



UNIVERSIDAD CATÓLICA
DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

SISTEMA DE POSGRADO:

LEGISLACIÓN ADUANERA Y TRIBUTARIA

TEMA:

EL EFECTO JURÍDICO DEL SILENCIO ADMINISTRATIVO EN LA LEGISLACIÓN
TRIBUTARIA ECUATORIANA

TESINANTE:

CHRISTIAN BAQUERIZO PALADINES.

FECHA DE PRESENTACIÓN:

ABRIL 25 DEL 2013

ÍNDICE		Pág
Título I	Justificación	4
Sección I	El efecto Jurídico del silencio administrativo en la legislación tributaria ecuatoriana.	
Parágrafo I	Breve análisis del entorno jurídico	
Parágrafo II		10
Parágrafo III	Sobre el Derecho de Petición establecido en las Constituciones.	
Parágrafo IV	Diferencia entre Acto y Hecho Administrativo	
Parágrafo V	Administraciones Tributarias y la Administración Fiscal.	10
	Actuaciones de la administración tributaria	14
Sección III	Acciones administrativas de los administrados	16
		20
Parágrafo I	Aplicación y efectos del silencio administrativo en la administración tributaria	22
Parágrafo II	Plazos en que corresponde atendidas las acciones administrativas en materia tributaria	24
Parágrafo III	Consideraciones bajo las cuales se produce el silencio administrativo	24
Parágrafo IV	Evolución histórica del efecto jurídico del silencio administrativo en la legislación tributaria nacional	27
Parágrafo V	Condición para que opere el efecto jurídico asignado al silencio administrativo	30
Parágrafo VI		
Parágrafo VII	Límites a la aplicación del efecto de aceptación tácita al silencio administrativo	32
Parágrafo VIII		33
Parágrafo IX	Trascendencia procesal del silencio administrativo	35
	Acción jurisdiccional para la aplicación del efecto positivo del silencio administrativo	36
Sección IV	Efecto jurídico dual del silencio administrativo	38
	Derecho renunciabile	39
Sección V		
	Objetivos	39
	Bibliografía	40

Justificación:

Los Estados, están llamados a proporcionar a la colectividad una eficiente y ágil atención a los contribuyentes, que haga el aparato del Estado se maneje de forma eficiente y oportuna, en cumplimiento a los requerimientos que realicen los sujetos pasivos o contribuyente en atención de los servicios que tiene la obligación de atender.

Funcionarios públicos en la omisión de cumplir con la obligación de pronunciarse a los requerimientos y solicitudes de los contribuyentes y al no existir norma legal que sancione su incumplimiento no atendían las solicitudes de los contribuyentes dejándolos a estos en estado de indefensión tanto era así que no podían agotar la etapa administrativa ni judicial. Por muchos años la normativa tributaria protegió a una administración tributaria negligente en el cumplimiento de sus obligaciones, la falta de pronunciamiento perjudicaba y lesionaba al sujeto pasivo.

Tanto el legislativo como el ejecutivo con la finalidad de corregir esta consecuencia de las arbitrariedades de la Administración y no perjudicar al administrado, se incorporó en la legislación que todos los casos en los que la Administración Tributaria no cumpla en una contestación en los tiempos oportunos se incurra en silencio administrativo, y cuyo efecto jurídico sea el efecto jurídico sería de “negativa tácita” a las pretensiones de los administrados, con esto se agotaba la vía administrativa, y el administrado podría seguir con las acciones pertinentes ante los respectivos órganos judiciales para buscar un pronunciamiento mediante un fallo, y este no caída en estado de indefensión.

La introducción del silencio positivo fue paulatina y no quedó libre de increpaciones. La Disposición Final Primera de la Ley 51, publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993 estableció que en todos aquellos casos en que el Código Tributario

y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse. Cabe agregar que en ese mismo Registro Oficial se publicó la Ley de Modernización del Estado, en cuyo artículo 28 se introdujo el silencio positivo a la materia administrativa. Posteriormente, mediante el artículo 21 del Decreto Ley 05, publicado en el Registro Oficial 396 del 10 de marzo de 1994, se sustituyó el anterior artículo por el siguiente: A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración tendrá el plazo de 120 días para pronunciarse. Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso de las peticiones y reclamaciones que se presentaren a partir de la fecha indicada el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos. Ésta fue la norma que introdujo definitivamente al silencio administrativo positivo en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

En las normas hasta el año 1998 no se hacía alusión del deber de las autoridades de resolver en un plazo adecuado, como sí se lo incluyó en la Constitución de 1998, en la propia Constitución se impone aceptación tácita en varias situaciones lo que evidencia que en el orden diarios la Administración Pública tuvo que respetarse este principio.

La introducción del silencio administrativo en la legislación ecuatoriana y la aplicación de la aceptación tácita trajo muchas dudas, inquietudes y discrepancias, en cuanto al ámbito de su aplicación, alcance, efectos, para lo cual es importante analizar e incorporar un criterio legal jurídico sobre la evolución histórica y su actual alcance conforma a las normas tributarias que aplican en la actualidad.

Definición del problema:

Formulación del problema

Qué efecto jurídico tiene la aplicación del Silencio Administrativo en Materia Tributaria en Ecuador?

□ Objetivos generales.-

Realizar un análisis jurídico del efecto positivo del silencio administrativo.

□ Objetivos específicos.-

Establecer los casos en los que la norma tributaria admite la procedencia del silencio administrativo, como también las acciones legales tanto administrativas como jurisdiccionales que tienen los sujetos pasivos de la relación tributaria en caso de omisión o retraso en la atención de sus reclamaciones ante la Administración Tributaria.

Desarrollar un estudio que concluya definiendo el sustento jurídico y doctrinario del efecto positivo del silencio administrativo en la administración tributaria ecuatoriana.

Justificación.-

Es importante establecer la evolución del Silencio Administrativo en materia tributaria y su aplicabilidad en la actualidad en razón a los plazos para los pronunciamientos de la Administración Pública en relación a alguna petición, consulta o reclamo de los contribuyentes o administrados.

DELIMITACIÓN

Campo.-

Legal

Área.-

Tributaria

Aspecto.-

Jurídico

Tema.-

El efecto jurídico del silencio administrativo en la administración tributaria ecuatoriana.

Problema. -

Qué efecto jurídico tiene la Administración Tributaria Ecuatoriana en la aplicación del Silencio Administrativo.

Delimitación espacial.-

En Ecuador

Delimitación Temporal.-

A partir de la publicación de la Ley de Equidad Tributaria.

Metodología:

Incluirá un análisis histórico legal, jurisprudencial y doctrinario del efecto positivo del silencio administrativo en la Administración Tributaria, su evolución histórica en la Administración Tributaria en base a las diversas reformas legales.

1. Planteamiento

Una de las características principales de los estados modernos, es la eficiencia de los servicios que están llamados a proporcionar a la colectividad; eficiencia que se traduce en la atención, si no ágil al menos oportuna, a los requerimientos que plantean los administrados dirigidos a conseguir atención o servicios por parte del estado.

