Fiscal en 1959 hasta 1975 se aplicó el principio denominado por el Dr. Troya como el de "garantiza y reclama"; y finalmente, en 1975 dentro del Código Tributario se establecieron las medidas cautelares, por las que ya no era necesario pagar ni garantizar, no obstante en caso de abuso de las acciones contencioso tributarias por parte del contribuyente, la Administración podía optar por estas medidas tales como arraigo, retención, secuestro de bienes muebles y prohibición de enajenar de inmuebles. Al respecto, TROYA opina:

La reforma constituye un avance y todos sin depender de la capacidad económica pueden ejercitar sus acciones. Ello es justo, pues era inapropiado que la posibilidad de acudir a la justicia dependiera de la capacidad económica de garantizar o pagar la obligación tributaria.

Sin embargo, actualmente existe en nuestra legislación tributaria una disposición que constituye un retroceso a esta reforma, y es el artículo

innumerado⁸⁰ agregado después del artículo 233 del Código Tributario que dispone que, las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse con una caución equivalente al 10% de su cuantía; y en caso de no hacerlo, el Tribunal se encuentra impedido de calificar la demanda, y de hecho, debe declararla como no interpuesta y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado.

Esta norma relativa al afianzamiento es considerada por algunos, como atentatoria a la capacidad económica del contribuyente e inclusive como violatoria a derecho constitucionales como el de la tutela judicial efectiva. En nuestro criterio esta norma podría ser reformada para que se adecue al esquema tributario actual que no exige el pago ni el afianzamiento del tributo para que proceda el reclamo. De hecho, recientemente, en dos casos ventilados en el Tribunal Distrital de lo Fiscal

⁸⁰ Art. ... - Afianzamiento.- (Agregado por el Art. 7 de la Ley s/n, R.O. 242-3S, 29-XII-2007).- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.

No. 2 en Guayaquil, los contribuyentes reclamaron la inconstitucionalidad de tal disposición, por lo que el tribunal elevó el asunto en consulta a la Corte Constitucional, la que a contrario a nuestro criterio, declaró la constitucionalidad del afianzamiento *per se*, pero declaró la inconstitucionalidad de la forma en la que el legislador la había regulado.

En otras palabras, las Sentencias 022-10-SCN-CC y 023-10-SCN-CC de la Corte Constitucional (R.O. 285-S, 23-IX-2010), declararon la **"constitucionalidad condicionada"** de este artículo, hasta que la Asamblea Nacional apruebe la reforma respectiva, siempre y cuando se aplique e interprete los incisos primero y final de la siguiente manera:

El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso.

De acuerdo al criterio de la Corte Constitucional, el afianzamiento como tal, no es inconstitucional puesto que la exigencia de presentar una caución equivalente al 10% de la cuantía para deducir acciones y recursos contra actos determinativos de obligación tributaria, tendría al menos dos finalidades para el legislador: una relacionada con impedir el abuso del derecho de acción, es decir, de acudir injustificadamente ante la administración de justicia, contrariando los principios fundamentales de

eficacia y eficiencia del aparato judicial, e incluso afectando derechos de terceros que requieren una tutela judicial efectiva; y la otra que pretende imposibilitar la evasión del cumplimiento de obligaciones tributarias, puesto que si la demanda o pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria.

La Corte Constitucional manifiesta tener muy claro que no es tolerable que la medida adoptada por el legislador para evitar el fraude al Fisco o la evasión tributaria sacrifiquen derechos fundamentales garantizados por la Constitución, como es el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva, sin embargo, es evidente que le da prevalencia a la necesidad que tiene el Estado de asegurar la determinación y cobro de tributos y a contribuir a la consolidación de una cultura tributaria en el país que en definitiva, beneficiará a la ciudadanía en general.

Ante este hecho, es necesario que la Corte encuentre una solución adecuada al problema de inconstitucionalidad planteado, que no puede darse con la declaratoria de inconstitucionalidad plena, por ser una solución extrema y que no ofrece mayores respuestas al problema de inconstitucionalidad que se ha planteado al juez constitucional. En ese sentido, la Corte, en virtud de lo señalado *ut supra* y siguiendo la línea de anteriores sentencias⁷, por considerar que la declaratoria de inconstitucionalidad es de "*ultima ratio*" recurrirá al uso de la herramienta prevista en el artículo 5 de la Ley Orgánica de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, esto es, el uso de "sentencias modulativas" para mantener la norma demandada en el ordenamiento, condicionando su permanencia a la interpretación

que realizará esta Corte, favoreciendo el principio de conservación de la ley. Como bien lo señalan algunos sectores de la doctrina, el uso de estas sentencias justifica la labor de los jueces constitucionales en el entendido que *"...(se) neutraliza la parte insana del contenido normativo y garantiza la continuidad del precepto en el ordenamiento, pero en armonía con la parte sana de su contenido normativo. Gracias a la operación cumplida ese contenido normativo sobrevive, aunque reducido en su extensión original, pues, se repite, su parte inconstitucional es neutralizada"*.

En consecuencia, la Corte ha considerado como la solución más "adecuada" a este choque de principios que el depósito de la caución del 10% sea efectuado con posterioridad a la calificación de la demanda, de tal manera que no existiría violación al derecho de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva. Sin embargo, como lo hemos manifestado anteriormente, no consideramos que ésta sea la respuesta más idónea, pues al fin y al cabo, al no estar en la capacidad de afianzar, aunque la demanda se califique, el contribuyente se encontrará imposibilitado de continuar la acción que haría valer sus derechos, de ser ese el caso.

Por nuestra parte, reconocemos que este no es un problema de fácil solución, puesto que siempre es delicado sopesar y ponderar los principios en materia tributaria. Más de un derecho constitucional ha tenido al menos en apariencia su colisión con normas que regulan la recaudación de tributos y ciertamente, resulta complejo tomar posiciones ya sea a favor de derechos individuales o a favor de algunos mecanismos estatales -no muy

ortodoxos- para asegurar la recaudación cuyo fin último será asegurar el financiamiento de otros derechos constitucionales, como salud, educación, etc.

3.- Elementos principales del proceso contencioso tributario en el Ecuador y sus diferencias con los establecidos en legislaciones extranjeras.

Más allá de lo estrictamente previsto en la legislación ecuatoriana, para la revisión de los elementos del proceso contencioso tributario en el Ecuador, nos hemos valido del exhaustivo estudio jurisprudencial realizado por Carmen Amalia Simone Lasso⁸¹, quien ha realizado un esfuerzo de recopilación y procesamiento de la jurisprudencia y la casación tributaria en nuestro país, pues como la mencionada jurista afirma “aunque nadie discuta la plena vigencia del principio de legalidad y reserva de ley, no debemos olvidar que esta rama del saber jurídico se nutre de diversas matrices creadoras de derecho, entre ellas la jurisprudencia”. Cita además a Kruse⁸², quien manifiesta respecto de la jurisprudencia que como “aplicación del derecho es siempre al mismo tiempo perfeccionamiento del derecho”. Así pues, respecto de la importancia de la jurisprudencia tributaria, Carmen Simone afirma que:

En Ecuador, la jurisprudencia de casación tributaria constituye fuente cardinal del derecho tributario. Solo desde 1992, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema ha expedido más de dos mil sentencias y

⁸¹ SIMONE LASSO, Carmen Amalia. La Casación Tributaria en el Ecuador: Análisis Jurisprudencial. Quito, 2009

⁸² KRUSE, Heinrich. Derecho Tributario. Parte General. Madrid, 1978, p. 168

autos definitivos, que complementan la tarea emprendida por el ex Tribunal Fiscal de la República, y han servido para llenar los vacíos de la escasa doctrina tributaria vertida en nuestro país.

Esta producción jurisprudencial contribuye sin duda a clarificar a través de la interpretación de la Sala de lo Fiscal, varios temas que trataremos a continuación, como el relativo a los requisitos para ejercer las acciones, a las partes litigantes, a la competencia, a la prueba, a la casación, etc.

3.1.- Respecto de la acción: No es necesario agotar la vía administrativa. No obstante, es necesaria la existencia de un acto administrativo que se impugna.-

En el Ecuador, como en muchos otros países, anteriormente se exigía como requisito para iniciar la acción judicial contenciosa administrativa o tributaria, que previamente se agoten las vías y recursos administrativos. Esta situación terminó con la LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO, PRIVATIZACIONES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS POR PARTE DE LA INICIATIVA PRIVADA, que entró en vigencia en 1993 y en cuyo artículo 38 se estableció que:

**LEY DE MODERNIZACIÓN DEL ESTADO,
PRIVATIZACIONES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS
PÚBLICOS POR PARTE DE LA INICIATIVA PRIVADA**

Art. 38.- Procesos.- Los tribunales distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos

derivados de actos, contratos, hechos que hayan sido expedidos, suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público. El administrado afectado por tales actividades, presentará su denuncia o recurso ante el Tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento aplicable será el previsto en la Ley de la materia. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho será facultativo del administrado.

Sin embargo, la Sala Fiscal en fallos de triple reiteración, y en consecuencia de aplicación vinculante y obligatoria, ha manifestado que si bien no es necesario agotar la vía administrativa por el Art. 38 de la Ley de Modernización, esta acción requiere de la existencia de un acto, hecho o contrato administrativo previo que es precisamente el que se impugna. Tal es el caso de la sentencia de fecha 16-II-2000, Expediente No. 44-97, R.O. 43, 24-III-2000, relativa a un caso de acción de pago indebido en el que no existió una resolución administrativa a impugnar:

QUINTA.- Para la devolución de lo indebidamente pagado el Código Tributario ha previsto dos situaciones, la contenida en la disposición séptima del Art. 234 y la que obra en la disposición quinta del Art. 235. En el primer caso la acción de impugnación se propone en contra de la resolución que niega la devolución de lo indebidamente pagado, resolución que ha de expedirse previa la reclamación del particular. En el segundo caso, la acción directa se propone con posterioridad al pago que se considera indebido el mismo que se realiza luego de la ejecutoria de la resolución administrativa que niegue la reclamación propuesta en contra de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. El Art. 38 de la Ley de Modernización establece que para ejercitar la acción judicial, es decir la de

impugnación no será necesario el agotamiento de la vía administrativa, mas, de ninguna manera exonera de que exista previamente un acto, contrato o hecho administrativo aludidos en su orden, en los artículos 64, 75 y 78 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, publicado en el Segundo Suplemento del Registro Oficial 411 de 31 de marzo de 1994. (...)

SEXTA.- En el informe en derecho que presenta la recurrente ..., reconoce que ha ejercitado la acción directa de devolución de lo indebidamente pagado. Según queda consignado en el Considerando Quinto de esta sentencia, para que esta acción proceda, es requisito que el pago se haya hecho con posterioridad a la ejecutoria de una resolución administrativa, lo que no ocurre en el caso presente. Como se ha expresado, el Art. 38 tantas veces mencionado, no subsana esa falencia, pues, es imperiosa la existencia de un acto administrativo inicial de determinación de obligación tributaria lo que igualmente no sucede en este caso.

(el subrayado es nuestro)

En el caso de Perú, sí es necesario agotar la vía administrativa, así lo recoge los Arts. 218.1 y 218.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, (aplicable también a la materia tributaria) que establecen que los actos administrativos “que agotan la vía administrativa” podrán ser impugnados ante el Poder Judicial mediante el proceso contencioso administrativo referido en la Constitución; y adicionalmente, enumera cuáles constituyen actos administrativos “que agotan la vía administrativa” y que por ende pueden ser impugnados en sede judicial.

