



ESCUELA SUPERIOR POLITÉCNICA DEL LITORAL

Escuela de Postgrado en Administración de Empresas

**“REFORMA A NORMAS ADJETIVAS CONTENIDAS EN EL
PRIMERO, SEGUNDO, Y, TERCER LIBRO DEL CODIGO
TRIBUTARIO”**

TESIS DE GRADO

Prevía a la obtención del Título de:

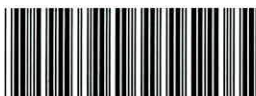
MAGÍSTER EN TRIBUTACIÓN

Presentado por:

AB. CORINA ELENA NAVARRETE LUQUE

Guayaquil – Ecuador

2005



DP-07703

DEDICATORIA

Dedico esta tesis a mi padre, Julio Navarrete Córdova, quien me encaminó en el Derecho Tributario, a mi madre, Corina Luque Sánchez por su paciencia y cariño a lo largo de la maestría, y al Ab. Manuel Real López, quien estuvo a mi lado todo el tiempo.



MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN
SUSTENTACIÓN DEL PROYECTO DE GRADUACIÓN

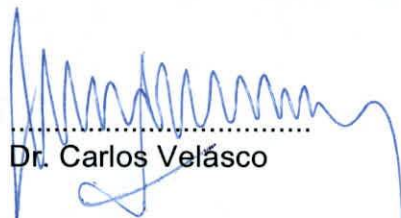
En Guayaquil, a los 20 días del mes de Noviembre del 2005, en el auditorium de la Escuela de Postgrado en Administración de Empresas ESPAE-ESPOL, sustentaron la Tesis de Grado: ***"REFORMA A NORMAS ADJETIVAS CONTENIDAS EN EL PRIMERO, SEGUNDO Y TERCER LIBRO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO"***.

- **Navarrete Luque Corina Elena**

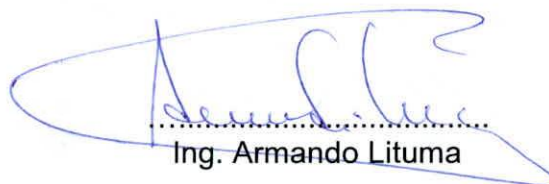
Actuaron como miembros del jurado las siguientes personas:

- Ing. Armando Lituma
- Dr. Carlos Velasco
- Dr. José Vicente Troya

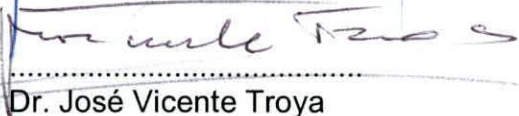
Para constancia de lo actuado firman abajo los presentes:



Dr. Carlos Velásco



Ing. Armando Lituma



Dr. José Vicente Troya

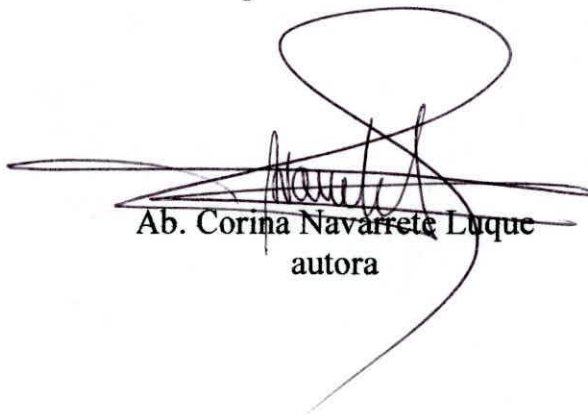
Se adjunta Acta de Calificaciones.

kam

DECLARACIÓN

EXPRESA

La responsabilidad del contenido de esta Tesis de Grado,
me corresponde exclusivamente.



Ab. Corina Navarrete Luque
autora

INDICE

Contenido	Página
INTRODUCCIÓN	I
Capítulo I: Ciclo de la Obligación Tributaria	1
1.1 El Principio de Legalidad y La Relación Jurídico Tributaria	2
Supremacía del Código Tributaria	9
1.1.2 Relación Jurídico Tributaria	11
1.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria	15
1.3 Determinación	16
1.4 Extinción de la Obligación Tributaria	19
1.4.1 Pago	20
1.4.2 Prescripción	24
1.4.3 Prescripción y Pago Indebido	30
Capítulo II: Facultad Resolutiva de la Administración Tributaria	
2.1 Definición	34
2.2 El Silencio Administrativo	37
2.2.1 Silencio Positivo	40
2.2.2 Silencio Negativo	42
Conclusión	43
2.2.3 Silencio Administrativo en nuestra legislación	44
2.2 Recurso de Revisión	48
2.3.1 Irrevocabilidad de las resoluciones favorables	51

Capítulo III: Facultad Recaudadora de la Administración Tributaria

3.1 Definición	53
3.2 Procedimiento Administrativo de Ejecución o Coactiva	55

Capítulo IV: Reformas Propuestas

4.1 Carácter orgánico del Código Tributario	61
4.2 Reserva de Ley	62
4.3 La Prescripción y los Pagos Indebidos	63
4.4 Ejecución del Silencio Administrativo	64
4.5 Recurso de Revisión	65
4.6 Oportunidad del Embargo	67

Bibliografía

INTRODUCCIÓN

Existen normas del Código Tributario que discrepan unas con otras o con otras legislaciones.

La causa de este problema tiene su origen básicamente en que el Código Tributario fue promulgado en diciembre de 1975, época republicana en la que vivíamos bajo el régimen de Dictadura, donde la voluntad del dictador se convertía en ley, y de esa fecha a la actual se han incorporado nuevas instituciones al sistema tributario ecuatoriano, y otras han desaparecido.

La Comisión de Legislación y Codificación del Congreso Nacional, si bien es cierto expidió una Codificación del Código Tributario y su fe de erratas, publicadas en el Suplemento del Registro Oficial No. 38 del 14 de Junio del 2005, y en el Registro Oficial No. 70 del 28 de Julio del mismo año, que armonizó las normas del cuerpo legal con algunas de la Constitución Política vigente así como con otras leyes tributarias, también reformó normas del Código Tributario, yéndose más allá de sus atribuciones.