Nuestra legislación por muchos años protegió a una administración tributaria desprovista del afán de servicio a la colectividad, por lo que era común y resultaba impune que ciertos funcionarios públicos incurran en la omisión de cumplir con la obligación de pronunciarse ante los requerimientos de los administrados, inclusive en forma intencional, burlando el acatamiento de sus propias obligaciones, sin importar que ello provoque lesión del derecho de los administrados, quienes se veían impedidos de recurrir ante el órgano jurisdiccional, sin antes agotar la vía administrativa. Inicialmente para corregir esta consecuencia gravosa en nuestra legislación, se dispuso que en todos los casos en que la administración tributaria incurriera en silencio administrativo, el efecto jurídico sería de **“negativa tácita”** a las pretensiones de los administrados, con el que se consideraba agotada la vía administrativa, abriendo el camino a la acción pertinente ante el órgano jurisdiccional competente en búsqueda de un pronunciamiento expreso.

Con la introducción del silencio positivo fue paulatina y no quedó libre de increpaciones la disposición final primera de la Ley 51, publicada en el Registro Oficial No. 349 de 31 de diciembre de 1993 estableció que en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse. Cabe agregar que en ese mismo Registro Oficial se publicó la Ley de Modernización del Estado, en cuyo artículo 28 se introdujo el silencio positivo a la materia administrativa. Posteriormente, mediante el artículo 21 del Decreto Ley 05, publicado en el Registro Oficial 396 del 10 de marzo de 1994, se sustituyó el anterior artículo por el siguiente: A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás leyes Tributarias prevean o no plazos específicos

para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración tendrá el plazo de 120 días para pronunciarse. Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso de las peticiones y reclamaciones que se presentaren a partir de la fecha indicada el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos. Ésta fue la norma que introdujo definitivamente al silencio administrativo positivo en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

Sin embargo, en razón de los vacíos legales y las constantes modificaciones que se fueron introduciendo en el camino, la aplicación efectiva de la “**aceptación tácita**” ha traído consigo muchas discrepancias, en cuanto al ámbito, su alcance, efectos y procedibilidad lo que busca develar el presente ensayo.

2. Breve análisis del entorno jurídico

2.1. Sobre el Derecho de Petición establecido en las Constituciones.

En la época republicana, el término “*derecho de petición*” aparece en nuestra legislación con el Art.95 de la Constitución Política del año 1843, que expresaba: “*El derecho de petición será ejercido por uno o más individuos a su nombre; pero jamás tomando la voz del pueblo*”. Sin embargo, esta disposición revela el escaso interés de la norma constitucional en configurar y garantizar el derecho de los ciudadanos a requerir de la administración pública pronunciamientos expresos y oportuno a sus peticiones.

Treinta y cinco años después, se nota un avance significativo al “*derecho de petición*”, contenido en la Constitución de 1878, al consagrar que el ciudadano también tiene derecho a recibir una contestación a la petición que formule ante la administración: “*...La Nación garantiza a los ecuatorianos:...*”, “*...La libertad personal y en*

*consecuencia:...”, “...Todos tienen el derecho de petición ante cualquiera corporación o autoridad, y el de obtener la resolución respectiva...”*¹.

Es con la revolucionaria Constitución de 1945, que se incorpora un plazo máximo de treinta días para atender las peticiones a la administración pública, al expresarse: “*...El Estado Garantiza:..*”, “*...El derecho de petición.- El funcionario o autoridad que reciba alguna solicitud no puede dejarla sin la resolución correspondiente, que será dictada dentro del plazo máximo de treinta días, salvo los casos en que la ley determine plazos especiales.- Este derecho se puede ejercer individual o colectivamente, más nunca en nombre del pueblo...*”². Sin embargo, esta disposición tuvo una aplicación efímera, puesto que fue sustituida por otra que resultó retardataria, contenida en la Constitución del 31 de diciembre de 1946.

Con la Constitución de 1979 se trata de reincorporar el sentido y efecto de la norma constitucional de 1945, pero se elimina la determinación de un plazo constitucional, asignando su fijación a la Ley. “*...Toda persona goza de las siguientes garantías:...*”, “*...El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso a nombre del pueblo, y a recibir la atención o respuestas pertinentes y en el plazo adecuado, conforme a la ley...*”³.

Debemos resaltar que en la constitución de 1998, el derecho de petición, como norma constitucional no vario mucho ya que expresaba: “*...Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:...*”, “*...El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado...*”⁴.

¹ Art.17, Numeral 5to., subnumeral 5to. de la Constitución de 1878, del 6 de abril de 1878

² Art.141, Numeral 17o. de la Constitución de 1945, del 5 de marzo de 1945

³ Art.19, Numeral 9o. de la Constitución de 1979, de marzo 27 de 1979.

⁴ Art.23, #12, de la Constitución Política, publicada en el Registro Oficial No.1, de agosto 11 de 1998

En la Constitución del 2008 si existió una variación en razón a que no se excluye que los términos de se deberán recibir respuestas en el plazo adecuado. En el No 23 del Art.66 de nuestra actual Carta Magna 2008, se reconoce y garantizará a las personas “...*al derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo...*”⁵

El plazo para que la administración atienda las peticiones de los administrados se establece en la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada⁶, la que establece en su Art.28 una más efectiva tutela jurídica del estado al “**derecho de petición**” a favor de los ciudadanos, que permitió configurar definitivamente el fundamento, efecto y alcance del “**silencio administrativo**” en la administración pública, sobre la base de:

- a) Fijar en quince días, contados a partir de su presentación, el plazo máximo con el que cuenta un funcionario público competente para atender cualquier solicitud, pedido o reclamo, dejando la salvedad de que la ley fije otro plazo para ello;
- b) Prohibir la suspensión del trámite administrativo y la negativa de pronunciarse expresamente sobre las peticiones o reclamaciones presentadas por los administrados;
- c) Imponer la obligación de que la administración emita un pronunciamiento expreso a la petición, solicitud o reclamo, y en caso de omisión se entenderá que el funcionario público incurrió en silencio administrativo, cuyo efecto jurídico será positivo a favor del administrado, entendiéndose por tanto que la solicitud o

⁵ At.66, Numeral 23, de la Constitución de 2008, de Octubre 20 de 2008.

⁶ Ley No.50, publicada en el Registro Oficial No. 349, de diciembre 31 de 1993

pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta a favor del reclamante;

Adicionalmente, la norma legal comentada establece las sanciones para el funcionario público que haya incurrido en silencio administrativo y la acción que puede intentar el administrado, acciones que fueron ampliadas por la modificación introducida por el Decreto Ley No.690⁷.

Es importante anotar, que en el mismo Registro Oficial (No.349), en el que se publicó la anteriormente referida Ley No.50 de Modernización del Estado, consta la Ley No.51 Reformatoria de la Ley de Régimen Tributario Interno, que la *Primera de las Disposiciones Finales*, expresa: *“En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse.*

*Salvo que las pertinentes normas tributarias prevean expresamente otro efecto, el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recursos respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.”*⁸

Este aparente contrasentido entre la Ley No.50 y la Ley No.51 se explica si consideramos que el **“derecho de petición”** es una institución del derecho administrativo público, que es tomado por el derecho tributario para regular el ejercicio de las acciones con sede administrativa. De allí que tratándose de una misma institución se le otorga un trato diferenciado, que el legislador desde un inicio quiso establecer entre ellas, pues a partir del 1 de enero de 1994, el efecto jurídico del **“silencio administrativo”** fue de

⁷ Decreto Ley No.690, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.144 de agosto 18 de 2000

⁸ Ley No.51, publicada en el Registro Oficial No. 349, de diciembre 31 de 1993

“**aceptación tácita**” para la administración pública y se mantuvo el efecto jurídico de “**negación tácita**” para la administración tributaria. Esto es importante anotar, dado que con posterioridad la Ley No.05⁹ reformó la Ley No.51 equiparando el efecto de “**aceptación tácita**”, tanto para la administración pública como para la administración tributaria, con lo que queda en evidencia que la ley desde el inicio hizo esta distinción, que para el objeto de nuestro análisis, y como lo veremos más adelante, tiene relevancia.