Igual ocurre en Argentina, tal como lo refiere OPPE⁸³, donde para la verificación del cumplimiento de este presupuesto procesal, esto es, que se agote la vía administrativa a través de un acto que “cause estado”, se estableció el incidente de “habilitación de instancia”, en el que de acuerdo a la ley: “presentada la demanda, el juez requerirá los antecedentes administrativos a la Administración Federal de los Ingresos Públicos mediante oficio al que acompañará copia de aquella y en el que se hará constar su fecha de interposición.” De esta forma, el tribunal se asegurará en verificar si el administrado opuso o no recurso contra el acto que judicialmente cuestiona.

El antes citado autor, consigna un ejemplo del caso peruano, a través de la sentencia dictada dentro del expediente No. 695-97-AA/TC, en cuyo fundamento para declarar improcedente la acción, está que se “saltó” una etapa del procedimiento administrativo.

Para GARCÍA DE ENTERRÍA Y FERNANDEZ⁸⁴, citado por Oppe, la exigencia de que la resolución impugnada en la vía contencioso administrativa cause estado implica que no sea susceptible de ulterior recurso ordinario en la vía administrativa.

⁸³ OPPE, Juan Carlos. El Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria incluido dentro del Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. P.728. ARA Editores, Perú 2007

⁸⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMON FERNANDEZ, Tomás. Curso de Derecho Administrativo, p. 439, Civitas, Madrid 1989

En nuestra opinión, exigir el agotamiento de la vía administrativa es una barrera para el ejercicio del derecho constitucional a acceder a una tutela judicial efectiva, puesto que a causa de esta exigencia, los contribuyentes pierden tiempo en interminables procesos judiciales que finalmente no les reconocen su derecho por una cuestión más de forma que de fondo. Por tal razón, consideramos que en este aspecto, Ecuador ha superado tal exigencia, a través de la disposición de la Ley de Modernización analizada que nos exime de cumplir tal requisito exigido en otros países.

3.2.- Respecto de las partes: El demandado en el juicio contencioso tributario es la autoridad administrativa de la que emanó el acto administrativo impugnado, en consecuencia, el Procurador General del Estado no es parte en el proceso contencioso tributario.-

La Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, en su artículo 6 dispone que toda demanda o actuación para iniciar un proceso judicial, procedimiento alternativo de solución de conflictos y procedimiento administrativo de impugnación o reclamo contra organismos y entidades del sector público, deberá citarse o notificarse obligatoriamente al Procurador General del Estado. Además según la disposición mencionada, la omisión de este requisito, acarreará la nulidad del proceso o procedimiento.

Así pues, deberá citarse al Procurador General del Estado en aquellas acciones o procedimientos en los que deba intervenir directamente, y se le notificará en todos los demás, de acuerdo con lo previsto en esta ley. En concordancia con lo anterior, las letras c) y de) del artículo 3 de la ley citada, establece que entre las funciones del Procurador General del Estado, está la de supervisar los juicios que involucren a las entidades del sector público que tengan personería jurídica y de **representar al Estado Ecuatoriano y a las entidades del sector público** en cualquier juicio o reclamo que deban proponer o que se plantee en su contra en otro Estado, de acuerdo con la Constitución Política de la República, los tratados o convenios internacionales vigentes y las leyes del Estado Ecuatoriano

No obstante, existe un sinnúmero de casos, en procesos contenciosos tributarios en los que se ha alegado la omisión de este requisito, esto es, de contar con el Procurador General del Estado con el fin de que se declare la nulidad del proceso. Incidentes como estos, han sido resueltos, por fallos de triple reiteración⁸⁵ dictados por la Sala Especializada de lo Fiscal de la extinta Corte Suprema de Justicia, cuyo criterio - como veremos en el presente trabajo -, ha sido claro en dilucidar conforme a la ley, la obligatoriedad o no del cumplimiento de este requisito y las razones lógicas y jurídicas que fundamentan su decisión.

⁸⁵ Recursos 51-99, R. O. 543, miércoles 27 de marzo del 2002; 95-2000, R. O. 601, jueves 20 de junio del 2002; y, 107-2002, R. O. 229, miércoles 10 de diciembre del 2003

¿Quiénes se consideran “parte” en el proceso contencioso tributario?

De conformidad con el Art. 227 del Código Tributario, son partes en el procedimiento ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal: el actor, el demandado y el tercero perjudicado:

- Actor es la persona natural, que deduce la demanda o la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción o interpone el recurso que ha de ser materia principal del fallo.
- **Demandado es la autoridad del órgano administrativo** del que emanó el acto o resolución que se impugna; **el director o jefe de la oficina** u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria, o se proponga excepciones al procedimiento coactivo; y, **el funcionario recaudador o el ejecutor**, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución.
- Tercero es todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un

derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa.

¿Es obligatorio contar con el Procurador General del Estado en el proceso contencioso tributario?

A diferencia de los procesos contenciosos administrativos, en los que la parte demandada es la entidad del sector público, tal como lo establece claramente el artículo 24 numeral 1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa⁸⁶; en los procesos contenciosos tributarios la parte demandada no es la entidad pública, SINO EL FUNCIONARIO, llámese DIRECTOR, JEFE, RECAUDADOR, etc. En consecuencia, la exigibilidad de que comparezca el Procurador General del Estado, conforme al tenor literal de la ley que regula sus actuaciones (Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado), corresponde a los casos que se traten de procesos, -sea cual fuere su naturaleza-, contra organismos y entidades del sector público, situación que jamás se presentará en materia contencioso tributaria, en la que la ley expresamente ha dejado establecido quién es el legítimo contradictor.

⁸⁶ LEY DE LA JURISDICCION CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA: Art. 24.- La demanda se podrá proponer contra: a) El órgano de la Administración Pública y las personas jurídicas semipúblicas de que provinieren el acto o disposición a que se refiera el recurso.

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Superior de Justicia, en fallos de triple reiteración, que constituyen precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con el Art. 19 de la Ley de Casación, ha sentado como criterio que en materia contencioso tributaria que no es preciso contar con el Procurador General del Estado, tal como consta en el texto que nos permitimos transcribir a continuación:

153-2006, R.O. 47 DE 21 DE MARZO DE 2007

TERCERO.- Esta Sala de lo Fiscal ha resuelto de forma reiterada que de conformidad con el Art. 227 del Código Tributario, el demandado en el proceso contencioso tributario es la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna (recursos 51-99, R. O. 543, miércoles 27 de marzo del 2002; 95-2000, R. O. 601, jueves 20 de junio del 2002; y, 107-2002, R. O. 229, miércoles 10 de diciembre del 2003). El Art. 6 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado dispone que “toda demanda o actuación para iniciar un proceso judicial, procedimiento alternativo de solución de conflictos y procedimiento administrativo de impugnación o reclamo contra organismos y entidades del sector público, deberá citarse o notificarse obligatoriamente al Procurador General del Estado”. En el caso, la demanda de impugnación no se ha intentado contra entidad pública alguna, sino contra el Gerente General de la CAE, autoridad administrativa que omitió resolver el reclamo administrativo que como bien lo ha reconocido la Sala juzgadora, fue aceptado tácitamente por silencio administrativo positivo. En fallo de triple reiteración, que constituye precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con el Art. 19 de la Ley de Casación, esta Sala ha sentado como criterio que en materia contencioso tributaria no es preciso contar con el Procurador General del Estado, y que la falta de citación a este funcionario, no constituye violación de trámite. En consecuencia, no existe nulidad que declarar.

Si el Procurador General del Estado tuviera que comparecer a cada juicio contencioso tributario, su labor sería interminable; no obstante, considerando que la recaudación tributaria tiene como fin contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo que evidentemente es interés del Estado, podría establecerse su participación, no como parte procesal según la explicación dada sino como un ente observador, en procesos cuya cuantía supere un monto considerable, legal y previamente determinado.

3.3.- Respecto de la competencia.-

Como lo mencionamos anteriormente, el Código Orgánico de la Función Judicial del año 2009 realizó algunas reformas entre las cuales, está la creación de “salas de lo Contencioso Tributario” en las Cortes Provinciales que establezca el Consejo de la Judicatura, **quien determinará el ámbito territorial de su competencia.** No obstante, la Disposición Transitoria Cuarta del mismo cuerpo de leyes determinó que los tribunales distritales de lo fiscal funcionarán con el régimen y competencias establecidos “*hasta que el Consejo de la Judicatura integre las nuevas salas de las Cortes Provinciales*”, lo que hasta la fecha no ha sucedido; en consecuencia, actualmente siguen funcionando los tribunales distritales de lo fiscal en el Ecuador.

La competencia de los tribunales distritales de lo Fiscal se encuentra dividida básicamente en conocer “acciones de impugnación”, “acciones directas” y “otros asuntos”, términos que se encuentran detallados en los artículos 220, 221 y 222 del Código Tributario.

Art. 220.- Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos:

1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes;

2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos;

3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago;

4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código;

5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión;

6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales;

7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y,

8a. De las demás que se establezcan en la ley.

Con relación a las acciones de impugnación contra reglamentos, ordenanzas y demás disposiciones de carácter general que se dicten en materia tributaria, es menester resaltar que la jurisprudencia nacional ha declarado que cuando se alega al propio tiempo inconstitucionalidad e ilegalidad⁸⁷, **la competencia es del Tribunal Constitucional y no de los tribunales distritales**⁸⁸. Sobre este aspecto, abundaremos más adelante en lo concerniente al "*control de legalidad*" en materia tributaria.

⁸⁷ 27-I-2004 (Resolución No. 124-2001, R.O. 435, 5-X-2004) TERCERO.- La pretensión concreta de la empresa, la misma que obra a fs. 5 de los autos, se contrae a solicitar la inaplicación de la Resolución 04 por contrariar normas constitucionales; o que, alternativamente, se declare su ilegalidad y anulación total, debiéndose en todo caso la administración, abstenerse de emitir títulos de crédito por diferencias del impuesto a los consumos especiales por los ejercicios 1997, 1998 y 1999. Los tribunales distritales de lo Fiscal, en conformidad a lo que prevén los numerales 1 y 2 del Art. 234 del Código Tributario, están facultados para conocer de acciones de impugnación en contra de reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general. En el primer caso los efectos de la declaratoria son de carácter particular; en el segundo de carácter general. Se trata de impugnaciones contra actos normativos de la administración. Además dichos tribunales están facultados para conocer de demandas de impugnación contra actos administrativos de determinación de obligación tributaria y otros previstos en los numerales 3 y siguientes del indicado Art. 234. Para que los jueces inapliquen preceptos jurídicos contrarios a la Constitución tiene que haber una causa o juicio, según lo previene el Art. 274 de la Carta Política. La inaplicación no es un recurso o una acción, supone la existencia de cualquiera de esos arbitrios que dan origen a la causa. El Juez no puede conocer de recursos de inconstitucionalidad en contra de normas o actos administrativos de conformidad con el Art. 276 de la Constitución. Esa facultad es exclusiva del Tribunal Constitucional. La acción alternativa de ilegalidad y anulación que obra en la pretensión no puede considerarse independiente de la inconstitucionalidad alegada. Si bien el Tribunal de lo Fiscal No. 3 tenía y tiene facultad para conocer de las impugnaciones en contra de reglamentos o similares, según queda mencionado, puede únicamente pronunciarse sobre su ilegalidad, mas no sobre su inconstitucionalidad. En el caso la empresa actora afirma que la Resolución 04 pugna con la Constitución para efectos de inaplicarla y que es ilegal para efecto de anularla. No cabe para analizar la discrepancia dejar de considerar que, en todo caso la actora sostiene que tal resolución es inconstitucional. Al propósito, sin que la Constitución vigente haya innovado el estado de la cuestión, esta Sala se pronunció en el caso 42-96, publicado en el Registro Oficial 305 de 27 de abril de 1998, que cuando se alega al propio tiempo inconstitucionalidad e ilegalidad la competencia es del Tribunal Constitucional, no de los tribunales distritales. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, acepta el recurso interpuesto y deja sin efecto lo actuado por la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3. ..."