Las consecuencias de esta Codificación no han sido las esperadas, pues ocasiona que sus normas no sean bien interpretadas, provocando situaciones injustas tanto para la Administración Tributaria y su facultad reglada, como para los diferentes ciudadanos, llámese sujetos pasivos de la obligación tributaria, como profesionales y jueces vinculados con el sistema tributario, que incluso algunos juristas están proclives a pedir su declaratoria de inconstitucionalidad.

Es necesario para que exista seguridad jurídica en materia tributaria una reforma integral a las normas adjetivas del Código Tributario, dentro del primero, segundo y tercer libro, pues las reformas que han existido no han sido de carácter integral lo que en muchos casos ha ocasionado la no concordancia entre las propias normas del Código.

Las normas que se proponen que deben ser reformadas son:

- Darle al Código Tributario, el carácter de ley orgánica.

- Incluir lo eliminado por la Codificación en el Artículo 2, referente a la derogatoria de las normas tributarias.
- Se deben armonizar los Artículos 36 y 54 pues, esta situación provoca que se realicen reclamos de pagos indebidos por su doble interpretación, al aplicar el Artículo 323 del Código Tributario.
- La institución del Silencio Administrativo positivo que ha sido acogida en la Codificación del Código Tributario se la maneja con un velo, no así en otras leyes tributarias. Al ser el Código Tributario, la norma general tributaria que norma los diferentes procesos administrativos y contenciosos, es imprescindible que se norme la ejecución del silencio administrativo. Esto afecta a los Artículos 102, 234 y 235.
- Normar los efectos del Recurso de Revisión (Artículo 139) frente al proceso coactivo, pues existe discrepancia con el Art. 213 del Código.
- Se deben armonizar los Artículos 162 y 215 en cuanto al tiempo que indican, pues, esta situación provoca que se realicen embargos que pueden desembocar en que la Administración Tributaria pague indemnización por daños ocasionados.

La investigación propuesta busca mediante la aplicación de la doctrina y de las leyes tributarias imperantes, y teniendo siempre presente que estamos frente a normas de Derecho Público, proponer reformas a normas adjetivas del Código Tributario que discrepan entre sí y con otros cuerpos legales de la materia. Lo anterior, me permitirá ampliar y profundizar mis conocimientos sobre Derecho Público, principalmente Derecho Tributario y su interrelación con el Derecho Administrativo.

CAPITULO I : EL CICLO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, entre sus muchas acepciones, define a "Ciclo" como "serie de fases por el que pasa un fenómeno físico periódico hasta que se reproduce una fase anterior." Si se analizan las diferentes etapas por las que transcurre la obligación tributaria, desde su nacimiento hasta su extinción, se puede observar que la obligación tributaria también atraviesa un ciclo, y así lo ha considerado la doctrina, para citar un tratadista, Ruth Younes de Salcedo en su obra "Derecho Tributario a su alcance", quien señala que este ciclo se inicia con la expedición de la ley y que finaliza con la extinción de la obligación tributaria. Dentro del ciclo se encuentra la Determinación de la obligación tributaria, que muchos doctrinarios como Dino Jarach, estiman que ésta no debería ser parte del ciclo.



1.1 El Principio de Legalidad y la Relación Jurídico Tributaria.-

1.1.1 Principio de Legalidad.-

El ejercicio del poder tributario por parte del Estado, tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero, que servirán para satisfacer las necesidades colectivas de todo el pueblo; pero ese ejercicio tiene limitantes que las constituyen, los principios rectores. Los principios que rigen el Sistema Tributario Ecuatoriano son: Legalidad, Proporcionalidad, Igualdad, Generalidad e Irretroactividad; principios que se encuentran establecidos por la Constitución, en los Art. 256 y 257, y recogidos en el Art. 5 de la Codificación del Código Tributario.

Debido a que el tema de la presente tesis es “Reforma a Normas Adjetivas contenidas en el Primero, Segundo y Tercer Libro del Código Tributario”, el principio que es importante que se analice en este trabajo es el Principio de Legalidad, debido a que por su naturaleza estas normas son de carácter público, y en consecuencia su aplicación le corresponde a los funcionarios públicos, que tienen facultades regladas, e inciden en la relación entre el sujeto activo (administración tributaria) y el sujeto pasivo (particulares en general).

En una democracia, como es en nuestro caso se vive en el país, solo el pueblo mismo puede imponerse a sí mismo las normas que determinan los tributos, es decir la cantidad con que cada uno de sus miembros ha de sostener los gastos de la colectividad y la forma en que esos tributos deben ser satisfechos por parte del pueblo. La forma

en que el pueblo dicta sus propias normas, es a través del Poder Legislativo, que en nuestro sistema de gobierno, está radicado en el Congreso Nacional.

Así, la norma jurídica resulta del establecimiento de disposiciones dadas por el Congreso Nacional para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad. La norma jurídica es de carácter tributario cuando regula la relación que surge entre las partes involucradas (Estado - ciudadanos) para la obtención de una clase de ingresos (tributos) necesarios para el Erario Fiscal. Esta regulación, que es de carácter sustantivo, se encuentra ligada a otras situaciones colaterales a la entrega de dinero, sea por las facultades que goza la Administración Tributaria, sea por procesos para el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los ciudadanos y reclamos que éstos planteen, sea por infracciones penales que sancionan el quebrantamiento de las normas por los sujetos involucrados, entre otras.

El principio de Legalidad resulta, para mi modo de ver, la base de todo sistema jurídico, y en especial el sistema tributario, lo que es sustentado por la doctrina, que lo considera como regla fundamental del Derecho Público.

Desde la óptica que se está analizando, el principio de Legalidad se basa en el aforismo “nullum tributum sine lege”, que significa no puede existir tributo sin ley previa que lo regule, y todos los efectos que de ello se emane. Este aforismo es muy similar al aplicado en Derecho Penal, “nullum poenae sine lege”, que no puede existir delito sino existe ley previa que así lo disponga.

Según Rodolfo R. Spisso, en su obra Derecho Constitucional Tributario, el Principio de Legalidad significa que “todo poder ejercido por un funcionario o un órgano de

gobierno debe derivarse del orden jurídico, establecido por las normas legales y ajustarse a lo que ellas disponen.”.