2.1. Diferencia entre Acto y Hecho Administrativo.-

Las definiciones de acto administrativo varían según dónde se ponga el énfasis, ya sea en el órgano que lo dicta, en el contenido del mismo, o en su forma. Obviando las disputas se puede entender al acto administrativo como "toda declaración unilateral de voluntad realizada en el ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma inmediata". Este concepto de acto administrativo es sostenido, entre otros, por el jurista argentino Agustín Gordillo. También se puede entender como “Acto jurídico de voluntad, de juicio, de conocimiento o deseo dictado por la Administración Pública en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria”, definición esta defendida por el profesor español Eduardo García de Enterría, y construida sobre la definición del administrativista italiano Guido Zanobini. Así pues, es una manifestación del poder administrativo, cuya característica es que se adopta en vía de decisión singular, en contra del acto del legislador o de la Administración que sea de carácter general (ley o reglamento, respectivamente), caracterizado por ser una imposición unilateral, imperativa y con consecuencias jurídicas para el destinatario. Según ciertos juristas, como el peruano Christian Guzmán Napurí, el acto administrativo se distingue de otras actuaciones administrativas no solo por su carácter unilateral sino además por el hecho de generar efectos jurídicos específicos o particulares, sobre los administrados, lo cual lo diferencia claramente de otras actuaciones administrativas, como por ejemplo los reglamentos. Otras posturas, muy

⁹ Ley No.05, publicada en el Registro Oficial No.396, de marzo 20 de 1994

autorizadas (como la del jurista Antoño Abruña), definen al acto administrativo como una declaración que: provenga de una administración pública, produzca efectos jurídicos y se dicte en ejercicio de una potestad administrativa. Para ellos, podrán existir diferencias claras entre los reglamentos y los actos administrativos no normativos, sin embargo; no parece que esto sea suficiente para considerarlos como dos géneros distintos. Los reglamentos y los actos administrativos no normativos poseen los mismos elementos esenciales. Unos serán actos administrativos no normativos y los otros, actos administrativos normativos, pero ambos seguirán siendo actos administrativos. Se señala que el acto administrativo es una "declaración de voluntad" para descartar posibles actividades de la administración que no sean específicamente emanaciones de la voluntad estatal. Al decir que es "unilateral" se la diferencia de otras figuras que sí expresan la voluntad de la administración como son, por ejemplo, los contratos administrativos. Al ser en ejercicio de la "función administrativa", se descarta a las funciones judiciales y legislativas –cabría entrar en el análisis, llegado el caso, de las diferentes concepciones de función administrativa–. Y por último, si se dice que "produce efectos jurídicos individuales" para diferenciar el acto administrativo de otras actuaciones administrativas creadoras de situaciones jurídicas para el administrado, como los reglamentos.

Podemos concluir que el hecho administrativo es la acción de una actividad física de las instituciones de la administración, entendida como la acción del gobierno central, provincial y local encaminada en forma ordenada a la aplicación de las leyes y reglamentos, promoviendo el bien público en todas sus manifestaciones, en búsqueda de dar soluciones a las reclamaciones y/o peticiones que surgen de la ciudadanía. Estas acciones están clasificadas en hechos naturales y humanos. Hechos naturales es cuándo existe la destrucción por causas naturales de una cosa, o la muerte de una persona, es decir el acontecimiento se produjo según leyes de la naturaleza. Y, son hechos humanos cuándo existe un comportamiento o actividad material de una persona. Estos hechos efectuados tiene la relevancia jurídica que constituyen en la condición para que se

apliquen normas jurídicas generales preexistentes. Todos estos hechos administrativos son realizados para obtener un determinado resultado.

Y según los tratadistas el acto administrativo es cualquier manifestación de la actividad de la administración, es decir, es toda declaración unilateral y ejecutiva tendiente a crear, reconocer, modificar o extinguir una situación jurídica; al decir declaración comprendemos no solo la de voluntad sino también la del juicio y la de conocimiento. Como es un acto jurídico produce efectos directos e inmediatos, por lo tanto no están sujetos al dictado de un acto posterior. Además, por su procedencia emana de un funcionario administrativo; por su naturaleza se concreta en una declaración especial y por su alcance, afecta positiva o negativamente, a los derechos de las personas individuales o colectivas que se relacionan con la Administración Pública.

2.2. Administraciones Tributarias y la Administración Fiscal.

Aquello que para el **Código Fiscal**¹⁰ no le era de su interés, para el **Código Tributario**¹¹, que le sustituye, ha constituido un tema importante, que lo aborda con claridad reservando un título especial destinado a distinguir los tres tipos de administración tributaria que reconoce y a las que denomina:

a) Administración Tributaria Central¹².- Cuya dirección corresponde, en el ámbito nacional, al Presidente de la República, quien la ejerce a través del Servicio de Rentas Internas y de la Administración Tributaria en general.

¹⁰ Decreto Ley de Emergencia No.29, publicado en el Registro Oficial No.203 de septiembre 1 de 1967

¹¹ Decreto Supremo No.1016-A, publicado en el Registro Oficial No.58 de diciembre 23 de 1975

¹² Art.63 del Código Tributario

b) Administración Tributaria Seccional¹³.- Cuya dirección le corresponde al Prefecto Provincial y al Alcalde o Presidente de Consejo, quienes la ejercerán a través de las dependencias, direcciones u órganos administrativos que la Ley determine; y,

c) Administración Tributaria de Excepción¹⁴.- Cuya dirección le corresponde a los órganos de la entidad pública que por disposición de la ley le conceda la gestión tributaria.

Esta diferenciación entre las administraciones tributarias la consideramos necesaria para establecer el ámbito de aplicación que impone el término “**administración fiscal**”, contenido en la *Primera de las Disposiciones Finales* de la Ley No.51. Hubiera sido provechos, para una correcta interpretación de la cita disposición, que el legislador no hubiera utilizado un término que se presta a confusión en cuanto a identificar si se refiere única y exclusivamente a la “**administración tributaria central**” o es un término que también compromete a las denominadas “*administración tributaria seccional*” y “*administración tributaria de excepción*”.

En cuanto al conflicto que origina la inclusión del término “*administración fiscal*”, la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, ha interpretado: “*...La expresión ‘administración fiscal’ no se refiere ni puede referirse únicamente a la Administración Tributaria central referida en el artículo 63 del Código Tributario, sino que comprende también a las administraciones tributarias seccional y de excepción contempladas en los artículos 64 y 65 del propio código. Ello se infiere además, de la expresión ‘demás Leyes Tributarias’ que obra en el texto transcrito. De otro lado, de la historia misma de la reforma que plasmó en silencio positivo lo que antes era negativo se desprende que la intención del legislador fue dar cabal cumplimiento al derecho constitucional de petición, lo que no se conseguiría si con una interpretación literalista se aceptaría el*

¹³ Art.64 del Código Tributario

¹⁴ Art.65 del Código Tributario

silencio administrativo positivo para unas administraciones tributarias y no para otras. Así lo ha entendido y resuelto esta Sala en la sentencia de 24 de junio de 1998, caso 31-96...»¹⁵.