⁸⁸ La Disposición Reformativa Octava, num. 1, del Código Orgánico de la Función Judicial (Ley s/n, R.O. 544-S, 9-III-2009), dispone que en todos los artículos del Código Tributario donde se haga referencia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, Tribunal, Sala, Presidente, Presidente del Tribunal, Presidente de la Sala, Magistrado, Magistrado de sustanciación, Ministro de sustanciación, se cambie por "la jueza o el juez de lo contencioso tributario"; sin embargo, esta norma no fue adecuada al veto parcial del Presidente de la República, que modificó la estructura orgánica de la jurisdicción fiscal; estableciendo como única instancia competente para conocer la materia contencioso tributaria, a la sala especializada de la Corte Provincial.

Las Acciones directas, se explican en el Art. 221 del Código Tributario, como las siguientes:

1a. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas;

2a. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales;

3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria;

4a. De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207; y,

5a. De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación.

Sobre las acciones directas de prescripción, es interesante acotar que las Salas de lo Fiscal, en fallos de triple reiteración han resuelto que *no cabe declararla* cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o contencioso la determinación de la obligación tributaria efectuada por la

administración e inclusive que se *interrumpe* mientras se encuentra discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria⁸⁹.

Entre los asuntos de competencia del Tribunal Distrital de lo Fiscal, incluidos en la categoría de "otros", están:

1.- De las excepciones al procedimiento de ejecución, señaladas en el artículo 212;

2.- De las tercerías excluyentes de dominio que se deduzcan en coactivas por créditos tributarios;

3.- De los recursos de apelación de providencias dictadas en el procedimiento de ejecución, en los casos de los artículos 176, 191 y 209; y, de los recursos de nulidad, en los determinados en los ordinales 1, 2 y 3 del artículo 207;

4.- (Nota: Por medio de la segunda fe de erratas publicada en el Registro Oficial 126, 17-X-2005, se suprimió el número 4 este artículo.)

5.- De los conflictos de competencia suscitados entre autoridades de distintas administraciones tributarias, conforme al artículo 80;

6.- Del recurso de queja; y,

7.- De los demás que le atribuya la ley.

⁸⁹ 21-VIII-2006 (Resolución No. 143-2006, R.O. 43, 16-III-2007) "... CUARTO.- ... De conformidad con la Resolución No. 7 del ex-Tribunal Fiscal de la República publicada en el Registro Oficial No. 14 de 30 de agosto de 1979, citada en la sentencia recurrida, la prescripción no opera cuando se encuentra discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación tributaria. Consta del proceso que el 17 de mayo de 1995, la empresa actora presentó demanda de impugnación en contra de la Resolución 3613 que negó el reclamo administrativo presentado contra el acta de fiscalización que sirvió de base para la emisión de los títulos de crédito que dieron pie a la coactiva. Esta demanda de impugnación fue resuelta el 1 de marzo de 1999. En aplicación de la Resolución No. 7, mientras estuvo en trámite la misma, es decir, entre el 17 de mayo de 1995 y el 1 de marzo de 1999, no corría el plazo de prescripción contenido en el Art. 55 de la Codificación del Código Tributario. La tesis de que la prescripción se suspende en las circunstancias mencionadas, ha sido aceptada de modo reiterado por esta Sala entre otros, en los recursos 97-97, sentencia publicada en el Registro Oficial 443 de 15 de octubre del 2004; 35-98 sentencia publicada en el Registro Oficial 635 de 7 de agosto del 2002; y 33-99, sentencia publicada en el Registro Oficial 679 de 8 de octubre del 2002, los cuales constituyen precedente jurisprudencial obligatorio en conformidad con el Art. 19 de la Codificación de la Ley de Casación, por lo que cabía, como en efecto ha ocurrido, que la Sala juzgadora la aplicara al caso presente. Por ende, a la fecha en que se expidió el auto de pago, 30 de diciembre de 1999, aún no se había producido la prescripción de las obligaciones tributarias a cargo de la empresa actora, como bien lo ha reconocido la Sala juzgadora en la sentencia recurrida. ...".

En el juicio de excepciones al procedimiento de ejecución, existe abundante jurisprudencia y fallos de triple reiteración de cumplimiento obligatorio, en el sentido de que el excepcionante debe demostrar los hechos que alega, es decir, las excepciones que ha propuesto.

Por regla general, el juicio de excepciones no es susceptible de casación por cuanto no es considerado un juicio de conocimiento sino un conexo a un proceso de ejecución, sin embargo, en los casos, en los que se discute asuntos de fondo o de derecho material tales como inexistencia de la obligación, el hecho de no ser deudor directo o extinción de la obligación, se considera juicio de conocimiento y por ende, se las acepta a dicho trámite.

2-III-2005 (Resolución No. 189-2004, R.O. 240, 30-III-2006) RECURSO DE CASACIÓN: " PRIMERO.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 3 de Cuenca considerando que la sentencia no ha sido dictada en un juicio de conocimiento, niega el recurso de casación propuesto, fundándose en el Art. 2 de la ley de la materia. SEGUNDO.- Esta Sala de Casación en reiteradas ocasiones ha sentado como jurisprudencia obligatoria que, en los juicios de excepciones al procedimiento coactivo, únicamente cuando se trata de las excepciones 3, 4 y 5 del Art. 213 del Código Tributario, que miran aspectos de fondo o de derecho material atinentes a la obligación tributaria, existe un proceso de conocimiento, y, la sentencia o auto que pone fin al proceso es susceptible de recurrirse en casación, no así cuando se trata de las demás excepciones previstas en el Art. 213 del Código Tributario, ya que éstas se refieren a aspectos de orden formal, no comportan un proceso de conocimiento y la sentencia o auto que pone fin a esta clase de

procesos, no puede ser objeto de casación al tenor de lo previsto en el Art. 2 de la ley de la materia..."

3.4.- Respecto de la prueba.-

El Art. 260 del Código Tributario, establece que en materia tributaria, son admisibles todos los medios de prueba determinados en la ley, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La mencionada disposición aclara además que los informes que emitan las autoridades demandadas por disposición del tribunal, sobre los hechos materia de la controversia, no se considerarán confesión; y que la prueba testimonial se admitirá sólo en forma supletoria, cuando por la naturaleza del asunto no pueda acreditarse de otro modo hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria, o en la resolución de la controversia.

Además, la sala del tribunal que conozca del asunto, tiene la facultad de rechazar la petición de diligencias que no se relacionen con la materia controvertida, sin que tal pronunciamiento comporte anticipación alguna de criterio. Puesto que, en muchas ocasiones, las partes solicitan pruebas que son impertinentes o totalmente ajenas a la litis, con el único fin de retardar, dilatar o entorpecer el proceso. En estos casos, el tribunal podrá denegar las solicitudes tendientes a estos desleales fines.

Con relación a la carga de la prueba, el Código Tributario ecuatoriano tiene sus propias reglas consignadas en los artículos 258 y 259, que establecen que es obligación del actor probar los hechos que ha propuesto afirmativamente en la demanda y que ha negado expresamente la autoridad demandada, salvo aquellos que se presuman legalmente. Los hechos negativos deberán ser probados, cuando impliquen afirmación explícita o implícita, sobre la exención, extinción o modificación de la obligación tributaria. Se presumirán válidos los hechos, actos y resoluciones de las administraciones tributarias, que no hayan sido impugnados expresamente en la reclamación administrativa o en la contenciosa ante el tribunal, o que no puedan entenderse comprendidos en la impugnación formulada sobre la existencia de la obligación tributaria. Respecto de los impugnados, corresponderá a la administración la prueba de los hechos y actos del contribuyente, de los que concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía.

De igual forma en Colombia, la carga de la prueba la tiene quien alega un hecho a su favor, lo que constituye como lo explica WHITTINGHAM⁹⁰, "el principio general del derecho procesal denominado *onus probando actori*, en virtud del cual corresponde a la parte activa, llámese actor, peticionario, impugnante o recurrente, en quien radica el deber de probar los hechos en que se fundamenta su afirmación". Sobre este punto, cabe indicar que en la legislación colombiana este principio

⁹⁰ WHITTINGHAM, Elizabeth. Las Pruebas en el proceso tributario. Editorial Temis. P. 30 Colombia, 2005

está recogido tanto en el ámbito civil como en el tributario, y que de hecho, las normas tributarias que lo consagran fueron objeto de una demanda de inconstitucionalidad. Al respecto, la autora referida cita una sentencia de la Corte Constitucional de Colombia⁹¹ en la que se refirió a este tema en los siguientes términos:

La sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar, goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal.

Una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente. Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente. Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual esta fue presentada por un agente oficioso.

Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que

⁹¹ CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA, sent. C-690 de 1996, M.P. Alejandro Martínez Caballero

demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la administración, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias sancionar a la persona por el solo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor.

En otras palabras, por tratarse de un tema tan sensible, como lo es el contribuir con el sostenimiento del Estado, la Corte Constitucional de Colombia, prefiere trasladar la carga de la prueba al contribuyente ante el eventual incumplimiento de su deber de colaborar con el gasto público. Ahora bien, no necesariamente eso significa que se está respetando el principio de presunción de inocencia, pues que se lo transgreda por un fin aparentemente superior, no deja de significar transgresión al fin y al cabo. No obstante, hay que reconocer que este tema no es sencillo de resolver y que tal vez es preferible hacer declaraciones conservadoras con el fin de no debilitar o desequilibrar el sistema que constituye la fuente mayor de ingreso estatal y que sustenta en los países desarrollados, el denominado Estado de bienestar.

Antes de las reformas al Código Tributario efectuadas en el año 2007, para sancionar las contravenciones o faltas reglamentarias, se imponía al funcionario únicamente la obligatoriedad de “tomar las medidas que fueren del caso para su comprobación, y sin necesidad de más trámite”,

dictar la resolución en la que impondrá la sanción que corresponda a la contravención o falta reglamentaria comprobada.

Inclusive, existe un pronunciamiento⁹² de la Sala Especializada de lo Fiscal de la extinta Corte Suprema actualmente denominada Corte Nacional de Justicia, respecto a que no constituía violación del debido proceso, que la Administración tributaria sancione, sin más trámite, las contravenciones o faltas reglamentarias, aduciendo que estas son impugnables. En otras palabras, la administración primero sancionaba y luego daba la oportunidad de impugnar o de probar que no cabía la sanción, lo que definitivamente no podía denominarse como debido proceso.