Toda actividad tributaria se la ejerce como función propia del Estado, el mismo que dicta la Ley, la aplica y la hace cumplir por medio de la Administración Tributaria. El ejercicio de esta facultad se la concreta a través de la actividad reglada, consistente en las normas de conducta determinadas en las leyes y reglamentos. Por esta consideración, la Administración Tributaria no tiene facultad discrecional. Así, el Art. 10 de la Codificación del Código Tributario (antes Art. 9) hace mención a la actividad reglada de la Administración Tributaria.

“Art. 10.- Actividad reglada e impugnable.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada...”

Basándose en este Principio de Legalidad, que como ya indiqué anteriormente es la base del Derecho Público, y en su efecto, la actividad reglada; es que los actos administrativos gozan de la presunción de legitimidad, que es ratificado por el Art. 82 de la Codificación del Código Tributario, por lo que los ciudadanos los acatan racionalmente en la creencia que la Administración Tributaria ejerce sus funciones en nombre de la ley y conforme sus prescripciones.

La finalidad del Principio de Legalidad es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a que atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir, principalmente si se trata de asuntos de carácter económico como lo es el ámbito tributario.

Para lograr esta seguridad jurídica ansiada, es que el principio de Legalidad se nutre de los principios de certeza y de irretroactividad de las normas jurídicas, a fin de propender a la consecución de su finalidad.

El principio de certeza impone un orden racional, a fin de que las normas legales sean claras, completas y precisas, de modo de permitir al particular prever en grado razonable las consecuencias que puedan derivarse de sus actos conforme el orden jurídico establecido y vigente al tiempo de los hechos.

La certidumbre en la tributación tiene que ver con que toda norma tributaria debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Tributaria o abusivos por parte de los sujetos pasivos.

La incertidumbre en la tributación es motivo para el quebrantamiento por parte de todos los obligados y favoreciendo a las posibles astucias de algunos de los empleados de la Administración Pública. La certeza de cómo cada individuo debe actuar y comportarse dentro del sistema tributario imperante es de tanta importancia que una desigualdad considerable en el modo de comportarse y tributar frente a la Administración Tributaria acarrea, un mal tan grande como la más pequeña incertidumbre.

En virtud de lo anterior, para poder cumplir debidamente lo dispuesto en las normas tanto por parte de la Administración Tributaria como por parte de los particulares, es menester que la Ley sea lo más clara posible, se pueda identificar sus elementos y sus efectos; todo ello con el ánimo de que para otros medios no se alteren dichos

elementos en perjuicio del contribuyente ni del Estado y no se introduzca la incertidumbre.

La idea de certeza del derecho es una exigencia del principio de seguridad jurídica. De la certeza se deriva el principio de irretroactividad de las leyes, indispensable en lograr el propósito de consolidar la seguridad jurídica.

Sin certeza sobre la vigencia y contenido de la ley tributaria no existe seguridad jurídica, y por ende, imposibilidad de promover la creación de riqueza, contrariando de esa manera el Estado sus propios intereses, ya que no puede haber un fisco próspero en un país económicamente en decadencia, incumpliendo de esta forma los fines extrafiscales de los tributos, consagrados en la Constitución y señalados en Codificación del Código Tributario en su Art. 6, que determina:

“ Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, servirán como instrumento de política económica general, estimulando la inversión, la reinversión, el ahorro y su destino hacia los fines productivos y de desarrollo nacional; ...”

Las leyes tributarias en cuanto a su contenido, se expresan al igual que las restantes leyes, con normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales; que en el caso particular describen hechos imponibles, enlazando a su efectiva producción en el campo concreto de la realidad, el nacimiento de las consiguientes obligaciones pecuniarias.

El principio de Legalidad tiene dos aspectos: de elaboración y de aplicación. Desde el punto de elaboración, partimos de que el tributo debe estar establecido en una ley, y las excepciones deben estar consignadas expresamente en la Constitución. Por tanto, se

trata de disposiciones que emanan del poder legislativo siguiendo los lineamientos requeridos para su formulación al igual que las demás leyes generales; sólo que se deben circunscribir a la materia ubicada dentro de la competencia de este poder, sin excederse de sus facultades; serán proporcionales y equitativas, y su producto se debe destinar a cubrir el gasto público de manera principal.

Además, como en todas las leyes y como un punto de partida, en su elaboración deberá respetarse el ámbito reservado a los particulares, referido a las garantías individuales.

Por otro lado, en la ley deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirven de base para determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que no será posible que se deje estos aspectos al arbitrio de la propia Administración Tributaria; esto es lo que se conoce como "Reserva de ley", recogido en la Codificación del Código Tributario en su Art. 4 que dispone:

"Las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones; los reclamos, recursos y demás materias reservadas a la ley que deban concederse conforme a este Código."

En cuanto a la aplicación de la ley, se debe anotar la iniciación y terminación de su vigencia. En materia tributaria la entrada de vigencia de una ley dependerá si se trata de una ley de carácter sustancial o formal, conforme lo establece el Art. 7 del Código Tributario, difiriendo con el derecho común. Así, las normas de carácter sustancial dependerán de la configuración del hecho generador, si es de carácter periódico, se aplicarán al inicio del período; mientras que si es el hecho generador es de carácter

instantáneo se aplicarán, al igual que las normas de carácter formal, a partir de la publicación en el Registro Oficial o cuando se disponga.

Una vez cumplido estos requisitos como última fase del proceso legislativo, la ley tiene plena eficacia y, por lo tanto, debe cumplirse plenamente, es decir, que debe tener plena aplicación en todos sus aspectos mientras no sea derogada o reformada.

Una de las formas de dar por terminada la vigencia de la ley es a través de su derogatoria, que solamente puede ser por la vigencia de una nueva ley. La derogatoria es la insubsistencia de la ley dispuesta por el Congreso Nacional. La modificación o reforma es una forma de derogatoria de ley, pero en forma parcial. La derogación de una ley puede ser expresa o tácita. La primera, es decir la expresa, sucede cuando la nueva ley señala de forma explícita que deroga a las anteriores. La derogatoria tácita puede ocasionarse de dos formas, la primera, porque la nueva ley regula íntegramente la materia que a la que la anterior se refería o, porque las disposiciones de la ley anterior resultan incompatibles con la nueva. En resumen, tienen vigencia las normas de la ley anterior que no pugnen con las de la nueva ley, aunque traten sobre la misma materia.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, existe un cuerpo de leyes, más bien una recopilación de ellas, que regula de manera general (entendiéndose para todos los tributos imperantes dentro de nuestro sistema tributario) a los aspectos sustantivos, administrativos, procesales y penales de los tributos, me estoy refiriendo al Código Tributario, al que ya tantas veces he hecho mención; mientras que para los aspectos sustantivos de los diferentes tributos tenemos leyes especiales, como la ley de Régimen

Tributario Interno que regula al Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto a los Consumos Especiales; la ley de Régimen Municipal, que agrupa a los Impuestos Municipales, para citar algunos ejemplos.