Es pertinente anotar que hay otros, quienes más osados, han sostenido que el término **“administración fiscal”** no tiene implicancias tributarias. Este criterio ha sido desestimado en fallos reiterados de casación, emitidos por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, que se ha pronunciado respecto a la alegada diferencia entre los términos *“administración fiscal”* y *“administración tributaria”*, en los siguientes términos: *“...El Procurador Fiscal arguye que el artículo 21 de la Ley 05 se refiere a la Administración Fiscal y no a la Administración Tributaria; que la primera es diferente de la segunda. Es verdad que en el texto del artículo 21 se incurre en esa imperfección, pero no es menos cierto que del texto global de esta norma, en la que se alude al 'Código Tributario y demás leyes tributarias', se concluye que la situación descrita se refiere a los reclamos y recursos que presenten los administrados en el fuero fiscal tributario. Si se admitiese la alegación de que la regulación concierne a la administración fiscal y no a la tributaria, sería de concluir que esta última, de no atender las reclamaciones en noventa días, de acuerdo al artículo 125 del Código Tributario, habría incurrido en silencio administrativo, favorable al reclamante, al tenor del artículo 28 de la Ley de Modernización. En suma, en todo caso, no habiéndose pronunciado oportunamente la administración, se ha producido en favor del reclamante el efecto indicado...”¹⁶.*

Sobre la trascendencia de los fallos de casación, hay que advertir que de conformidad con el segundo inciso del Art.19 de la Codificación de la Ley de Casación¹⁷, la *“...triple reiteración de un fallo de casación constituye precedente jurisprudencial obligatorio y*

¹⁵ Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - Resolución No.66-2001, publicada en el Registro Oficial No.637, de agosto 9 de 2002

¹⁶ Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - Expediente No.19-97, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.48, de octubre 16 de 1998

¹⁷ Ley No.2004-01, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.299, de marzo 24 de 2004

vinculante para la interpretación y aplicación de las leyes, excepto para la propia Corte Suprema.”, por lo que no habría mucho que alegar al respecto.

Sin embargo de lo indicado, bajo el prisma de la investigación jurídica, quienes sustentamos que el término “**administración fiscal**” solo involucra a la “**administración tributaria central**”, encontramos los fundamentos de nuestro criterio en base a los siguientes planteamientos:

- i) Conforme nuestra legislación el término “**administración fiscal**” se ha encontrado vinculado estrechamente al impuesto a la renta que, en lo general se encuentran sometidas al imperio y ámbito de aplicación del Código Tributario y en especial a la **Ley de Régimen Tributario Interno**¹⁸, esta última que resulta ser la normativa clásica de tributos fiscales controlados por la administración tributaria central;
- ii) Siendo el “*silencio administrativo*” en una institución propia del derecho administrativo público, debe entenderse que el efecto de “*aceptación tácita*” de que trata la Ley No.50 de Modernización del Estado, solo aplica en caso de que la “**administración pública**” no conteste en el plazo de 15 días las solicitudes, peticiones y reclamos de los administrados. En cambio, para efectos tributarios, la Ley No.51 Reformatoria de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el mismo Registro Oficial en el que aparece la Ley No.50, imponía inicialmente el efecto de “**negativa tácita**” en caso de que la “**administración fiscal**” no atienda las peticiones, reclamos o recursos administrativos tributarios, en el plazo de 90 días contados a partir de su presentación. Nótese que esta última norma, por su carácter especial tributario, prevalece sobre la primera en la que no se utiliza el término “**administración fiscal**”;

¹⁸ Ley No.56, publicada en el Registro Oficial No.341, de diciembre 22 de 1989

- iii) Que de conformidad con el Art.12 del Código Tributario, las leyes habrán de interpretarse con arreglo a los métodos admitidos en Derecho, y dada la supremacía de la Ley tributaria de que trata el Art.2 del mismo Código, es sano interpretar que la Ley No.50 contiene normas aplicables a la administración pública general, mientras que la Ley No.51 compromete en forma especial a la administración tributaria, por lo que debe respetarse el ámbito de aplicación de cada una de ellas;
- iv) La Ley No.50 en su Art.66 que trata sobre las derogatorias y reformas, dispone que se entenderán modificadas las disposiciones del Código Tributario y de otras leyes en cuanto se opusieren a ella. Esto significó que no sea derogado el Art.102 del Código Tributario que se refiere al efecto de **“negativa tácita”** de la pretensión del administrado en caso de que la administración tributaria no atienda los reclamos y el hoy derogado recurso de reposición, dentro de los plazos correspondientes, pues el referido artículo coincidía con el mismo efecto negativo que inicialmente contemplaba la Ley No.51.

No obstante constituir un tema controvertido, conforme a lo dispuesto en la Ley de Casación (codificada), estos argumentos no tienen mayor incidencia procesal frente a los fallos reiterados sobre la acepción especial que se le da al término **“administración fiscal”**, de la que, aunque no compartamos, los administrados debemos someternos.

2.3. Actuaciones de la administración tributaria

De conformidad con el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva - ERJAFE, la administración pública central *“...manifiestan su voluntad jurídica de derecho público a través de actos administrativos, actos de simple administración, hechos administrativos, contratos administrativos y reglamentos...”*¹⁹. Aquello que para efecto de nuestro estudio nos interesa es el **“acto administrativo”**, que se encuentra definido en

¹⁹ Art.64 del Decreto Ejecutivo No.2428, publicado en el Registro Oficial No.536, de marzo 18 de 2002

el ERJAFE como: “...*toda declaración unilateral efectuada en ejercicio de la función administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma directa*”²⁰.

Doctrinariamente, el Acto administrativo público es “...*una manifestación unilateral y externa de la voluntad, que expresa una decisión de una autoridad competente, en ejercicio de la potestad pública*...”²¹.

Ahora, estos “**actos administrativos**”, de conformidad con la Ley Tributaria “...*se expedirán por escrito*...”²², y cuando contengan decisiones en las cuales se resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la Ley, se los denomina “**resoluciones administrativas**”, en cuyo caso deben encontrarse “...*debidamente motivados, con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho*...”; ser expedidas “...*en el tiempo que correspondan*...”²³; y, notificadas al proponente de la solicitud, reclamo, recurso o consulta “...*en el tiempo y con las formalidades establecidas en la Ley*...”²⁴.

El Código Tributario da importancia especial al hecho de que los actos por los cuales se atiende una solicitud, reclamo, recurso o consulta deban ser expesos, por ello es reiterativo al expresar: “...*Las Resoluciones serán motivadas en la forma que se establece en el artículo 81, con cita de la documentación y actuaciones que las fundamentan y de las disposiciones legales aplicadas. Decidirán todas las cuestiones planteadas por los interesados y aquellas otras derivadas del expediente o de los expedientes acumulados*...”²⁵

²⁰ Art.65 del Decreto Ejecutivo No.2428, publicado en el Registro Oficial No.536, de marzo 18 de 2002

²¹ Miguel Acosta Romero, citado por José Bartra Caero: Procedimiento Administrativo, Haullaga, Lima 1997

²² Art.81 del Código Tributario

²³ Art.101, #5 del Código Tributario

²⁴ Art.101, #6 del Código Tributario

²⁵ Art.126 del Código Tributario

Pero el ejercicio de esta facultad resolutoria es obligatoria por parte de la administración tributaria, que no se puede oponer a emitir una “*...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...*”²⁶.