Afortunadamente, con las reformas al Código Tributario, en la actualidad, en el artículo 363 se ha establecido un procedimiento por el cual el funcionario competente para imponer sanciones descubriere la comisión de una contravención o falta reglamentaria, o tuviere conocimiento de ellas por denuncia o en cualquier otra forma, tomará las

⁹² No. 118-2004.- TERCERO.- El Art. 436 del Código Tributario fue derogado por la Ley 99-41 publicada en el Suplemento del Registro Oficial 321 de 18 de noviembre de 1999. En esa razón, mal cabía que la Sala juzgadora lo aplicase al caso. El Art. 435 del mismo código reformado por la indicada Ley 99-41 refiriéndose a los casos de contravenciones o faltas reglamentarias prevé que el funcionario competente, sin más trámite procederá a sancionar su cometimiento. Ello no comporta que el particular no tenga derecho de impugnar las correspondientes resoluciones, según ha ocurrido. No cabe sustentar que en los casos de falta de declaración sea necesario instaurar un verdadero proceso, particularmente cuando la empresa ha admitido que ha dejado de funcionar y no ha demostrado que ha cumplido con su obligación de declarar. No es dable por ello sostener que se ha producido las violaciones a las garantías consignadas en el Art. 24 de la Constitución Política. CUARTO.- En conformidad al inciso tercero del Art. 9 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, compete a los directores regionales y provinciales las funciones propias del Director General del Servicio de Rentas Internas, salvo absolver consultas y resolver recursos de reposición (cuando tuvo vigencia tal recurso) y revisión. En consecuencia no se ha producido la nulidad por falta de competencia del Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte. En mérito de las consideraciones expuestas, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY, casa el auto de nulidad de 5 de diciembre del 2003 y reconoce la validez y legitimidad de la resolución de 7 de enero del 2002 emitida por el Director Regional del Servicio de Rentas Internas del Norte. Notifíquese, publíquese y devuélvase.

medidas que fueren del caso para su comprobación, con notificación previa al presunto infractor, concediéndole el término de cinco días para que ejerza su defensa y practique todas las pruebas de descargo pertinentes a la infracción; y así, dictar la resolución en la que impondrá la sanción que corresponda o la absolución en su caso.

El Art. 262 del Código Tributario ecuatoriano, le da al tribunal la facultad de ordenar de oficio, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, la presentación de nuevas pruebas⁹³ o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes.

Por el contrario, en el caso peruano, a nuestro modo de ver, no se garantiza el debido proceso al contribuyente, puesto que existe expresa prohibición legal para que se presenten pruebas nuevas o adicionales a las ya presentadas en el procedimiento administrativo, aduciendo que el derecho a la defensa ya se otorgó en dicha instancia. Cabe indicar, que no existe en el Código Tributario peruano normas relativas a las pruebas,

⁹³ 11-V-2007 (Resolución No. 339-2006, Sala Especializada de lo Fiscal, R.O. 342-S, 21-V-2008) TERCERO: En la etapa contenciosa las partes, vale decir, la administración acreedora y el sujeto pasivo, están en la posibilidad de solicitar las pruebas que crean apropiadas para defender sus intereses y en este intento, pueden innovar los extremos que se desprendan de la etapa administrativa. Los actos de la administración gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, mas, los afectados por los resultados de los mismos pueden dentro de su accionar procurar desvirtuar esas presunciones. No cabe, por lo tanto, aceptar que la administración haya quedado en indefensión por el hecho de que en la etapa contenciosa se hayan practicado pruebas no producidas en la etapa administrativa.

por lo que deben ceñirse a las regulaciones aplicables a los procesos contenciosos administrativos, entre cuyas normas está la restricción de aportar con nuevas pruebas. Así lo explica OPPE⁹⁴, cuando se refiere a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo de Perú:

(..) el artículo 27 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, dispone que en el proceso contencioso – administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, no pudiendo incorporarse la probanza de hechos nuevos o no alegados en etapa prejudicial. Queda claro entonces, que existe una restricción de medios probatorios y “prohibición” de alegar hechos no alegados en la vía administrativa, puesto que el medio probatorio está constituido por el expediente administrativo.

Consideramos que esta restricción es a todas luces inconstitucional, puesto que la presentación de las pruebas es una facultad contenida en el derecho a la defensa, el cual no puede ser mermado ni menoscabado, más aún cuando es obligación del Juez, llegar al esclarecimiento de la verdad.

En este aspecto, Ecuador tiene un sistema que protege mucho más el debido proceso, dando la facultad al juez de ordenar pruebas de oficio, pudiendo inclusive aceptar las presentadas de manera extemporánea (Art. 270 CT⁹⁵) con el fin de poder lograr el esclarecimiento de la verdad.

⁹⁴ Ob. citada

⁹⁵ Art. 270.- Valoración de las pruebas.- A falta de prueba plena, el tribunal decidirá por las semiplenas, según el valor que tengan dentro del más amplio criterio judicial o de equidad. Podrá también establecer presunciones, que deducirá de los documentos y actuaciones producidos por las partes y de todas las pruebas que hubiere ordenado de oficio, inclusive de

3.5.- Respecto del control de legalidad.-

De conformidad con el segundo inciso del Art. 273 del Código Tributario ecuatoriano, la sentencia será motivada y decidirá con claridad los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten **control de legalidad** de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, aún supliendo las omisiones en que incurran las partes sobre puntos de derecho, o apartándose del criterio que aquellos atribuyan a los hechos.

El control de la legalidad, según VELÁSQUEZ⁹⁶, consiste en prevenir y proteger al ciudadano del exceso del poder y el abuso de las facultades por la administración pública, lo que constituye función esencial del Estado de Derecho:

El Estado contemporáneo, a raíz de la Revolución Francesa, recibió el beneficio de que el Estado, su administración y su gobierno, no están exentos de responsabilidad y el ejercicio de la función pública es un servicio a la colectividad, como bien lo establece el artículo 39 de la Constitución ecuatoriana, principio de orden universal, que

aquellas que se presentaren extemporáneamente, siempre que con ellas pueda esclarecerse la verdad o ilustrar el criterio de los ministros.

Cuando lo considere necesario o lo soliciten las partes, el tribunal ordenará a la administración se le remita, el proceso administrativo o los documentos que existieren en sus archivos, en original o copia certificada.

En caso de incumplimiento de esta orden, el tribunal estará a lo afirmado por la parte interesada, sin perjuicio de la responsabilidad en que incurrirán los funcionarios y empleados remisos, por las consecuencias que se deriven de su omisión y de las sanciones a que se hagan acreedores.

⁹⁶ VELÁSQUEZ, Ernesto. La justicia administrativa en la reforma constitucional. Sitio web de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil
http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=253&Itemid=53 2009

**acogió y aplicó la comunidad jurídica internacional
y sus miembros individualmente.**

Sobre este aspecto, la Sala Especializada de lo Fiscal ha expresado en reiteradas ocasiones, que el proceso contencioso tributario es cuasi oficioso, no solo porque aunque se inicia por actividad de parte más, se prosigue de modo oficioso, según lo demuestran las disposiciones relativas a la prueba, sino y sobre todo, porque la sentencia debe decidir los puntos que conforman la litis y además aquellos otros que tengan relación directa y comporten control de legalidad. Por ello afirma que los principios que rigen al proceso en el derecho común no son aplicables a plenitud al proceso tributario.

Como ejemplo de los muchísimos que existen respecto del ejercicio del control de legalidad podemos citar la sentencia de fecha 29-VIII-2006 (Resolución No. 100-2006, R.O. 46, 20-III-2007)⁹⁷, en la que el Tribunal Distrital de lo Fiscal revisó la legalidad de lo actuado, en este caso por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, reconociendo que había producido el silencio administrativo positivo.

⁹⁷ TERCERO.- (...) consta que la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 2 de Guayaquil reconoció que se ha producido la aceptación tácita de la reclamación administrativa 028-13-09-02-0703, por haber transcurrido en exceso los treinta días que prevé el Art. 77 de la Ley Orgánica de Aduanas como término para resolver los reclamos administrativos presentados en materia aduanera. Esta Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, en fallo de triple reiteración que constituye precedente jurisprudencial obligatorio de conformidad con el Art. 19 de la Ley de Casación, ha considerado que el silencio administrativo es un asunto que atañe al orden y al derecho público, por lo que se debe declarar aún de oficio. No cabe por tanto sostener que al haber declarado que se ha producido la aceptación tácita del reclamo administrativo presentado por la empresa actora, la Sala juzgadora ha excedido el ámbito de su competencia. Cabe recordar que en uso de la facultad contenida en el Art. 273 del Código Tributario, que faculta al Juez Tributario a decidir los puntos sobre los que se trabó la litis y aquellos que, en relación directa a los mismos, comporten control de legalidad de los antecedentes o fundamentos de la resolución o acto impugnados, la Sala Única del Tribunal Distrital de lo Fiscal podía, como en efecto lo hizo, revisar la legalidad de lo actuado por el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, y reconocer que se ha producido el silencio administrativo positivo. ...”.

No obstante, la Sala Especializada de lo Fiscal ha realizado distinciones entre el control de legalidad y el control de constitucionalidad, interpretando que la primera le compete a los tribunales de lo fiscal⁹⁸, mientras que la segunda únicamente le compete al anterior Tribunal Constitucional, recientemente denominada Corte Constitucional:

(...) Las autoridades municipales demandadas, en su contestación manifiestan que los actores presentaron ante el Tribunal Constitucional la demanda de inconstitucionalidad, con los mismos argumentos de hecho y de derecho, alegando ilegalidad, inconstitucionalidad, improcedencia e inaplicabilidad de esta ordenanza, y que el 23 de abril del 2002, la Primera Sala de ese Tribunal desechó la demanda. A fojas 48 y siguientes consta la copia del expresado fallo, en cuya parte considerativa se manifiesta literalmente lo siguiente: "Que, del análisis que antecede, y de las afirmaciones que los accionantes hacen en su demanda, puede verse que el asunto que se discute es materia de control de legalidad, mas no de constitucionalidad y debe ser resuelto por los tribunales competentes pues se denuncia el incumplimiento de las normas de la Ley Especial de Descentralización del Estado y Participación Social...".- Como puede observarse, si bien en el caso que se juzga, existió una demanda ante el Tribunal Constitucional respecto a la misma ordenanza impugnada en esta causa, el fallo pronunciado por el Tribunal Constitucional no contiene pronunciamiento respecto al asunto discutido, el cual ha sido calificado por el propio Tribunal como una materia inherente al control de legalidad, mas no de constitucionalidad, que debe ser resuelta, como en forma expresa lo reconoce el propio Tribunal Constitucional, por los tribunales

⁹⁸ La Disposición Reformatoria Octava, num. 1, del Código Orgánico de la Función Judicial (Ley s/n, R.O. 544-S, 9-III-2009), dispone que en todos los artículos del Código Tributario donde se haga referencia al Tribunal Distrital de lo Fiscal, Tribunal, Sala, Presidente, Presidente del Tribunal, Presidente de la Sala, Magistrado, Magistrado de sustanciación, Ministro de sustanciación, se cambie por "la jueza o el juez de lo contencioso tributario"; sin embargo, esta norma no fue adecuada al veto parcial del Presidente de la República, que modificó la estructura orgánica de la jurisdicción fiscal; estableciendo como única instancia competente para conocer la materia contencioso tributaria, a la sala especializada de la Corte Provincial.

competentes en la materia.- La Sala de lo Fiscal de la Excm. Corte Suprema de Justicia ha proclamado reiteradamente la competencia de los tribunales distritales de lo Fiscal, siempre que no se plantee problemas de inconstitucionalidad que no corresponden a este Tribunal, en los fallos pronunciados el 6 de noviembre de 1997, en el juicio propuesto por la Cámara de Comercio de Quito contra el Municipio de Quito; el 25 de marzo de 1998, en el juicio seguido por Medardo Alfredo Luna Narváez contra la Presidencia de la República y el 14 de diciembre del 2000, en el juicio seguido por Molke Gonzalo Quintana Peña, como Gerente Regional Costa Norte del Banco del Pichincha contra el Alcalde y Procurador Síndico de la Municipalidad de Babahoyo, ha reconocido la plena vigencia del Art. 234, numeral 2º del Código Tributario, (...).- Por tanto, por demandarse en este juicio la anulación total o parcial, con efecto general, de la ordenanza antes mencionada, dictada por el Concejo Municipal de Cayambe, en materia tributaria, por motivos de ilegalidad y no de inconstitucionalidad; acción que ha sido propuesta por una entidad representativa de actividades económicas, este Tribunal califica la demanda como una acción objetiva y consecuentemente; proclama su competencia para el conocimiento y resolución de la misma.