Supremacía del Código Tributario .-

Nuestro Código Tributario, en su Art. 2, en su primer inciso establecía:

“Supremacía de las normas tributarias.- Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales o especiales y sólo podrán ser modificadas o derogadas por disposición expresa de otra ley destinada específicamente a tales fines”.

Sin embargo, la Codificación del Código Tributario, publicada en S-Registro Oficial No. 38 del 14 de Junio del 2005 suprimió la parte final de este inciso, así, que se lee:

“Las disposiciones de este Código y de las demás leyes tributarias, prevalecerán sobre toda otra norma de leyes generales.”

A mi modo de ver craso error, pues para nuestro medio donde abundan las leyes de toda índole y considerando la naturaleza eminentemente económica de las leyes tributarias y sus fines, se hace preciso que sus reformas y derogatorias sean expresamente establecidas para dar certidumbre a los sujetos involucrados con ellas, y llevar así un mejor control de su vigencia.

Analizando la naturaleza de las normas del Código Tributario, éstas tienen un doble carácter: uno, especial, pues versan sobre la materia tributaria distintas a las otras materias, pero a la vez sus normas son de carácter general dentro de la temática

tributaria, pues dan los lineamientos generales para la aplicación de las normas tanto a la Administración Tributaria como a los Administrados. Lo que se buscó con su expedición es que en un solo cuerpo legal se tenga reglado todo el sistema tributario nacional de forma general, para que las leyes especiales de la materia se inspiren en él. Por otro lado, considerando que el Art. 142 de la Constitución de la República, clasifica a las leyes en orgánicas y ordinarias, y que en la Resolución No. R-22-058 dictada por el Congreso Nacional y publicada en Registro Oficial No. 280, del 8 de Marzo del 2001, de acuerdo con lo dispuesto en la disposición transitoria vigésima segunda Constitucional con respecto a la competencia del H. Congreso Nacional, para determinar las leyes que tendrán el carácter de orgánicas, se le da de tal a la Ley Orgánica de Aduanas, Ley de Partidos Políticos, Ley de Elecciones, entre otras sin considerar al Código Tributario, se puede concluir que éste es un cuerpo de normas de carácter ordinario, lo que significa que las leyes calificadas como Orgánicas son jerárquicamente superiores y prevalecen sobre las normas del Código Tributario.

Actualmente hay una controversia de carácter jurídico sobre la aplicación de la Codificación del Código Tributario publicada en el Registro Oficial No. 38 del 14 de Junio del 2005, pues en dicha Codificación se han realizado ciertas reformas que no han estado contempladas ni en la Constitución del Estado vigente, ni en las reformas que han ocurrido en el Código Tributario de 1975; por lo que se señala que la Comisión de Codificación del Congreso Nacional ha extralimitado sus funciones, y por lo tanto se debería aplicar el Código Tributario y no su Codificación. Para efectos

prácticos en la presente tesis se hace referencia a las normas de la Codificación y sus concordancias con las normas del Código Tributario de 1975.

1.1.2 Relación Jurídico Tributaria.-

La ley tributaria es norma que tiene un contenido jurídico, porque da origen a derechos y obligaciones, y, por lo tanto, como se analizó anteriormente, es una verdadera norma jurídica, pues en su concepto y naturaleza participa de los mismos atributos y requisitos de toda Ley, por su forma y fondo.

No existe en la ley tributaria, ninguna discrecionalidad por parte del acreedor o del deudor, y tampoco existe supremacía de una de las partes sobre la otra. Tampoco en ella existe ningún predominio del acreedor sobre el deudor. En cuanto derecho público reside únicamente en el interés que la norma jurídica tributaria no protege al Estado, sino a la comunidad en general incluyéndose al Estado. En cuanto a la estructura de la obligación, se puede afirmar a ciencia cierta que el acreedor del tributo, pese a que está representado por el Estado, en carácter de tal, tampoco tiene supremacía sobre el deudor, representado en su mayor parte por el particular en general, es decir, que las dos partes están en igualdad absoluta; ninguna puede arrogarse más derechos ni facultades que los que la ley ha establecido expresamente.

Así, la relación jurídico tributaria entre el Estado y los contribuyentes surge de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, y se basa en los derechos y deberes recíprocos que tienen las partes: De ella resultan poderes, derechos y obligaciones de la Administración Tributaria a la cual corresponden obligaciones positivas o negativas

y también derechos de los particulares sujetos a su potestad. En conjunto está incluido el aspecto esencial y fundamental al cual tiende la institución, que es el pago del tributo, es decir la deuda tributaria que debe sufragar el ciudadano; existiendo además otros deberes y facultades que nacen de la relación jurídico-tributaria: así, el pago del tributo, solo nace del presupuesto material del impuesto, en tanto que los demás pueden originarse en actos administrativos emanados por la Autoridad para poder lograr el pago del tributo.

Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho Financiero*, tomo I, señala: "La relación jurídico-tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra." Y se puede complementar esta definición señalando que la relación jurídico tributaria tiene como objetivo hacer efectiva la satisfacción de los tributos.

La relación jurídica tributaria es el nexo que une al sujeto activo, que tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer ese objeto. El origen de esta relación no es la voluntad de las personas como sucede en el Derecho Privado, sino que su fuente es la Ley, pues en materia tributaria surge cuando la conducta de los sujetos encaja perfectamente en el supuesto o hipótesis prevista por la ley y siempre es de tipo personal, es decir, se crea entre el Estado y el particular.