Adicional a las características enunciadas anteriormente, la administración tributaria debe

“*...Ejercer sus potestades con arreglo a las disposiciones...*”²⁷ y las normas tributarias aplicables, lo que supone que la resolución administrativa debe ser emitida por la autoridad competente y previo un trámite que se sujete a los procedimientos y formalidades establecidas por la Ley, caso contrario el acto administrativo es inválido de conformidad con lo dispuesto en el Art.132 del Código Tributario. En cuanto a la competencia es preciso anotar que, “*...Cuando el órgano administrativo ante quien se presente una consulta, petición, reclamo o recurso se considere incompetente para resolverlo, así lo declarará dentro de tres días y en un plazo igual lo enviará ante la autoridad que lo fuere, siempre que forme parte de la misma Administración Tributaria...*”. En cambio, “*...si el órgano competente corresponde a otra Administración Tributaria, el que hubiere recibido la solicitud la devolverá al interesado dentro de igual plazo, juntamente con la providencia que dictará para el efecto...*”²⁸.

2.4. Acciones administrativas de los administrados

Las leyes tributarias norman, en cada caso, las ocasiones, formalidades, procedimientos y efectos de los requerimientos que en encuentran facultados a realizar los sujetos pasivos

²⁶ Art.69, #1 del Código Tributario

²⁷ Art.101, #1 del Código Tributario

²⁸ Art.78 del Código Tributario

de la relación jurídico tributaria y en casos particulares, los terceros interesados o afectados, en procura de obtener un pronunciamiento expreso y motivado por parte de la administrativa tributaria.

Las leyes tributarias señalan las acciones administrativas que los administrados pueden intentar, por lo que es importante distinguirlas:

Solicitud.- En ocasiones también denominada “*pedido*”, “*petición*” o “*petitorio*”, es un requerimiento escrito y de trámite reglado que se realiza a la administración tributaria, para que autorice, dentro del ámbito de su competencia y en forma expresa, el ejercicio de un derecho o la realización un acto o un hecho para configurar la hipótesis para el goce de un derecho.

Reclamo.- Es la impugnación con sede administrativa, formulada por escrito y de trámite reglado por el Art.110 y siguientes del Código Tributario, que el contribuyente, responsable o un tercero que se creyere afectado, en todo o en parte, propone contra un acto determinativo de obligación tributaria, o en procura de la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso.

Recurso.- Es un recurso administrativo, formulada por escrito y de trámite reglado por el Art.139 y siguientes del Código Tributario, que el contribuyente, responsable o un tercero que se creyere afectado, en todo o en parte, propone contra actos en firme o resoluciones ejecutoriadas.

Consulta.- Es un requerimiento con sede administrativa, formulado por escrito y de trámite reglado por el Art.128 y siguientes del Código Tributario, que se realiza a la administración tributaria para que la autoridad competente del órgano administrativo público, haga conocer al proponente su criterio sobre el régimen jurídico aplicable a

determinadas situaciones concretas o el que corresponda aplicar en actividades económicas por iniciarse.

Como es lógico suponer, estas acciones administrativa no pueden ser propuesta en forma simultánea sobre un mismo caso. En el caso del pago en exceso de impuesto a la renta, por ejemplo, el contribuyente puede presentar una solicitud tendente a que se le restituya lo pagado en exceso. Ante una negativa de la administración de devolver lo pagado en exceso, el contribuyente puede plantear un reclamo administrativo y contra la resolución que emita la administración tributaria, en caso de encontrarse incurso en algunas de las causales, se puede intentar un recurso de revisión.

Por otra parte, la diferenciación entre las pretensiones administrativas, como lo veremos más adelante, tienen un efecto muy importante al momento de establecer la consecuencia jurídica que produce su desatención, por lo que es importante distinguirlos:

3. Aplicación y efectos del silencio administrativo en la administración tributaria

3.1. Plazos en que corresponde atendidas las acciones administrativas en materia tributaria

3.1.1. Desde la vigencia del Código Tributario hasta el 31 de diciembre de 1993, fecha en que se publica la Ley No.51, la administración tributaria se encontraba obligada a contestar expresamente las solicitudes, reclamos y recursos en los siguientes plazos:

- ❑ Las Consultas en un plazo de 30 días²⁹ contados a partir de su formulación;
- ❑ Las Solicitudes en un plazo fijado según cada especie y en otros casos en plazos indeterminados;
- ❑ Los reclamos, en el plazo de 90 días³⁰ contados a partir de su presentación;

²⁹ Art.130 del Código Tributario

- Los recursos de reposición (vigentes hasta 30 de abril de 1999) en el plazo de 30 días contados a partir de la fecha de presentación del dictamen jurídico o de la declaratoria de rebeldía de quien debía informar³¹; y,
- Los recursos de revisión en el plazo de 90 días³² contados a partir de la conclusión del sumario.

3.1.2. A partir del 1 de enero de 1994 hasta el 31 de diciembre de 1994, tuvo vigencia la Ley No.51, que sobre los plazos para la atención a los administrados, dispuso en la Primera de sus Disposiciones Finales: *“...En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse...”*.

Por la aplicación de la disposición citada, quedaron confirmados los plazos fijados por el Código Tributario para atender los reclamos y los recursos, mas en el caso de las solicitudes cuyo trámite reglado no indicaba el plazo para contestar, la administración tributaria contaba con el plazo de 90 días, contados a partir de la fecha de su presentación, para contestarlos, a no ser que el Código Tributario fije otro plazo, mayor o menor. En cuanto a las consultas por la exclusión que hace la citada disposición se entiende que el plazo fijado por el Código Tributario se mantiene.

3.1.3. A partir del 1 de enero de 1995, entra en vigencia la Ley No.05 que en su Art.21 sustituye la Primera de las Disposiciones Finales de la Ley No.51. El primer inciso de la Ley No.05 modifica los plazos de la siguiente manera: *“...A partir del 1º. De enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás leyes tributarias*

³⁰ Art.125 del Código Tributario

³¹ Art.136 del Código Tributario, derogado por Ley No.99-24, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.181 de abril 30 de 1999

³² Art.143 del Código Tributario

prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 120 días hábiles para pronunciarse...”.

Por la aplicación de la disposición citada, los plazos máximos con que cuenta la administración tributaria para atender las peticiones, reclamaciones o recursos, fueron modificados a 120 días hábiles, contados a partir de su presentación, sea que el Código Tributario y demás leyes tributarias “...*prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos...*”.

3.1.4. A partir del 1 de mayo de 1999, con la publicación de la Ley No.99-24³³, se suprime del Art.21 de la Ley No.05, la frase “**o atender peticiones**”, por lo que considerando que la Ley No.51 se encontraba derogada a esa fecha, corresponde someterse a las disposiciones del Código Tributario que en tratándose de atención de peticiones de carácter tributario, que en algunos casos fija un plazo y en otros no.

3.1.5. A partir del 15 de mayo del 2001, con la publicación de la Ley No.2001-41³⁴, se suprime del Art.21 de la Ley No.05, la frase “**o recursos**”, por lo que considerando que la Ley No.51 se encontraba derogada a esa fecha, corresponde someterse a las disposiciones del Código Tributario que en tratándose de atención de recursos de carácter tributario, fija el plazo en 90 días contados a partir de la conclusión del sumario.