Cabe indicar que esta jurisprudencia data de una fecha anterior a la vigencia de la actual Constitución del Ecuador, de cuya interpretación la Corte Constitucional ha declarado que nos encontramos inmersos en la ideología del neoconstitucionalismo, por la cual la lectura de toda norma jurídica debe hacérsela a la luz de la Constitución. No obstante no está alejada del espíritu de las regulaciones que actualmente conciernen a este tema, como lo es el Art. 428 de la Carta Política, por la cual, cuando una jueza o juez, de oficio o a petición de parte, considere que una norma jurídica es contraria a la Constitución o a los instrumentos internacionales

de derechos humanos que establezcan derechos más favorables que los reconocidos en la Constitución, **suspenderá la tramitación de la causa y remitirá en consulta el expediente a la Corte Constitucional, que en un plazo no mayor a cuarenta y cinco días, resolverá sobre la constitucionalidad de la norma.**

3.6.- Respecto de la casación.-

Sobre la casación, el Dr. Galo García Feraud, en su artículo titulado "Apuntes sobre Casación Civil"⁹⁹, cita la definición inédita formulada por el Dr. Gonzalo Noboa Elizalde: *"Casación es la resolución interpretativa de la Ley sustantiva o adjetiva aplicada erróneamente en las sentencias y otras resoluciones que ponen fin a un proceso judicial, expedida por la Corte Suprema de Justicia y que establece los correctos significados y alcance de la mencionada norma objetiva general, resolución que tiene el carácter de obligatoria para el proceso en que fuere dictada y para los casos análogos que se presentaren en el futuro"*.

Resulta interesante exponer la definición del recurso de Casación de diversas Salas de nuestra Corte Suprema de Justicia, citada por Manuel TAMA, en la que se denomina a este recurso como un medio de impugnación: *"supremo, vertical, extraordinario, formalista, riguroso, independiente, de noble finalidad, especial y de excepción, de carácter*

⁹⁹ El texto íntegro del artículo "Apuntes sobre Casación Civil" del Dr. Galo García Feraud puede encontrarse en sitio web oficial de la Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil www.revistajuridicaonline.com

dispositivo y casuístico, de oportunidad, de alta técnica jurídica, completo, de admisibilidad restringida, axiomático y de orden público, de aplicación estricta, matemática en su análisis."

De conformidad con la Ley de Casación, en Ecuador se puede proponer este recurso extraordinario "en contra de autos y sentencias que pongan fin a procesos de conocimiento". Por ende, como lo explica SIMONE¹⁰⁰, "este requisito de procedencia presenta un doble problema por un lado precisar qué se entiende por proceso, y por otro cuándo éste es de conocimiento".

Podríamos abundar en las múltiples definiciones que existen en la doctrina respecto de estos términos, sin embargo, lo que nos interesa en este estudio, es cuál es el proceder de la Sala de lo Fiscal al respecto, la que -de acuerdo a la citada jurista-, "no ha definido jurisprudencialmente lo que entiende por proceso, sino que en términos generales ha sostenido, junto con otras salas de la Corte Suprema, que existe proceso desde el momento en que se califica la demanda y se ordena citar con ella al demandado", como consecuencia de lo anterior, "no ha dado paso a recursos de casación intentados contra providencias dictadas antes de la calificación a la demanda, considerando que en aquellos casos, no se ha configurado propiamente un proceso".

¹⁰⁰ Ob. citada

Sin embargo, en últimos fallos, “ha admitido a trámite recursos de casación intentados en contra de autos inhibitorios, apartándose en su razonamiento especialmente de la jurisprudencia civil y laboral”, cuyo fundamento para tales actuaciones según SIMONE¹⁰¹, es el siguiente:

El fundamento para ello ha surgido de la propia naturaleza de la justicia tributaria que es de única y última instancia: la inhibición del juez natural, en este caso, de los tribunales distritales de lo fiscal, producida antes de la contestación a la demanda, tiene como efecto consustancial y directo el dejar al particular afectado por un acto administrativo tributario en indefensión, pues no existe otro juez ante el cual podría acudir en defensa de sus intereses. Por ello, la Sala ha considerado que cuando el auto inhibitorio se fundamenta en circunstancias distintas a la falta de competencia en razón de la materia, tiene el efecto de evitar que se forme el proceso, y por ende, debe ser susceptible del recurso de casación, so pena de incurrir en denegación de justicia y dejar en indefensión al particular afectado.

Finalmente, Carmen Simone basada en la jurisprudencia recopilada afirma que por procesos de conocimiento en materia tributaria, entendemos a las acciones de impugnación contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, las acciones directas de prescripción, pago por consignación, nulidad del procedimiento coactivo, las de pago indebido o pago en exceso, los juicios de oposición a inscripción; los procesos penales tributarios, y los juicios de excepciones, cuando la excepción propuesta se refiera a

¹⁰¹ SIMONE se refiere específicamente a las sentencias No. 132-2006 y 135-2006 en las que la Sala de lo Fiscal se pronunció respecto de la admisión de recursos de hecho y calificación de recursos de casación

asuntos de fondo o derecho material, conforme a lo ya analizado anteriormente.

Históricamente, el recurso de casación había preservado el principio de igualdad procesal por el cual las partes podía interponerlo en el término de diez días de notificada con la sentencia, sin que la administración tributaria por su carácter de tal tuviese un término especial o de privilegio, sin embargo, como lo explica TOSCANO¹⁰², esta situación cambió provocando una violación a este principio a partir de la vigencia una nueva Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado:

La igualdad de las partes contenida en el artículo citado y en la Ley de Casación sufre quiebra y profunda transformación cuando en Registro Oficial No. 572 de 19 de julio de 2001 se pone en vigencia una nueva Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, que en el Art. 10 dispone que los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días para interponer el recurso de casación, que deberá ser concedido con efecto suspensivo, sin la obligación de rendir caución, disposición confirmada en similar redacción en la Codificación de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado publicada en el Registro Oficial No. 312 del 13 de abril de 2004.

Sin duda, tal como lo manifiesta el referido autor, con estas reformas *“se establece legalmente la desigualdad procesal de las partes en lo referente a la interposición del recurso de casación, a pesar de que el numeral 3 del Art. 23 de la Constitución Política de la república vigente*

¹⁰² TOSCANO, Luis. “Igualdad de las partes en el proceso tributario”, Revista Novedades Jurídicas, Ediciones Legales; año VI, número 42, diciembre 2009.

desde agosto de 1998, garantizaba a las personas la igualdad ante la ley"; situación que fue contemplada por los tribunales sin objeción alguna de su parte a la flagrante violación constitucional.

Inclusive este análisis va más allá, pues el numeral 4 del Art. 11 dispone que ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales y el numeral 5 prescribe que en materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia. En consecuencia, a criterio del mencionado autor, desde el 20 de octubre de 2008, fecha a partir de la cual entró en vigencia la actual Constitución, *"todas aquellas normas procesales que establecen diferencias a favor del sector público en la tramitación del recurso de casación, han sido derogadas porque contradicen los principios que amparan los derechos de las personas"*; más aun cuando en la Disposición Derogatoria general de la misma Constitución, se dispone que se deroga la Constitución anterior y toda norma contraria a la actual.

Con justa razón, el autor recientemente referido concluye en que este aspecto de la casación, esto es, que se establezca que por una parte los particulares tienen cinco días para interponer el recurso y el sector público tenga quince, no solo rompe el principio de de igualdad procesal, sino que dificulta aplicar la lógica al Derecho, a menos que se encuentre *"la norma*

constitucional a la que se acoge un tratamiento especial para el sector público en los procesos”

HIPÓTESIS y VARIABLES.

A través de un estatuto específico que mejore los procedimientos administrativos y contenciosos tributarios previstos en la legislación ecuatoriana se puede garantizar la defensa de los derechos de los sujetos pasivos del tributo frente al Fisco.

Variable independiente: Cumplimiento de las garantías constitucionales de los contribuyentes (**causa**)

INDICADORES:

- Agilidad en los procesos y procedimientos.
- Independencia de los tribunales.
- Propagación de derechos del contribuyente.

Variable dependiente: Idoneidad del proceso contencioso tributario (**efecto**)

INDICADORES:

- Disminución de impugnación contra los actos administrativos tributarios o sentencias judiciales en materia tributaria.
- Aumento de confianza en la administración de justicia tributaria.
- Mejoramiento en la recaudación de tributos y en general en la cultura fiscal.

CAPÍTULO III

METODOLOGÍA

1. Enfoque Metodológico

La modalidad del presente trabajo investigativo es cualitativa no interactiva, toda vez que éste se encuentra orientado al estudio de diversas instituciones jurídicas, y en especial, es **correlacional**, puesto que evalúa los procedimientos administrativos en el campo tributario, con relación a los derechos fundamentales, resaltando sus falencias y proponiendo posibles soluciones a fin de desvanecer aquella posición de ventaja de la que parte la administración y las instituciones que la conforman. Desde el punto de vista jurídico, los aspectos que caracterizan el objeto de la presente investigación son el **fáctico** y **axiológico**, por cuanto ésta se enfoca en los hechos que podrían motivar la expedición de determinadas normas que garanticen una igualdad de condiciones entre administrados y la administración, para evitar de esta forma posibles abusos emanados de los entes acreedores de los tributos, determinando lo que constituye el “deber ser” en materia de procesos tributarios.

2. Universo y muestra.-

La Muestra empleada para el desarrollo del presente estudio fue obtenida de los siguientes Código y Leyes:

1. Constitución del Ecuador (artículos 11, 23, 39, 66, 76, 147, 300 , 428).

2. Código Tributario Ecuatoriano (artículos 7, 25, 64, 69, 70, 81, 82, 87, 88, 103, 115, 128, 129, 135, 138, 143, 145, 147, 150, 155, 165, 172, 209, 220, 221, 222, 227, 233, 260, 262, 270, 273).
3. Ley de Creación del Servicios de Rentas Internas (artículos 1, 2, 9).
4. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (artículo 100).
5. Ley Orgánica de Aduanas (artículo 77).
6. Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (artículo 24)
7. Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado (artículos 6, 10)
8. Código Orgánico de la Función Judicial (artículos 185, 218)

3. Identificación de Fuentes y Recolección de Datos.-

La información recopilada que sirvió de base para la estructuración del presente trabajo investigativo tiene carácter bibliográfica, es decir, ésta fue extraída de obras pertenecientes a diversos tratadistas. Debemos mencionar que se accedió a la referida información mediante un análisis minucioso del contenido del material que forma parte de nuestras muestras, en el cual fue desechado aquello no considerado relevante y aprovechado lo que a nuestro criterio resultaba de trascendental importancia para obtener un panorama claro respecto de los Procedimientos Administrativos y Contenciosos Tributarios en el Ecuador. Vale precisar que los datos obtenidos, fueron recogidos en fichas documentales y cuadros sinópticos.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE RESULTADOS

Para analizar el procedimiento administrativo tributario, se revisaron las normas del Código Tributario y de otras leyes relacionadas, tales como el Estatuto del Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, además de aportes doctrinales de nacionales y extranjeros en la materia, así como legislación comparada, como la española, que puede darnos luces especialmente en lo que a garantías del contribuyente se refiere, como en el caso del Estatuto del Contribuyente o el Ombudsman Tributario.