En el ámbito tributario, todas las obligaciones nacen de ley, característica del Derecho Público, como ya lo he analizado anteriormente; si bien en algunos caso influidas por

la voluntad de los contribuyentes, como cuando adquirimos un bien inmueble, en otras en cambio, es la voluntad unilateral del legislador la que determina una serie de obligaciones públicas como en el caso del Impuesto a la Renta. Obligaciones siempre diversas de las derecho privado, a pesar de su posible identidad de causa y de interés que protegen, aunque éste es de distinta naturaleza, particular en el Derecho Privado, y público en el ámbito tributario.

Osvaldo H. Soler en su obra Derecho Tributario, menciona que la relación jurídica tiene las siguientes características:

- a) La exterioridad de la acción humana, según la cual solamente el gesto externo de un hombre (obras, palabras) pueden afectar al sujeto de la relación.
- b) La obligatoriedad, en virtud de la cual la acción es debida por el deudor al acreedor, lo que fundamenta a éste la aplicación de medidas coercitivas para exigir al sujeto pasivo a cumplir su deber.
- c) La adaptación de la acción humana a la pretensión fundada que el acreedor dirige al deudor. La prestación debe equipararse a la pretensión.

La relación jurídico tributaria, en cuanto nace de la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.

En consecuencia, la relación tributaria tiene todos los elementos de la relación jurídica en general; existe una norma que prevé el supuesto de hecho, como las consecuencias que se deducen al producir tal hecho imponible: el nacimiento de los correlativos deber y facultad, que toman, en este caso, los nombres de Obligación Tributaria y de Crédito

Fiscal. Concretamente, el Estado es poseedor, en cada caso particular, del derecho de reclamar de un determinado sujeto, una suma de dinero.

Dentro de este conjunto de deberes, y sus correlativos derechos, que constituyen la relación jurídico tributaria, se destaca la obligación tributaria material, cuyo objeto consiste en la prestación debida por parte del sujeto pasivo hacia el Estado, sujeto activo. Pero además, de esta obligación tributaria material, existen obligaciones de carácter formal o accesorias, que son los diferentes deberes que tienen los sujetos que intervienen en esta relación, y que dan lugar a la obligación principal.

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal, entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, como ya antes se indicó, pero la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo principalmente una obligación de dar.

“El nacimiento de la obligación es el elemento vital de la relación jurídico-tributaria” como muy acertadamente lo señala el tratadista Mayolo Sánchez en su obra “Derecho Tributario”, ya que puede existir la ley que establezca el hecho imponible, la identificación de la Administración tributaria beneficiaria del tributo, y el presunto sujeto pasivo, pero mientras no se concrete en la realidad la situación abstracta prevista por la ley es decir mientras no se materialice el hecho, la obligación del presunto sujeto pasivo incurso en ella no nace.

La codificación del Código Tributario, en su Art. 15, define a la Obligación Tributaria, como “el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe

satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.” La normativa expuesta, solo reconoce a la obligación tributaria material, es decir la del pago del tributo.

1.2 Nacimiento de la Obligación Tributaria.-

He indicado anteriormente, que la ley debe contener la descripción de un hecho, cuya realización, generalmente, da origen al pago del tributo por parte del sujeto pasivo. La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones.

La realización del hecho es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. Ese hecho, descrito en la norma tributaria, es el que se conoce como Hecho Imponible, cuya característica es de ser de contenido económico, es decir que sea productor o represente riqueza, sea mediata o inmediata. Por ende, el hecho imponible es la situación jurídica que la ley ha previsto que al realizarlo un sujeto dé lugar a la obligación tributaria para éste.

La realización del hecho imponible, es decir la adecuación de la conducta del sujeto a lo determinado en la ley, se conoce como Hecho Generador, porque da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y así lo recoge la Codificación del Código Tributario en su Art. 18, cuando señala que “La obligación tributaria nace cuando se realiza el presupuesto establecido por la ley para configurar el tributo.”

Nuestra Codificación del Código Tributario, simplifica esta diferencia entre Hecho Imponible y Hecho Generador, y los unifica, así, define al Hecho Generador, en su Art.

16 (antes Art. 15), como “el presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo”. Es decir que lo que realmente define es el Hecho Imponible, pero que para efectos prácticos no tiene gran trascendencia.

Existen dos clases de Hechos Imponibles: Instantáneos y Periódicos. Los primeros, se perfeccionan sólo en determinado momento, con independencia de cualquier circunstancia, como por ejemplo la transferencia de dominio de bienes inmuebles en el caso del Impuesto a las alcabalas. Los segundos, los de ejercicio o periódicos, son aquellos que la norma legal describe mediante la reunión de un conjunto de hechos o situaciones de hecho ocurridas en determinado período de tiempo, como el caso de los ingresos percibidos durante el ejercicio económico en el caso del Impuesto a la Renta.

No todo nacimiento de obligación tributaria va a dar lugar al pago de la obligación.

Un caso concreto de ello, sería el caso de la exoneración, en la cual si bien es cierto, tuvo lugar el hecho generador, no le conlleva al sujeto al pago del tributo porque la propia ley dispensa al sujeto, del pago de la obligación.

Esta aseveración está recogida en el Art. 31 de la Codificación del Código Tributario (antes 30) cuando define a la exoneración como:

“Exención o exoneración tributaria es la exclusión o la dispensa legal de la obligación tributaria, establecida por razones de orden público, económico o social.”

1.3 Determinación.-

Como ya se había hecho referencia al inicio de la presente tesis, el tratadista Dino Jarach, en su obra “Curso Superior de Derecho Tributario” señala que la determinación

impositiva no es constitutivo de la obligación tributaria, y carece de significación jurídica para la vida posterior de dicha obligación, y que la determinación solo es declarativa. Sin embargo, el tratadista Giuliani Fonrouge en su obra *Derecho Financiero*, volumen I, señala que la determinación siempre debe existir pues cumple un reconocimiento formal de la obligación preexistente, sea hecha por la Administración Tributaria como por el sujeto pasivo de la obligación.

Yo me inclino a seguir la línea de Fonrouge, pues la obligación tributaria material como es de índole económica no es exigible como tal, necesita ser cuantificado el crédito fiscal, y es ahí donde aparece la Determinación.

La determinación no es un requisito esencial para el nacimiento de la obligación tributaria, sino que ese acto es una exigencia de carácter formal de la cual deriva justamente la liquidez y exigibilidad del crédito tributario ya existente, desde el momento en que se perfeccionó el hecho imponible previsto en la norma legal.