3.1.6. Es importante indicar que en la Codificación del Código Tributario del año 2005 se consideró en el Art.132 como plazo de 120 días hábiles para resolver las resoluciones, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa, además en esta disposición exceptuaba de este aplicación al exceptuó el Art. 129 del Código Tributario

³³ Ley No.99-24, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.181, de abril 30 de 1999

³⁴ Ley No.2001-41, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.325, de mayo 14 del 2001

que se debía contar al día hábil siguiente al vencimiento del término de prueba del reclamo administrativo.

Al existir este error en la Codificación del Código Tributario del 2005 y al estar en vigencia la Ley 51 los plazos máximos para que se seguían contado para que la Administración Tributaria para atender las peticiones, reclamaciones o recursos, eran de 120 días hábiles, contados a partir de su presentación.

Con la promulgación de la Ley de Equidad Tributaria se derogó la Ley 51, dejando sin efecto dicha disposición y al mantenerse el error establecido en la Codificación del Código Tributario, esto nos deja con la disyuntiva de interpretar que para que opere el Silencio Administrativo, en reclamos deberán transcurrir 120 días hábiles al vencimiento del término de prueba del reclamo administrativo

3.2. Consideraciones bajo las cuales se produce el silencio administrativo

3.2.1. El silencio administrativo sólo opera cuando la materia de la desatención recae en peticiones, reclamos o recursos.- En primer término, dejemos en claro que tanto en la normativa anterior como la actual, los efectos jurídicos que se derivan del “**silencio administrativo**”, aplican para el caso de que la administración desatienda peticiones, reclamaciones o recursos tributarios, excluyendo a las consultas tributarias de la descripción de las acciones administrativas antes referidas. Por tanto, si bien la administración puede de hecho incurrir en falta de atención a una consulta tributaria, esto no produce ningún efecto jurídico positivo o negativo, lo que resulta tremendamente perjudicial para el contribuyente.

3.2.2. El silencio administrativo opera bajo el supuesto de que la administración no conteste dentro de un plazo.- Generalmente se relaciona al “**silencio administrativo**” con la omisión de la administración tributaria de contestar, pronunciarse o atender

oportunamente una petición, reclamación o recurso planteado por el administrado, como sería el caso de que un contribuyente presente un reclamo de pago indebido y la administración no lo conteste dentro de los siguientes 120 días hábiles.

3.2.3. El silencio administrativo opera también en caso de la administración emita resoluciones oscuras.- El Código Tributario admite la posibilidad de que también se produzca “**silencio administrativo**” por una acción de la administración, siempre que esta acción se traduzca en un acto administrativo confuso o contrario al ordenamiento jurídico que lo regula, como sería el caso de la resolución oscura o suscrita por funcionario manifiestamente incompetente, que sin embargo de constituir una contestación o pronunciamiento oportuno en el tiempo, para los efectos jurídicos se estima que la administración incurrió en silencio administrativo. En el supuesto planteado, son las características del acto administrativo las que afectan su eficiencia y validez, por lo que no es suficiente que la administración conteste los requerimientos en tiempo oportuno, lo es también es la resolución con la que se conteste sea expresa, motivada y fundamentada de acuerdo con lo expresado por el Art.81 del Código Tributario.

3.2.4. El tiempo para contestar las solicitudes, reclamaciones y recursos se cuentan los días hábiles hasta la fecha de notificación de la resolución respectiva.- Todo acto de la administración debe ser notificado a los interesados, caso contrario se ocasionaría la indefensión del administrado y en consecuencia, todos los actos que se ejecuten con posterioridad a esta omisión, se encontraría afectados por nulidad absoluta. Para efecto del cálculo de los días con los que cuenta la administración para contestar las solicitudes, reclamos y recursos, debe considerarse dos cuestiones trascendentales:

- En materia tributaria los “*...plazos o términos establecidos en días se entenderán siempre referidos a días hábiles...*”³⁵; y,
- Todo “*...acto administrativo relacionado con la determinación de obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las Administraciones respectivas, se notifican a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones...*”³⁶. Por tanto el plazo con el que cuenta la administración tributaria para dar contestación a una solicitud, petición o reclamo, se contará hasta el día de la notificación respectiva, pues la misma norma indica que el “*...acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación...*”.

3.3. Evolución histórica del efecto jurídico del silencio administrativo en la legislación tributaria nacional

Históricamente, cuando la administración incurría en “**silencio administrativo**”, el Código Tributario le asignaba el efecto jurídico de “**denegación tácita**”³⁷ o de “**denegación presunta**”³⁸, disposiciones que no han sido derogadas en forma expresa y por el contrario se encuentran en actual vigencia, apenas modificadas en marzo de 1994 mediante el Decreto Ley No.04³⁹, que incorporó al inicio de sus textos originales la frase “**...Salvo lo que dispongan leyes especiales...**”.

Cuando se publica la Ley No.51 Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno, se coincide con el efecto negativo al silencio administrativo que traía el Código Tributario, insistencia que era necesaria realizar a efecto de que no se interprete que el efecto positivo que traía la Ley No.50 de Modernización del Estado aplicaba también en materia

³⁵ Art.11, #2 del Código Tributario

³⁶ Art.85 del Código Tributario

³⁷ Art.102 del Código Tributario

³⁸ Art.103 del Código Tributario

³⁹ Decreto Ley No.04, publicada en el Registro Oficial No396, de marzo 10, 1994

tributaria. La referida Ley No.51 expresa en la Primera de las Disposiciones Finales que ***“...el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recursos respectivos, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda...”***.

Con posterioridad, la Ley No.51 fue modificada por el Art.21 del Decreto Ley No.05 que estableció, con aplicación a partir del 1 de enero de 1995, que el silencio administrativo en materia tributaria pasaba a tener un efecto jurídico de aceptación tácita, obviamente bajo tres consideraciones que del texto de la indicada reforma se deducen:

- ❑ La norma fue dirigida a la **“administración fiscal”**, la **“Administración Central”**, la **“Administración Seccional”** y la **“Administración de Excepción”**.
- ❑ Se aplica en los casos en que el “silencio administrativo” se produce por no contestar oportunamente las peticiones, reclamaciones o recurso administrativo, excluyendo de esta garantía de eficiencia del derecho de petición a las consultas administrativas tributarias; y,
- ❑ Califica como silencio administrativo la desatención en la que incurre la administración al no pronunciarse dentro de un plazo de hasta 120 días hábiles contados desde la fecha de presentación de la petición, reclamo o recursos administrativo.

Como lo comentamos anteriormente, la Ley 99-24 (R.O No.S-181 de abril 30, 1999), introduce una reforma al Decreto Ley No.05, por la cual se suprime la frase **"o atender peticiones"**; y, finalmente, por disposición de la Ley No.2001-41 (R.O. No.S-325, de mayo 14, 2001), se efectúa otra reforma, esta vez para eliminar del Art.21 del Decreto Ley No.05, las palabras: **"o recursos"**.

En virtud de las reformas sucesivas que se han producido al texto original de la Ley No.51, en la actualidad, el efecto de la “aceptación tácita” en la administración tributaria sólo opera para las reclamaciones administrativa, que no son atendidos dentro de los siguientes 120 días hábiles contados a partir de la fecha de su presentación.

En razón de que las peticiones y los recursos fueron excluidos del efecto jurídico de la “**aceptación tácita**”, el plazo con el que cuenta la administración tributaria para resolverlos, ya no será de 120 días, sino aquel que expresamente señale la norma; y, en caso de que la administración incurra en silencio administrativo, se entenderá tácitamente negada la petición o el recurso.