Para este efecto, fue necesario durante el proceso aclarar un sinnúmero de conceptos, en los que se destaca el de acto administrativo, puesto que la relación entre el derecho administrativo y el tributario es innegable, puesto que acto administrativo es una manifestación externa de una administración pública en ejercicio de sus potestades, que en el caso tributario, se trata de la administración encargada de la recaudación fiscal, por tanto todo acto tributaria, es una especie de acto administrativo en una relación de género - especie; por lo que le son aplicables -de manera supletoria- las normas que regulan los actos administrativos tales como el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva.

En materia de notificaciones resulta interesante acoger la iniciativa española, -siendo esta etapa de un procedimiento fundamental para garantizar el debido proceso-, de establecer en la respectiva providencia los recursos que pueden plantearse y los plazos previstos en la ley para hacerlo, de tal modo que el contribuyente conozca a cabalidad los medios establecidos para su defensa.

Hemos podido comprobar que el procedimiento administrativo tributario si bien tiene las acciones y recursos que permiten ejercer la defensa del contribuyente, son perfectibles, y pueden mejorar como en efecto, ya se lo ha venido haciendo, tal es el caso de las sanciones por contravenciones o faltas reglamentarias, las que anteriormente se imponían sin darle al contribuyente la oportunidad para presentar pruebas de descargo, mientras que ahora se ha estatuido un procedimiento especial con término de prueba para estos fines. Sin embargo, aún falta mucho para lograr avanzar en este proceso, en el que los países del primer mundo que son pioneros en esta materia, en los que ha mejorado la recaudación de tributos y la confianza en la administración tributaria.

También hemos visto como ciertas procedimientos pueden eventualmente colisionar con derechos constitucionales, como es el caso del derecho a no autoinculparse, por lo que aunque la discusión doctrinaria internacional es vasta y aún no termina de definirse una

solución unánime, nos adherimos a la opinión que las declaraciones de los contribuyentes pueden servir para la determinación del tributo pero jamás podrán servir de prueba en su contra para ser sancionados penalmente, pues de lo contrario, se estaría violando esta garantía constitucional general que como ciudadano tiene cualquier contribuyente.

De igual forma, dentro del análisis al proceso contencioso tributario, adicionalmente a la revisión de las fuentes y bibliografía que sirvió de base para el marco teórico en el que se incluyen las tesis sobre el tema, también se revisaron fallos jurisprudenciales, especialmente de casación, en los que se analizó la interpretación que de la ley, hace la Sala Especializada de lo Fiscal, respecto a temas específicos del proceso contencioso tributario.

Dentro de la casuística procesal, se ha demostrado que algunas normas, como por ejemplo la que exige el afianzamiento para impugnar los actos de la administración, violan el derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela judicial efectiva, y por tanto, se vuelve necesaria la reforma que garantice el cumplimiento de estos derechos constitucionales a favor del contribuyente. De igual forma, en materia de casación existe una evidente desigualdad procesal, pues existen normas que deben ser derogadas, como las que favorecen que el Fisco abuse de este recurso de manera indiscriminada teniendo un plazo mayor para su

interposición sin que tenga que presentar caución como sí se le exige al contribuyente.

Por todo lo expuesto, la hipótesis ha sido confirmada puesto que los procedimientos administrativos y contenciosos tributarios en el Ecuador, pueden y deben ser mejorados, conclusión a la que hemos llegado basados en la experiencia en nuestras cortes en la que se ha podido verificar la necesidad de equilibrar la relación procesal entre Fisco y contribuyente, en contraste con la experiencia española, muy rica en su ordenamiento y figuras innovadoras, por la que además hemos podido constatar que garantizar los derechos de los contribuyentes, en definitiva, mejora la cultura fiscal.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

1. Conclusiones respecto de los procedimientos administrativo tributarios.-

Durante el desarrollo de la presente tesis, hemos analizado diversos aspectos que guardan relación con el Procedimiento Administrativo Tributario en el Ecuador. Haciendo un breve recuento, diremos que han sido tratados tópicos que van desde el andamiaje administrativo tributario en nuestro país, las instituciones que lo integran y sus facultades para el cumplimiento de sus fines. De igual manera hemos estudiado determinados elementos doctrinarios relacionados con el acto administrativo tributario y en especial, el proceso para la interposición y sustanciación de los principales recursos y reclamaciones que nuestra legislación ha concedido a los administrados para impugnarlos. Hemos analizado además, el procedimiento de ejecución junto con los presupuestos para su procedencia y los diversos medios que posee la administración tributaria para obtener el pago de sus créditos.

Conocemos por tanto, que el procedimiento administrativo tributario *“no es un mero formalismo, una secuencia temporal de trámites caprichosamente ordenada para excitar el celo burocrático de la Administración, sino una garantía de satisfacción del interés público, es decir: de eficacia en la resolución administrativa, y de tutela de los*

derechos y garantías del contribuyente."¹⁰³ Es precisamente a esto a lo que nuestro sistema tributario debería apuntar, es decir, a transformarse en un mecanismo no limitado a manifestar e imponer la voluntad administrativa, sino que además, éste debería erigirse como el medio propicio a través del cual los administrados puedan hacer valer los derechos y garantías que les han sido reconocidos.

Aunque resulte lamentable, consideramos que los procedimientos administrativos tributarios en el Ecuador contenidos en nuestro Código de la materia, no brindan las garantías necesarias para que en la práctica puedan implementarse procesos respetuosos de derechos fundamentales que lleven a un debido proceso. Es así que hemos arribado a la conclusión, de que existen determinadas falencias en nuestro sistema tributario que impiden equilibrar la relación existente entre contribuyentes y organismos acreedores de los tributos.

Asimismo, del análisis efectuado podemos colegir que el procedimiento administrativo y en especial, el sistema de reclamaciones y recursos del cual tratamos en la presente tesina, incurren en una especie de constante circular cuyo giro se produce en el momento en que la misma administración materializa el procedimiento para formular su propia voluntad, y a la vez, resuelve acerca de los recursos planteados en contra del acto expedido. En palabras de García de Enterría:

¹⁰³ DE JUAN I CASADEVALL, Jordi, La Reforma del Procedimiento Tributario, artículo extraído del sitio web http://www.cincodias.com/articulo/opinion/reforma-procedimiento-tributario/20070924cdscdiopi_2/cdsopi/; el 18 de noviembre de 2009.

Nemo iudex in causa sua. Nadie puede ser juez en sus propios asuntos, o dicho de otro modo, a nadie puede reconocerse la condición de verdadero juez cuando decide sobre su propia causa. Es cierto que la resolución de los recursos administrativos se realiza a través de unos trámites y de unas formas con figura de juicio; es cierto, también que, en ocasiones, la semejanza externa entre el procedimiento de ciertos recursos administrativos y el proceso es muy notable [...]; es cierto, en fin, que cada vez es más acusada la “procesalización” de la normativa aplicable a los recursos administrativos; pero por mucha que sea la semejanza externa de los procedimientos, siempre faltará un elemento decisivo a la hora de definir y configurar una jurisdicción verdadera y propia: la neutralidad e independencia del órgano llamado a decidir la controversia.¹⁰⁴

Lo mencionado por García Enterría es totalmente acertado. Nuestros administradores, y en especial los organismos acreedores de los tributos en el ejercicio de las facultades que le han sido atribuidas, se han convertido en *jueces de sus propios asuntos*. En este sentido, consideramos que resulta sumamente difícil garantizar la imparcialidad de sus resoluciones, así como asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes frente a eventuales abusos, aún cuando conocemos, conforme a lo estudiado, que la administración deberá apearse irrestrictamente al orden jurídico establecido, es decir, al principio de legalidad que lo condiciona a actuar dentro de un marco normativo que ha sido formulado de antemano.

¹⁰⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en *El Acto Administrativo en Materia Tributaria*, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006, página 92.

Ahora bien, ante lo inevitable que resulta esta situación, importante es destacar, que lo relevante finalmente es que los contribuyentes posean las herramientas necesarias para acudir a los órganos de justicia en el momento que lo consideren necesario para hacer valer los derechos y garantías fundamentales que han sido instituidas a su favor. Es decir, los contribuyentes deberán tener la posibilidad de acudir sin restricción alguna, a vías como la contenciosa administrativa para prevenir o subsanar un perjuicio que un determinado acto emanado de la administración les haya ocasionado.

2. Conclusiones respecto de los procesos contencioso tributarios.-

Del marco teórico revisado, considerando la legislación comparada, podemos deducir las siguientes conclusiones respecto del sistema contencioso tributario en el Ecuador:

A diferencia de otros sistemas, en los que la justicia tributaria forma parte de la justicia administrativa, podemos declarar que en Ecuador, sí existe esta separación entre los juzgadores de lo contencioso administrativo y los juzgadores de lo contencioso tributario, puesto que existen tribunales independientes para cada materia.

En principio, consideramos que se puede afirmar que en el sistema contencioso tributario del Ecuador, existe un buen intento de garantizar el debido proceso y la igualdad de armas o equilibrio procesal entre las partes. Esta aseveración la fundamentamos en que afortunadamente, estamos beneficiados de una importante producción de jurisprudencia en materia tributaria que suple los vacíos de la ley. No obstante, estos vacíos pueden ser llenados con reformas que establezcan disposiciones de manera expresa clarifiquen su sentido y significado. Tal es el caso, por ejemplo, de los fallos No. 132-2006 y 135-2006 citados por Carmen Simone¹⁰⁵, en los que la Sala de lo Fiscal -apartándose en su razonamiento de la jurisprudencia civil y laboral- ha considerado que cuando el auto inhibitorio se fundamenta en circunstancias distintas a la falta de competencia en razón de la materia, "tiene el efecto de evitar que se forme el proceso, y por ende, debe ser susceptible del recurso de casación, so pena de incurrir en denegación de justicia y dejar en indefensión al particular afectado".

Este razonamiento muy apegado al respeto al derecho a la defensa, bien podrían estar expresamente establecido en la ley, a fin de evitar que en un futuro, la misma Sala cambie de criterio a expensas de los derechos de los justiciables.

¹⁰⁵ Ob. citada

Por regla general, se respeta la capacidad económica, pues históricamente la legislación ha ido evolucionando de un “paga para reclamar” a un derecho a “reclamar sin condicionamientos”. No obstante, como ya lo manifestamos anteriormente, aún existen normas que constituyen un retroceso en esta evolución. Así pues, el doctor Armando Serrano Carrión¹⁰⁶, se refiere a reformas efectuadas por la Ley de Equidad Tributaria, en las que se exige un afianzamiento para impugnar actos determinativos:

A texto expreso, la ley condiciona el ejercicio de las acciones y recursos a una exigencia de carácter económico. El ejercicio del derecho de defensa de los administrados se encuentra supeditado, a que estos cuenten con los recursos económicos suficientes, para atender esta exigencia. Solamente aquellos administrados que cuenten con los recursos económicos necesarios para poder afianzar la obligación tributaria contenida en un acto determinativo, equivalente al 10% de la misma, son los únicos que podrían acceder a la tutela efectiva, prevista en las normas Constitucionales inicialmente mencionadas. El ejercicio de esta garantía constitucional está sometido a una condición de carácter económica, por tanto, no existe libre acceso a la justicia en materia tributaria. Existiría un acceso condicionado a la tutela efectiva, sometido a la capacidad económica del accionante.