El momento del nacimiento de la obligación tributaria no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza requiere del transcurso de un cierto tiempo para que sea exigible, para que se perfeccione el pago del tributo.

En resumen, para que la obligación tributaria material sea exigible es necesario, que previamente sea determinada, es decir ésta constituye su pre requisito, y así lo ha considerado nuestra legislación, al señalar la Codificación del Código Tributario, en su Art. 19 (antes Art. 18):

“ La obligación tributaria es exigible a partir de la fecha que la ley señale para el efecto.

A falta de disposición expresa respecto a esa fecha, regirán las siguientes normas:

1a.- Cuando la liquidación deba efectuarla el contribuyente o el responsable, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración respectiva; y,

2a.- Cuando por mandato legal corresponda a la administración tributaria efectuar la liquidación y determinar la obligación, desde el día siguiente al de su notificación.”

Por ello, para cuantificar ese crédito que se convertirá en la deuda tributaria del sujeto pasivo, es indispensable tener la certeza de la cantidad que hay que pagar. Por ello, es preciso fijar su cuantía, previo el establecimiento de la base imponible sobre la cual habrá de aplicarse la tarifa para cuantificar la suma líquida a pagar.

De la lectura de la norma anterior, se puede deducir que esta operación, de índole netamente económica, la puede realizar el sujeto pasivo en los casos que la ley así lo disponga, o la puede realizar la Administración Tributaria, sea porque la ley lo señala o porque necesitar verificar lo realizado por el sujeto pasivo. Esto es lo que se conoce como Determinación. Así lo entiende la Codificación del Código Tributario en su Art. 87 cuando la define como “el acto o conjunto de actos provenientes de los sujetos pasivos o emanados de la administración tributaria, encaminados a declarar o establecer la existencia del hecho generador, de la base imponible y la cuantía de un tributo.”

Sin embargo, existen sectores de la doctrina que indican que se efectúa la Determinación sólo cuando es la Administración Tributaria la que realiza la serie de actos descritos. Aseveración con la cual no estoy de acuerdo y que nuestra legislación

tampoco la acoge, pues expresamente señala tres tipos de Determinación, por parte del sujeto pasivo, por parte del sujeto activo, y en forma mixta.

La Determinación tiene dos aspectos fundamentales, uno es la constatación del hecho generador, y el otro, la precisión de la deuda tributaria líquida, a través de la aplicación de un método señalado por la Ley. Es decir que la Determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación, pues ésta nació con el hecho generador.

Es esta determinación la que ocasiona el mayor número de los conflictos entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, originándose los reclamos y recursos a nivel administrativo, que obliga a la Administración a pronunciarse, a través de su facultad Resolutiva, para luego recurrir, en caso de continuar las discrepancias a nivel judicial.

1.4 Extinción de la Obligación Tributaria.-

La exigibilidad de la obligación tributaria la hace efectiva el sujeto activo, aún en contra de la voluntad del sujeto pasivo, en virtud de no tener cubierto el crédito dentro del plazo otorgado, en cuyo caso le ocasionará a éste los intereses y multas respectivas. Al constituir la obligación tributaria una prestación de dar, de índole económica, resulta por demás obvio, que el modo de extinguirla en primer término y fundamentalmente será a través del Pago, es decir de la entrega por parte del sujeto pasivo al sujeto activo de las cantidades de dinero que se adeudan.

Así concuerda la doctrina y la Codificación del Código Tributario, al poner al Pago como primer modo de extinción de la obligación tributaria en el Art. 37 (antes Art. 36).

Además también recogen estas fuentes otros modos de extinción, como Compensación, Confusión, Condonación y Prescripción.

Para el propósito de la presente tesis, es necesario hacer referencia solo a dos de estos modos: el Pago y la Prescripción.

1.4.1 Pago.-

La Constitución de la República, Capítulo 7 de los Deberes y Responsabilidades, Art. 97, numeral 10, establece que todos los ciudadanos tendrán, entre otros deberes y responsabilidades, la de pagar los tributos establecidos por la ley. Pero lógicamente, ese deber tendrá el ciudadano si existe el nacimiento de la obligación tributaria.

La obligación tributaria debe ser cumplida por el sujeto pasivo, deudor de la obligación, y éste lo puede hacer a través del pago.

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua conceptúa al Pago como “Entrega de Dinero o especie que se debe”.

Si se revisa nuestra legislación, en el Art. 24 de la Codificación del Código Tributario (antes 23) ratifica lo antes dicho al definir al Sujeto Pasivo, como aquel que la ley obliga al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable; mientras que su Art. 23 (antes 22) identifica al Sujeto Activo como el ente acreedor del Tributo, quien se debe preocupar de recaudar los dineros que el sujeto pasivo debe.

El mismo cuerpo legal, dentro del Capítulo VI de la Extinción de la Obligación Tributaria, Sección Primera de la Solución o Pago, en su Art. 41 (antes 40) dispone:

“La obligación tributaria deberá satisfacerse en el tiempo que señale la ley tributaria respectiva o su reglamento, y a falta de tal señalamiento, en la fecha en que hubiere nacido la obligación.”

Así nuestra legislación prevé que para que exista la satisfacción de la obligación tributaria debe haber una obligación tributaria preexistente, y solamente está obligado a ese acto, el sujeto pasivo que participó en el hecho imponible de aquella.

Con el pago se está produciendo el cumplimiento de la obligación tributaria para con el sujeto activo, pero ello no obsta para que la Administración Tributaria verifique que el pago realizado por el sujeto pasivo es el acertado. Para que ocurra el pago es necesario que haya un crédito líquido y exigible, imputable a un deudor, y por ello es necesario que previamente se haya realizado la determinación de la obligación tributaria, que se trató anteriormente.

Que una obligación sea exigible quiere decir, que puede producirse de inmediato el desligamiento del vínculo obligatorio mediante el cumplimiento (en este caso el pago), que constituye un acto del deudor, del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

La exigibilidad de la obligación fiscal da la posibilidad de hacerla efectiva, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de no haber cubierto el crédito dentro del plazo previsto en la ley; por lo tanto, aun vencida la época de pago, la obligación fiscal será exigible, de donde deriva que la calidad de exigibilidad se mantiene aún por falta del pago oportuno.