3.4. Condición para que opere el efecto jurídico asignado al silencio administrativo

Producido el silencio administrativo, en los términos que establece la Ley, se verifica de puro derecho el efecto jurídico asignado por la Ley, sin requerir de pronunciamiento expreso, por lo que su eficiencia no se encuentra sometida a condición alguna.

En cuanto a la condición a la que se encuentra sujeto la configuración del silencio administrativo, resulta categórico el fallo de casación emitido por la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, que establece con claridad: “...**CUARTO.- Las leyes 51 (R.O. 349 de 31 de diciembre de 1993) y 05 (R.O. 396 de 10 de marzo de 1994) consagran de modo inequívoco y mandatorio que producido el silencio administrativo se considerarán aceptados tácitamente las reclamaciones y recursos propuestos por los administrados. Tales normas no contemplan condicionamiento alguno, tanto más que se prevé que los funcionarios que ocasionan el silencio serán removidos de sus cargos, sin perjuicio de las acciones que se incoe en contra de ellos. Ante el silencio positivo no cabe efectuar control de legalidad en los términos del Art. 288 del Código Tributario....**”⁴⁰.

⁴⁰ Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - expediente No.129-99, publicado en el Registro Oficial No.600, de junio 19 de 2002

Este fallo se fundamenta en que el silencio administrativo es un hecho y no un acto administrativo, por tanto opera sin requerir pronunciamiento expreso. Basta con que la administración tributaria haya incurrido en silencio administrativo por no contestar una reclamación en el plazo de 120 días hábiles, contados desde la fecha de su presentación, para que se entienda que la administración tributaria lo ha aceptado.

Por tanto, si cumplido el plazo para contestar un reclamo, la administración tributaria no se ha pronunciado en forma expresa, motivada y fundamentada, se configura la hipótesis necesaria para que se produzca la aceptación tácita, conforme lo expresado en el Decreto-Ley No.05, con las reformas de la Ley No.99-24 y Ley No.2001-41, las mismas que no establecen otras condiciones que las anotadas.

3.5. Límites a la aplicación del efecto de aceptación tácita al silencio administrativo

No obstante la amplitud del alcance de la aceptación tácita consagrada en la Ley No.5, y de los fallos de Corte Suprema en el sentido de que su aplicación es incondicional, del análisis de este tema se pueden deducir la existencia de varios límites a su aplicación, como serían las siguientes:

- La aceptación tácita sólo aplica en el caso de reclamaciones desatendidos, mas no en tratándose de peticiones, recursos y consultas;
- Debe formularse ante el órgano competente⁴¹;
- El administrado debe presentar las pruebas que fundamenten y justifiquen el derecho a su pretensión⁴².

⁴¹ Art.110 del Código Tributario

⁴² Último inciso del Art.114 del Código Tributario

- La reclamación debe cumplir con los requisitos de formalidad que el Código Tributario⁴³ establece, siempre que la omisión se mantenga luego de que la administración tributaria haya requerido al administrado que complete o aclare su reclamo⁴⁴;
- El objeto del reclamo debe consistir en la impugnación con sede administrativa de un acto determinativo de obligación tributaria⁴⁵ o con ocasión de un pago indebido⁴⁶ o pago en exceso⁴⁷.

Adicionalmente a los puntos anotados, Gustavo Penacos considera que **“...La ley no puede amparar con una prerrogativa de ‘derecho a favor de un particular’, cuando los hechos que dieron lugar al silencio administrativo ocurrieron por medios evidentemente ilegales”**⁴⁸. Este criterio lo fundamenta en disposiciones que sobre el tema tratan en forma taxativa el Código Contencioso Administrativo en Colombia.

Por lo indicado, la sola omisión en la que incurra la Administración Tributaria para contestar una reclamación, no es suficiente para que la consecuencia sea de aceptación tácita.

3.6. Trascendencia procesal del silencio administrativo

En sustento de lo indicado y conforme lo habíamos analizado anteriormente, la administración tributaria se encuentra obligada a atender o contesta las peticiones, reclamos

⁴³ Art.114 del Código Tributario

⁴⁴ Art.115 del Código Tributario

⁴⁵ Art.110 del Código Tributario

⁴⁶ Art.325 del Código Tributario

⁴⁷ Art.327-A del Código Tributario

⁴⁸ Gustavo Penacos, “El Silencio Administrativo”, pág. 54, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Santafé de Bogotá D.C. Colombia

y recursos a través de actos administrativos denominados “**resoluciones**”, que deben ser emitidas en forma expresa, debidamente motivada y conteniendo una relación clara de los fundamentos legales. La inobservancia de estos requisitos sustanciales descritos por la Ley para la validez y eficiencia de una resolución, acarrea que se presuma la intención de que la administración es la de negar la pretensión contenida en la solicitud o recurso; y, si se trata de una reclamación, se “**presume**” que la pretensión ha sido aceptada.

Producido el silencio, el efecto jurídico de negación tácita o de aceptación tácita surge **ipso iure**⁴⁹ y no requiere de un pronunciamiento expreso, pues no se trata de un acto administrativo sino de un efecto jurídico establecido por la norma legal.

Debemos anotar también que, aún cuando la administración tributaria se pronuncie fuera del plazo, su resolución no afecta el derecho constituido del administrado de que se reconozca que sobre su pretensión operó el “**silencio administrativo**”, con su efecto positivo o negativo, situación que causa estado, esto es que produce un efecto jurídico permanente.

Ahora, cuando el efecto del silencio administrativo es negativo, se considera agotada la vía administrativa, otorgando la facultad al administrado para recurrir ante el órgano jurisdiccional competente para plantear una acción jurisdiccional.

En contrario sensum, cuando el efecto del silencio administrativo es positivo, provoca el goce pleno y efectivo del objeto de su reclamación, la misma que se la considera aceptada y sobre la cual la administración tributaria no puede ejercer el derecho de iniciar de oficio un recurso de revisión, dado que la aceptación tácita que produce el silencio no constituye un acto ni una resolución que puedan quedar en firme o ejecutoriada,

⁴⁹ Locución latina y española. Por el Derecho mismo; por ministerio de la ley; por expresa disposición legal – Diccionario Jurídico Elemental - Guillermo Cabanellas de Torres – Novena Edición actualizada – Editorial Heliasra S.R.L.

respectivamente; presupuestos necesarios para viabilizar este recurso, sino más bien una ficción jurídica que favorece al administrado cuando es desatendido en su reclamación.

3.7. Acción jurisdiccional para la aplicación del efecto positivo del silencio administrativo

Ahora, en nuestra legislación tributaria no existe una acción administrativa que pueda intentar el administrado para asegurarse el goce del derecho adquirido por la aceptación tácita producto del silencio administrativo, cuestión que resulta contraproducente, pues en la práctica la administración tributaria puede intentar desconocer el derecho adquirido y el administrado no le quedará más repeler este intento cuando se produce por medio de una acción de oposición administrativa o impugnación jurisdiccional, alegando la aplicación de la aceptación tácita a la reclamación desatendida.

En cambio, el administrado sí se encuentra en la posibilidad de intentar una acción jurisdiccional en el ánimo de asegurar el goce del efecto positivo del silencio administrativo en el que haya incurrido la administración. Si bien no existe norma expresa que le faculte a ello, a criterio de la Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, es aplicable lo dispuesto en el Código Tributario⁵⁰, en cuanto a que es de competencia del Tribunal Distrital Fiscal el conocer y resolver las acciones de impugnación que se “*...formulen contra un acto administrativo, por denegación tácita o por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código...*”.