Definitivamente, nuestro proceso contencioso tributario sufre del mismo problema existente en la mayoría de países, esto es, que en la práctica nunca se cumplen los plazos procesales debido al represamiento de

¹⁰⁶ SERRANO, Armando. Ley de Equidad Tributaria violenta garantías constitucionales
http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=category§ionid=4&id=38&Itemid=108

causas y a la lentitud de los procesos. Este problema no se soluciona con una simple reforma, sino que requiere de un cambio estructural en la parte orgánica de la función judicial, creación de más tribunales y personal judicial, lo que evidentemente representa también una considerable inversión de recursos. Para algunos, la oralidad podría una forma de acelerar los procesos, considerando además que esta condición ya se vuelve apremiante, cuando la misma Constitución dispone que los procesos sean orales.

Pese al mandato constitucional, los procesos que han cambiado su sustanciación a la oralidad, están los penales, los laborales, y los de alimentos, en los que si bien no se ha solucionado por completo el problema de la falta de celeridad, sí se han visto mejorados en este aspecto así como en el de inmediación.

Finalmente, es importante destacar con relación a la celeridad en los procesos, que como lo hemos visto en este trabajo, en Ecuador a diferencia de otros países, no es necesario agotar la vía administrativa para poder impugnar en la sede contencioso tributaria, por lo que, aunque los procesos no son lo deseablemente ágiles, por lo menos, de esta forma se asegura una justicia sin dilaciones administrativas.

RECOMENDACIONES

1. Sugerencias y reformas para el mejoramiento del Procedimiento Administrativo Tributario en el Ecuador.-

Si bien es cierto que nuestra legislación ha creado una serie de herramientas otorgadas a favor de los administrados para evitar un perjuicio o atenuar uno ya ocasionado frente a los actos emanados de la administración, no es menos cierto que determinados entes acreedores de los tributos se han escudado en disposiciones ambiguas o en el poder que les ha sido otorgado para cometer abusos en contra de los contribuyentes o sujetos pasivos de la obligación tributaria. Los mecanismos aludidos, previstos por nuestra legislación, han resultado ineficaces en determinadas situaciones para alcanzar el objetivo para el cual fueron creados.

Sin embargo, tenemos la firme convicción que ligeras modificaciones en nuestras disposiciones procedimentales pueden generar un gran cambio en la búsqueda por hacer posible un procedimiento administrativo tributario equilibrado en donde sean plenamente desarrollados sus dos enfoques: el primero, facilitar el cumplimiento de los derechos y obligaciones a cargo de los contribuyentes, y el segundo, facilitar las actuaciones emanadas de la administración para el cumplimiento de los fines de los tributos.

Uno de los procedimientos tributarios cuya forma de implementación en la práctica cuestionamos, es el procedimiento administrativo de ejecución denominado también acción coactiva. A nuestro criterio, ésta vulnera el derecho a la defensa de los administrados, toda vez que al habersele otorgado facultades excesivamente amplias a los organismos acreedores de los tributos, éstos muchas veces pueden llegar a extralimitarse en cuanto a sus capacidades y fungir como jueces y partes.

Vinculado con el derecho a la defensa, consideramos que al igual que en España, los contribuyentes deberían tener derecho a que en toda notificación se indique el recurso procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Para este efecto, consideramos de vital importancia, que se establezcan de manera clara, sencilla y popular los derechos del contribuyente en una normativa específica, como el Estatuto español; y que además se propaguen y difundan para crear conciencia en funcionarios y conocimiento en contribuyentes.

Otro de los aspectos que a nuestro juicio debería poseer un mejor tratamiento en nuestra legislación, es el relacionado con la absolución de consultas, que tal como lo ha manifestado Benalcázar Guerrón, constituye el medio a través del cual se garantiza la certeza en la aplicación de la ley tributaria, por constituir una vía para resolver casos dudosos y aproximar a la administración a las situaciones reales de los contribuyentes.

La falencia que a nuestro juicio posee este procedimiento, y aquí concordamos totalmente con Benalcázar Guerrón, se encuentra plasmada en la norma del Código Tributario que lo consagra. La referida disposición ha sido restrictiva al señalar que podrán consultar los *sujetos pasivos* que tengan interés propio y directo en la materia objeto de la consulta. Sin embargo, ¿qué hay respecto de aquellos que no teniendo la calidad de sujetos pasivos poseen un interés propio y directo sobre una materia determinada? Es decir, esta disposición restringe la posibilidad de consulta para otras personas. Por este motivo consideramos, que la norma aludida debería ser reformada de manera que abarque no sólo a los sujetos pasivos, sino a todos aquellos terceros que tuvieren interés propio y directo en un asunto tributario específico.

En nuestro país, muy poco se ha desarrollado la lesividad en materia tributaria, tal vez debido al divorcio que algunos consideran existente entre el Derecho Administrativo y el Tributario. En todo caso, se le podría dar mayor desarrollo a esta figura, ya sea creando la normativa específica en leyes tributarias, o en su defecto, creando una norma tributaria que se remita expresamente a las normas que en materia de lesividad existen ya en el ERJAFE.

Por otra parte, consideramos también que es necesario que se vuelva a instaurar el derogado recurso de reposición, que consistía en el medio por el cual el contribuyente podía impugnar un acto administrativo ante la

misma autoridad que lo dictó. Este valioso recurso se lo derogó con el argumento de que únicamente tenía fines dilatorios, sin embargo, lo cierto es que a través de este recurso y siempre y cuando la administración tomara conciencia de sus errores haciendo caso omiso a la falsa defensa de ilegales “intereses estatales”, se podía simplificar tiempo, dinero y esfuerzo, con los consecuentes beneficios no solo para el contribuyente sino inclusive para el Estado. Sobre este particular, son muy pertinentes los comentarios de Rafael Brigante¹⁰⁷, quien opina:

Ya hemos mencionado que, a largo plazo, la imposibilidad de discutir las resoluciones ante el mismo órgano que las ha expedido, puede ser contraproducente: si el acto está viciado, y el contribuyente solicita su revisión, o lo impugna judicialmente, tarde o temprano —al menos en teoría— logrará que el acto administrativo quede sin efecto, pero a esas alturas el costo para el Estado, en recursos y tiempo, ya ha sido mayor. Por el contrario, la impugnación maliciosa y dilatoria, encuentra su paliativo en el recargo que, por concepto de intereses, deberá sufragar el impugnante malicioso. Una reforma adecuada, más técnica, habría sido la de incluir una condena en costas para quienes abusen del procedimiento impugnatorio en sede administrativa, adicional a la que se genere como consecuencia de la mala fe o temeridad procesal.

Con relación al recurso de revisión, la jurisprudencia y la doctrina han sido mayoritarias al manifestar que en él no cabe el silencio administrativo, argumentando conforme se explica en el fallo que a continuación se

¹⁰⁷ BRIGANTE, Rafael; “La derogatoria del recurso de reposición en el procedimiento administrativo tributario” extraído del sitio web http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2003/16-tomo-2/16b_la_derogatoria_del_recurso_de.pdf en enero de 2011.

transcribe, que por tratarse de un recurso extraordinario y por el modo en que transcurren los plazos, no son aplicables los ciento veinte días para que opere el silencio administrativo y por ende, la aceptación tácita del recurso.

17-VII-2000 (Expediente No. 120-99, R.O. 160, 11-IX-2000) El inciso segundo dispone que el silencio administrativo será considerado como aceptación tácita. A fin de establecer si esta norma es aplicable a la revisión, es necesario analizar si se trata de un verdadero recurso y si es o no posible aplicar el mencionado plazo. Respecto de lo primero, se debe tener en cuenta que la revisión tiene una naturaleza peculiar y que en estricto sentido no opera como recurso propuesto, sino a instancia de los interesados o de oficio, quedando a criterio de la Administración competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriados. Respecto del plazo se debe atender a los artículos 140 y 143 del Código Tributario, disposiciones que ordenan la instrucción de un expediente sumario, previo informe del Departamento Jurídico, sumario que concluirá en treinta días, fenecido el cual deberá presentar nuevo informe el Departamento Jurídico en el plazo de ocho días, al final de los cuales, dentro de noventa días, la autoridad competente, confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado. Nótese que el informe previo al sumario no se encuentra sujeto a plazo. Igualmente cabe señalar que sumados los plazos indicados, éstos exceden de ciento veinte días. Las normas aludidas del artículo 21 de la Ley 05 no se refieren a los plazos del recurso de revisión en forma expresa, ni por la forma en que decurren los mismos, puede entenderse que se han modificado tácitamente. Del análisis consignado en este considerando se concluye que ya por tratarse de una instancia ante la autoridad competente, y no propiamente de un recurso, ya por lo extraordinario de la revisión, ya en fin por el modo como decurren los plazos, no le es aplicable el de ciento veinte días ni la aceptación tácita previstos en el artículo 21 de la Ley 05. Esta Sala ha sostenido el mismo criterio en los fallos de 2 de diciembre de 1998 (juicios 78-98),

de 31 de marzo de 1999 (juicio 91-98), y de 14 de junio del 2000 (juicio 156-98).

Sin embargo, para Alvaro Mejía¹⁰⁸, “en materia tributaria esa inaplicación es procedente únicamente en las etapas iniciales y de sustanciación del Recurso, a fin de que no exista presión en la administración por el riesgo de una eventual aceptación tácita”. Para el referido autor, adhiriéndose al criterio del Dr. Luis Toscano Soria, la figura del silencio administrativo es perfectamente aplicable de acuerdo a las siguientes condiciones:

Superadas estas etapas, es decir, una vez iniciado el proceso de Revisión y una vez recabados los elementos de juicio necesarios para emitir el pronunciamiento resolutivo, el Silencio Administrativo cobra vigencia a fin de garantizar los derechos del administrado. En efecto, el Artículo 147 del Código Orgánico Tributario dispone que una vez concluido el sumario, particular que es notificado mediante providencia a las partes, la autoridad administrativa correspondiente posee un plazo de noventa días para dictar la resolución motivada. Luego de este plazo, los efectos propios del Silencio Administrativo han de producirse.

Por lo expuesto, dentro de nuestras recomendaciones está también terminar con la discusión doctrinaria y judicial relacionada con el silencio administrativo y el recurso de revisión, a través de una norma expresa que clarifique la aplicabilidad de esta figura jurídica dentro de un recurso de

¹⁰⁸ MEJIA, Alvaro; “Naturaleza jurídica de los recursos administrativos en materia tributaria”, extraído del sitio web <http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/696/1/T758-MDE-Mej%C3%ADa-Naturaleza%20jur%C3%ADdica%20de%20los%20recursos%20administrativos.pdf> en enero de 2011.

revisión, el cual operará en caso de que la administración no dicte la resolución motivada en el plazo de noventa días que tiene para tal efecto.