El pago presupone la existencia de un crédito por suma líquida y exigible a favor del titular del poder tributario con derecho a reclamarlo, en virtud de autorización legal.

Exigibilidad y liquidez son, entonces los presupuestos del pago, lo que significa que la obligación tributaria debe estar cuantificada sin que sea solo necesario la existencia de un derecho en potencia, pero ocurriendo siempre primero la liquidez y luego la exigibilidad.

Según Giuliani Fonrouge, en su obra *Derecho Financiero*, Volumen I, considera que de acuerdo a su naturaleza jurídica, el pago constituye “un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral, por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades.”

Y claro que el pago es un acto jurídico, pues hace falta, además de la ley, de un acto voluntario e intencional por parte del que lo realiza para extinguir la obligación, de tal forma que se justifica el pago como modo de extinción de la obligación tributaria si el que lo efectúa lo hace con el propósito y ánimo de cumplir con ella.

Sin embargo, José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, en su obra *Curso de Derecho Tributario*, señalan que el pago no es nunca un negocio jurídico, por cuanto no puede considerarse expresión de la declaración de voluntad del deudor, en el sentido de que los efectos y requisitos del pago no dependen únicamente de su voluntad, sino que están establecidos en la ley tributaria. Postura con la que me identifico plenamente, pues la fuente de la obligación tributaria es la ley.

El pago es un acto debido, pues el sujeto pasivo está obligado a pagar por mandato de la ley, pero únicamente en los casos en que se haya verificado el hecho generador que provocó que haya nacido una obligación tributaria previa.

Por su carácter ex lege de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado en la norma, que es inicialmente el de la realización del hecho generador, cuando la naturaleza de éste sea instantáneo; sin embargo, aquel hecho generador que sea de carácter de ejercicio o progresivo, la norma fijará fecha especiales para el pago y por de su exigibilidad. Así si el pago por parte del sujeto pasivo ocurre dentro de los plazos fijados por la ley, se convierte en un pago oportuno y espontáneo, porque se realiza sin mediar la intimación de su ingreso por parte de la Administración Tributaria, en su calidad de acreedor del tributo.

Sin embargo, si el sujeto pasivo cubre fuera del plazo legal, se convierte ese pago en extemporáneo, y puede presentar dos variantes: espontáneo y a requerimiento.

El pago extemporáneo espontáneo se presenta cuando el sujeto pasivo voluntariamente paga sin mediar gestión de cobro por parte de autoridad fiscal y da lugar a que además de cubrirse el monto del tributo, adicionalmente el sujeto pasivo tenga que pagar los recargos correspondientes, como son los intereses.

El segundo, el pago extemporáneo a requerimiento, significa que para su exigibilidad ha mediado gestión de cobro por parte de la Administración Tributaria y se traduce en que además de tener que cubrirse el tributo, se deba pagar intereses, multas y demás recargos que se puedan presentar.

Para los dos casos de pago extemporáneo, con o sin intervención de la Administración Tributaria, nuestra la normativa tributaria vigente ratifica lo antes dicho disponiendo lo siguiente: el Art. 21 de la Codificación del Código Tributario (antes 20) señala con respecto a los intereses a cargo del sujeto pasivo: "La obligación tributaria que no fuera

satisfecha en el tiempo que la ley establece, causará a favor del respectivo sujeto activo y sin necesidad de resolución administrativa alguna, el interés anual...”

Mientras que el Art. 47 (antes 46) hace referencia a las multas, cuando establece las normas de imputación al pago, así: “Cuando el crédito a favor del sujeto activo del tributo comprenda también intereses y multas, los pagos parciales se imputarán en el siguiente orden: primero a intereses; luego al tributo; y, por último a multas.”

El efecto del pago es la extinción de la obligación tributaria, agotando el derecho, por ende, del sujeto activo; pues con ello el sujeto pasivo cancela el crédito y por consiguiente es la liberación del deudor teniendo derecho a exigir del Estado el reconocimiento de esta situación.

El efecto cancelatorio del pago no se hace depender de la manifestación de voluntad del sujeto pasivo o del sujeto activo pues, como señala Jarach en su obra Curso Superior de Derecho Tributario, la eficacia extintiva del pago depende exclusivamente de su correspondencia con la obligación.

El pago realizado con sujeción a una resolución o a una interpretación de la Administración Tributaria, tiene carácter definitivo y libera al sujeto pasivo, pues así lo exigen el buen orden de la administración y la seriedad y estabilidad de los actos originados con motivo de su actividad.

1.4.2 Prescripción.-

En el Derecho Civil, la Prescripción es la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el solo transcurso del tiempo; por lo tanto existen dos tipos de

Prescripción Adquisitiva y Extintiva o liberatoria. Concordante con ello, el Art. 2392 de la Codificación del Código Civil, al respecto dispone señala:

“Prescripción es un modo de adquirir las cosas ajenas, o de extinguir las acciones y derechos ajenos, por haberse poseído las cosas, o no haberse ejercido dichas acciones y derechos, durante cierto tiempo, y concurriendo los demás requisitos legales.”

En materia tributaria, solo existe la Prescripción Liberatoria. En puntos anteriores, había indicado que la relación jurídica tributaria es el nexo que une al sujeto activo, que tiene el derecho de exigir en su favor la realización del objeto de la obligación, y al sujeto pasivo quien debe, voluntaria o coactivamente, satisfacer ese objeto. Ello significa que la Administración Tributaria está ejerciendo su Facultad Recaudadora.

La Prescripción Liberatoria incide en la actuación de la Administración Tributaria para ejercer su Facultad Recaudadora; es decir que el deudor de la obligación tributaria puede liberarse de ésta por la inacción para cobrar de la Administración Tributaria una vez transcurrido el período de tiempo reconocido para tal efecto en la legislación.

La prescripción implica la pérdida de la facultad de la Administración Tributaria para cobrar un crédito fiscal, lo cual supone que el crédito ya ha sido determinado en cantidad líquida. Es decir, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo.