3.8. Efecto jurídico dual del silencio administrativo

Conforme hemos anotado anteriormente, el efecto jurídico asignado por la ley en caso de que la administración tributaria incurra en silencio administrativo, ha pasado de la

⁵⁰ Art.234, numeral 4to. del Código Tributario

negativa tácita a la aceptación tácita, para que en la actualidad subsistan estos dos efectos jurídicos de manera simultánea, aplicándose a diferentes casos.

Así, en materia tributaria, con las reformas introducidas a la Ley No.05, por la Ley No.99-24 y la Ley No.2001-41, anteriormente comentadas, solo tratándose de reclamos administrativos, el silencio en el que incurre la administración genera el efecto de aceptación tácita, mas en caso de peticiones y recursos este mismo silencio administrativo origina un efecto jurídico contrario, esto es, de negativa tácita.

Consideramos que el efecto dual del silencio administrativo que se mantiene en la administración tributaria no tiene un sustento doctrinario, sino más bien práctico. Esto se explica en que el deber ser, que imprimía originalmente la Ley No.05, probablemente se enfrentó a una realidad caracterizada por los estados de inconformidad del administrado y la lentitud burocrática, a lo que se sumaba la carga de tareas pendientes y las limitaciones logísticas de la administración.

Por otra parte, debemos agregar que la falta de atención oportuna a las peticiones y a los recursos, hoy excluidas del efecto de aceptación tácita, puede producir perjuicios al administrado, quien se encuentra en su derecho de exigir una indemnización, por lo que suponemos que la reforma también buscó limitar a las instancias de dirección regional los riesgos derivados de la falta de pronunciamiento, por ser ellas las encargadas de pronunciarse respecto de las reclamaciones planteadas por la administrados.

3.9. Derecho renunciabile

Teniendo como premisa que el efecto del silencio administrativo, sea este positivo o negativo, es un derecho a favor del administrado, y que no existe prohibición legal de que éste renuncie a los derechos que le confiere la normativa legal tributaria, debemos

concluir que es perfectamente viable que éste renuncie a tal derecho, siempre que este renunciamiento fuere expreso.

Al respecto, debemos puntualizar que el pago que realice el administrado conforme lo ordenado por una resolución extemporánea, parcial o totalmente desfavorable que emita la administración tributaria, no significa renunciamiento expreso al derecho adquirido de considerar aceptada su reclamación por silencio administrativo, puesto que ante este evento la ley franquea la posibilidad de plantear una acción directa contra aquella resolución ante el Tribunal Distrital Fiscal por ser competente para conocer y resolver las acciones directas por “...*el 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 tributaria...*”⁵¹.

Sin perjuicio de lo indicado, si el contribuyente en la circunstancia anotada anteriormente desiste de la acción directa planteada, el efecto de este desistimiento es que “...*deja ejecutoriado el acto, Resolución o sentencia que fuere materia de la acción o recurso...*”⁵², con lo que estaría renunciado en forma expresa al derecho adquirido por efecto del silencio administrativo.

Otra posibilidad, aunque debemos de reconocer que es muy poco probable, sería que el administrado mediante una comunicación dirigida a la Administración exprese su deseo de renunciar al goce del derecho adquirido a considerar aceptada su reclamación por efecto del silencio administrativo. En esta hipótesis, conforme lo indicado al inicio de este punto, si esta renuncia es efectuada por una persona con *capacidad para obligarse* conforme lo establece el Código Civil⁵³ y siempre que actúe con voluntad que no se encuentre afectada por ningún *vicio del consentimiento*⁵⁴, sería efectiva y sobre la cual el

⁵¹ Art.235, numeral 5to. del Código Tributario

⁵² Art.281 del Código Tributario

⁵³ Art.1489 del Código Civil

⁵⁴ Art.1494 del Código Civil

administrado no podría alegar su nulidad, en razón a que ésta no se encuentra prohibida por la Ley.

4. Objetivos

Es evidente que la asignación del efecto de aceptación tácita al silencio administrativo constituyó un avance trascendental para la administración pública, incluida la tributaria, a favor de los administrados. Debemos reconocer el interés del Estado por procurar la eficiencia de la administración, aún cuando solo sea por la vía de castigar la omisión de la administración en el cumplimiento de uno de sus deberes, cual es el de atender oportunamente las peticiones, reclamaciones o recursos; sin embargo, la precaria estructura estatal y los intereses contrarios a esta evolución normativa han originado que el efecto positivo del silencio administrativo se vea restringido en materia tributaria a las reclamaciones.

Además, se hace necesario que la figura del silencio administrativo constituya una institución jurídica que sea desarrollada y normada de una manera tal que permita que su aplicación sea efectiva y contrarreste efectivamente la mora en la atención a las reclamaciones de los administrado, estableciendo mecanismos que hagan posible su aplicación sin generar expectativas sobre su reconocimiento por parte de la administración o su declaratoria por parte de la función jurisdiccional.

Por último, vale insistir en que la tendencia en nuestro país debe encontrarse orientada en lograr que el efecto positivo al silencio administrativo se aplique a todo tipo de pronunciamiento requerido a la administración tributaria, sean estas solicitudes, reclamaciones, recursos e inclusive las consultas, puesto que se constituiría en una herramienta para configurar un estado de certeza jurídica, muy necesaria para el desarrollo de las actividades productivas de los sujetos pasivos.

5. Bibliografía Básica:

1. Constitución Política de la República del Ecuador de Abril de 1878.
2. Constitución Política de la República del Ecuador de Marzo de 1945.
3. Constitución Política de la República del Ecuador de 1998.
4. Constitución Política de la República del Ecuador del 2008
5. Código Tributario publicado en el suplemento del Registro Oficial No.958, de Diciembre 23 de 1975, y sus reformas.
6. Código Civil.
7. Ley No.50, publicada en el Registro Oficial No. 349, de diciembre 31 de 1993.
8. Decreto Ley de Emergencia No.29, publicado en el Registro Oficial No.203 de septiembre 1 de 1967
9. Decreto Supremo No.1016-A, publicado en el Registro Oficial No.58 de diciembre 23 de 1975
10. Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno y sus Reformas, publicado en el suplemento del Registro Oficial No.484, de diciembre 31 de 2001.

11. Reformas al Reglamento de Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo el Decreto No.3316, publicado en el Registro Oficial No.718, de diciembre 4 de 2002.
12. Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - Resolución No.66-2001, publicada en el Registro Oficial No.637, de agosto 9 de 2002.
13. Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - Expediente No.19-97, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.48, de octubre 16 de 1998.
14. Ley No.2004-01, publicada en el suplemento del Registro Oficial No.299, de marzo 24 de 2004
15. Ley No.56, publicada en el Registro Oficial No.341, de diciembre 22 de 1989
16. Gustavo Penacos, “El Silencio Administrativo”, pág. 54, Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Santafé de Bogotá D.C. Colombia
17. Locución latina y española. Por el Derecho mismo; por ministerio de la ley; por expresa disposición legal – Diccionario Jurídico Elemental - Guillermo Cabanellas de Torres – Novena Edición actualizada – Editorial Heliasra S.R.L.
18. Fallo de casación - Sala de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia - expediente No.129-99, publicado en el Registro Oficial No.600, de junio 19 de 2002