Finalmente, la idea del Ombudsman Tributario, como existe en España, podría también ser un gran medio de defensa y difusión de los derechos del contribuyente, quien públicamente denuncie las injusticias que muchas veces los administrados no reclaman, por falta de dinero, de tiempo, de conocimiento o de confianza en las instituciones creadas.

Pese a que en España la figura del Ombudsman tributario funciona muy bien, no se puede decir lo mismo de México, en el que la figura existe pero solo en papel, puesto que el Ejecutivo no ha enviado la terna para su elección lo que de acuerdo a la articulista Leonor Flores¹⁰⁹, está generando conflictos. En todo caso, aunque sea en teoría, se encuentran determinadas sus funciones, que son principalmente las siguientes:

- 1. Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que presenten los causantes por los actos de las autoridades fiscales.**
- 2. Procurar la conciliación entre el particular y la autoridad cuando sea permitido.**
- 3. Dar un servicio gratuito a contribuyentes de menores recursos.**
- 4. Representar al particular ante la autoridad, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y, en su caso, ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

¹⁰⁹ FLORES, Leonor; "México, a la zaga en la defensa del contribuyente", Diario EL Economista, <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2010/01/20/mexico-zaga-defensa-contribuyente> extraído del sitio en enero de 2010.

5. Impulsar con las autoridades administrativas y fiscales de la Federación una actuación de respeto y equidad para con los ciudadanos.
6. Promover el estudio, la enseñanza y divulgación de las disposiciones jurídicas, administrativas y fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del particular.
7. Recibir de los contribuyentes las quejas, reclamaciones y sugerencias relacionadas con los trámites y procedimientos fiscales.
8. Recabar y analizar la información necesaria sobre quejas y reclamaciones interpuestas con el propósito de verificar la actuación de la autoridad fiscal y con el fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias.
9. Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas o de procedimiento pertinentes para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.
10. Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, cuando así lo solicite el Servicio de Administración Tributaria.

2. Recomendaciones para mejorar los procesos contencioso tributarios en el Ecuador.-

Entre las recomendaciones que hemos sugerido a lo largo de este trabajo podemos destacar la relativa a reformar la disposición de la Ley de Equidad Tributaria que exige un afianzamiento para impugnar los actos de determinación, pues como lo hemos analizado anteriormente, es atentatoria a la capacidad económica del contribuyente y constituye una involución a las reformas que históricamente se han realizado en el Ecuador desde el principio "solve et repete".

Otra recomendación a destacar sería la eventual aplicación de la oralidad en los procesos tributarios. Para TOSCANO¹¹⁰, es posible pensar en la adopción de la oralidad de los procesos tributarios a fin de que las partes puedan exhibir ante los jueces el sustento de sus afirmaciones bajo las reglas que se aplican a este sistema, por lo que asegura además que:

De aprobarse una ley que introduzca el sistema oral en los procesos tributarios, será probablemente necesario el aumento del número de tribunales, cuyo costo se compensaría con la agilidad en la solución de litigios y el beneficio que obtengan las partes litigantes, particularmente la Administración Tributaria con la pronta recaudación de las obligaciones determinadas con su gestión.

No todos piensan igual, tal es el caso del profesor de la Universidad Católica de Valparaíso, Rafael Martínez¹¹¹, quien se pronunció respecto de las reformas judiciales en lo tributario realizadas en Chile, en el sentido de que “la oralidad del proceso no fue considerada en el nuevo modelo de justicia tributaria y aduanera” por cuanto “difícilmente podía considerarse dicha opción en la ley, ya que la mayoría de los antecedentes que se presentan en los juicios de esta índole son documentos escritos. De hacer los juicios orales, serían muy lentos”.

¹¹⁰ Ob. citada

¹¹¹ Obtenido del artículo de prensa de Claudio Abarca dentro del sitio web de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile 2009
http://www.ucv.cl/p1_rector/antialone.html?page=http://www.ucv.cl/p4_extension/site/pags/20090618141246.html

El Art. 10 de la Ley Orgánica de la Procuraduría General del Estado, establece que los organismos y entidades del sector público tendrán el término de quince días para interponer el recurso de casación, que deberá ser concedido con efecto suspensivo, sin la obligación de rendir caución. Para TOSCANO, esta norma atenta al derecho constitucional de acceder a una justicia sin dilaciones, pues alega que "este artículo ha desnaturalizado la casación convirtiéndola en recurso de apelación o segunda instancia ordinaria, de aplicación cuasi obligatoria para el sector público, prolongando innecesariamente los juicios en muchos casos".

Por ello, propone la derogatoria del mencionado artículo, recomendación a la que nos adherimos, puesto que en base a esta disposición los abogados del Fisco, lo interponen de manera indiscriminada lo que evidentemente constituye una degeneración de la verdadera finalidad e intención del recurso, con el consiguiente perjuicio tanto a la contraparte que no puede ejecutar la sentencia como para la función judicial, cuya gestión se ve entorpecida por un sinnúmero de recursos infundados.

Finalmente, consideramos que el proceso contencioso tributario en el Ecuador se encuentra bastante bien regulado, no obstante siempre puede ser mejorado y debe ser revisado para que se adecue a los constantes cambios de la sociedad y el derecho.

Bibliografía

1. Autores Consultados.

- 1.1. ABARCA, Claudio; sitio web de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso. Chile 2009
http://www.ucv.cl/p1_rector/antialone.html?page=http://www.ucv.cl/p4_extension/site/pags/20090618141246.html
- 1.2. ADAME MARTÍNEZ, Francisco, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.3. BENALCÁZAR GUERRÓN, Juan Carlos, El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.4. BOCANEGRA SIERRA, Raúl, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.5. BRIGANTE, Rafael; "La derogatoria del recurso de reposición en el procedimiento administrativo tributario" extraído del sitio web http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2003/16-tomo-2/16b_la_derogatoria_del_recurso_de.pdf en enero de 2011.
- 1.6. CAMUS GRAHAM, Dante, Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, Ara Editores, Perú 2007.
- 1.7. CARRAZANA, Julio. Portal Aduanero de Venezuela. http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_17/justiciatributaria.htm Venezuela, 2005
- 1.8. CARDOZA ISAZA, Jorge, citado por Elizabeth Whittingham García en su obra Las Pruebas en el Proceso Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2005.
- 1.9. CASSAGNE, Juan Carlos, citado por César Gamba Valega en el Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios, Ara Editores, Perú 2007.

- 1.10. DE JUAN I CASADEVALL, Jordi, La Reforma del Procedimiento Tributario, artículo extraído del sitio web http://www.cincodias.com/articulo/opinion/reforma-procedimiento-tributario/20070924cdscdiopi_2/cdsopi/; el 18 de noviembre de 2009.
- 1.11. DROMI, Roberto, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.12. FLORES, Leonor; "México, a la zaga en la defensa del contribuyente", Diario EL Economista, <http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2010/01/20/mexico-zaga-defensa-contribuyente> extraído del sitio en enero de 2010.
- 1.13. FONROUGE, Giuliani, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.14. GALAN RUIZ, Javier. Fiscalidad y Justicia Tributaria en Castilla La Mancha. Obtenido del sitio web http://biblioteca2.uclm.es/biblioteca/Ceclm/ARTREVISTAS/Cem/CEM2_8_galan_ruiz.pdf noviembre, 2009
- 1.15. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y RAMON FERNANDEZ, Tomás. Curso de Derecho Administrativo, p. 665 y 439, Civitas, Madrid 1989
- 1.16. GARCÍA, Galo; sitio web oficial de la Revista Jurídica de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil www.revistajuridicaonline.com
- 1.17. GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina, Derecho Tributario, Ediciones Depalma, Buenos Aires 2000.
- 1.18. GORDILLO, Agustín, citado por Patricio Secaira Durango en su Curso Breve de Derecho Administrativo, Editorial Universitaria 2004, Quito-Ecuador.
- 1.19. KRUSE, Heinrich. Derecho Tributario. Parte General. Madrid, 1978, p. 168
- 1.20. MURILLO FIERRO, Fausto, El Sistema de Revisión de los Actos Tributarios en la Legislación Ecuatoriana, artículo extraído del sitio web:

ww.eurosociafiscal.org/.../20090717_110743_Ecuador_-
_Dr._Fausto_Murillo_Fierro_-_Presentacion,_Junio_2009.doc

- 1.21. OPPE, Juan Carlos. El Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria incluido dentro del Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. P.728. ARA Editores, Perú 2007
- 1.22. PATIÑO LEDESMA, Rodrigo, Sistema Tributario Ecuatoriano, Tomo I, 2003.
- 1.23. RODAS, Wilson Manolo; "La gestión de los tributos y las garantías del debido proceso en el Ecuador", 2006
- 1.24. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, artículo extraído del sitio web http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/100/art/art7.htm#N*; el 18 de noviembre de 2009.
- 1.25. SANZ DIAZ-PALACIOS, José Alberto; "El Derecho a no autoinculparse en materia tributaria: un problema a resolver", artículo extraído del sitio web http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2008_19.pdf el octubre de 2010.
- 1.26. SARMIENTO GARCÍA, Jorge, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.27. SERRANO, Armando. Ley de Equidad Tributaria violenta garantías constitucionales http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=category§ionid=4&id=38&Itemid=108
- 1.28. SIMONE LASSO, Carmen Amalia. La Casación Tributaria en el Ecuador: Análisis Jurisprudencial. Quito, 2009
- 1.29. TOSCANO SORIA, Luis, Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria, Pudeleco Editores S.A., Ecuador 2006.

- 1.30. TOSCANO, Luis. "Igualdad de las partes en el proceso tributario", Revista Novedades Jurídicas, Ediciones Legales; año VI, número 42, diciembre 2009.
- 1.31. TROYA JARAMILLO, José Vicente. El contencioso tributario en el Ecuador. Quito, 2001.
- 1.32. TROYA JARAMILLO, Vicente, citado por Juan Carlos Benalcázar Guerrón en El Acto Administrativo en Materia Tributaria, Ediciones Legales Corporación Myl, Quito 2006.
- 1.33.** ULLOA, Luis. Diario La Nación. Chile, 2006. Obtenido del sitio web http://www.lanacion.cl/prontus_noticias/site/artic/20060414/pags/20060414200757.html
- 1.34.** VELÁSQUEZ, Ernesto. La justicia administrativa en la reforma constitucional. Sitio web de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=253&Itemid=53
- 1.35. WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, Las Pruebas en el Proceso Tributario, Editorial Temis S.A., Bogotá-Colombia 2005.

2. Fallos de Jurisprudencia.

- 2.1. Resolución No. 79-2000, R.O. 680, 10-X-2002.
- 2.2. Expediente No. 86-93, R.O. 44, 11-X-96.
- 2.3. Resolución No. 292-2006, R.O. 349-S, 30-V-2008.
- 2.4. 51-99, R. O. 543, miércoles 27 de marzo del 2002
- 2.5. 95-2000, R. O. 601, jueves 20 de junio del 2002
- 2.6. 107-2002, R. O. 229, miércoles 10 de diciembre del 2003
- 2.7. 124-2001, R.O. 435, 5-X-2004
- 2.8. 21-VIII-2006 (Resolución No. 143-2006, R.O. 43, 16-III-2007)
- 2.9. Corte Constitucional de Colombia, sent. C-690 de 1996
- 2.10. 11-V-2007 (Resolución No. 339-2006, R.O. 342-S, 21-V-2008)
- 2.11. Fallo de Casación 153-2006, R.O. 47 de 21 de marzo de 2007
- 2.12. 17-VII-2000 (Expediente No. 120-99, R.O. 160, 11-IX-2000)