Si la obligación tributaria es personal, o sea que establece un crédito pasivo a cargo del sujeto pasivo, y un crédito activo a favor del sujeto activo, puede y ha de estar sometida a la Prescripción; a su extinción por el transcurso de determinado tiempo sin que la Administración Tributaria hubiere exigido su pago. Por ello, es que la

prescripción es generalmente enumerada entre los modos de extinción de la obligación tributaria.

Pero si lo analizamos desde un punto de vista de estricta técnica jurídica, no extingue la obligación tributaria, sino la exigibilidad de ella, la correspondiente acción del acreedor tributario para hacer valer su derecho al cobro de la prestación patrimonial que atañe al objeto de ella. Por eso constituye una excepción para repeler la acción del sujeto activo de dicha obligación.

En el Art. 36 del Código Tributario se enumeraba a la Prescripción como un modo de extinción de las obligaciones, sin embargo, en el Art. 54 del mismo cuerpo legal (55 de la Codificación del Código Tributario), se señalaba que la acción de cobro de los créditos tributarios era la que prescribía, lo que evidentemente creaba una interrogante ¿que era lo que realmente prescribía la obligación o la acción de cobro del crédito producto de ella? Si era lo segundo significaba que la obligación continuaba existiendo como obligación natural y todos los efectos que ello traía.

La Codificación del Código Civil, en el Art. 1486 define a la Obligación Natural como las que no confieren derecho para exigir su cumplimiento; pero que, cumplidas autorizan para retener lo que se ha dado o pagado en razón de ellas.

La Codificación del Código Tributario en su Art. 37 numeral 5 aclara la interrogante al señalar:

“La obligación tributaria se extingue, en todo o en parte, por cualesquiera de los siguientes modos: ...5. Prescripción de la acción de cobro.”

Es decir que la obligación tributaria no se extingue con el modo de la prescripción, lo que se extingue es la acción de cobro de los créditos tributarios, por lo que no se le puede exigir que pague al sujeto pasivo si éste alega la prescripción de aquella.

El plazo de prescripción comienza a correr a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido, porque a partir de ese momento la Administración puede ejercer plenamente sus facultades de cobro y al no hacerlo dentro del plazo determinado por la ley, se extingue su derecho y correlativamente el sujeto pasivo puede liberarse del cumplimiento de su obligación.

La prescripción de las obligaciones tributarias, al igual que la de las obligaciones civiles, se produce de puro derecho, pero hay que alegarla expresamente a fin de que sea declarada la extinción del derecho del sujeto activo a cobrar coactivamente, es decir que la prescripción no opera de oficio.

El Art. 2393 del Código Civil así expresamente lo dispone: "El que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla. El juez no puede declararla de oficio."

Sin embargo, dentro de nuestros precedentes jurídicos, existió la Resolución Obligatoria No. 7 del extinto Tribunal Fiscal, publicada en el Registro Oficial No.14 del 30 de Agosto de 1979 que dispuso:

"La prescripción en derecho tributario es de orden público y debe declararse aun de oficio tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley para el efecto, salvo cuando se encuentre discutiendo a nivel administrativo o jurisdiccional la determinación de la obligación

tributaria oportunamente efectuada por la Administración y notificada al contribuyente.”

Resolución con la que estoy en franco desacuerdo, pues atenta contra los principios de Derecho Público al no haber norma expresa al respecto. Sin embargo, actualmente profesionales en derecho, así como funcionarios judiciales la aplican, sin considerar el gran perjuicio que se está realizando a las arcas del Estado.

En materia tributaria, la Prescripción puede ser alegada como vía de excepción opuesta por el deudor a la acción del acreedor. Es decir que aunque la acción de cobro del crédito fiscal se extingue porque la ley así lo dispone, debe existir un reconocimiento de la Administración en caso de aplicación concreta, pues se indicó que no opera de oficio.

La prescripción se presenta como una causa automática de extinción de la acción de cobro por parte de la Administración Tributaria, pues no depende de la voluntad del deudor pero sí indirectamente de la actitud de la Administración Tributaria al no ejercer dentro del tiempo oportuno su facultad recaudadora. Inacción que ocasiona gran perjuicio para el Estado pues se le estarían mermando sus ingresos, sólo por la actitud negligente de ciertos funcionarios.

Nuestra legislación tributaria permite que la Prescripción sea alegada como acción, presentando una demanda contenciosa tributaria o una petición ante la Administración Tributaria, o como excepción expresa del procedimiento coactivo.

Así en el Art. 221 (antes 235), numeral 1 se señala que se podrá proponer acción directa ante el Tribunal Distrital de lo fiscal, "1a. ...para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas;".

Mientras que en el Art. 212 (antes 213) numeral 5 de la Codificación del Código Tributario regula la alegación de la prescripción como Excepción, así:

"Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

5.- Extinción total o parcial de la obligación por alguno de los modos previstos en el artículo 37 de este Código;..."

Dino Jarach, en su obra Curso Superior de Derecho Tributario, y basándose en la legislación argentina, indica "la posibilidad de una renuncia tácita a la prescripción, la que puede consistir , por ejemplo, en la solicitud de prórroga o facilidades de pago de una obligación tributaria ya prescripta . Nuestra legislación vigente no considera la solicitud de prórroga o facilidades de pago una renuncia a la prescripción, sino un reconocimiento de la obligación, una identificación como deudor de ella, y como tal interrumpe el plazo de prescripción.

El Art. 56 (antes 55) de la Codificación del Código Tributario, así lo señala:

"La prescripción se interrumpe por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor ...".

Yo más bien concuerdo con la legislación argentina, que estas situaciones planteadas constituyen una renuncia a la prescripción por parte del deudor, pues la ley se presume conocidas por todos, y si por el paso del tiempo unido a la inacción de la

Administración al no ejercer su facultad recaudadora se está produciendo la prescripción, el hecho de reconocer la existencia del crédito tal hace que exista una renuncia.

El plazo prescriptorio es susceptible de interrupción, ahí sí cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad, porque fue por su actitud que se estaba configurando la prescripción. Se considera gestión de cobro, cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se ponga en conocimiento del deudor.

Nuestro Código Tributario, y su Codificación, señalan tres formas que ocurra la interrupción de la prescripción, sea a través del reconocimiento expreso o tácito de la obligación o de la citación del auto de pago. Sólo con esta última estoy de acuerdo por las razones que expuse anteriormente.

En cuanto al reconocimiento expreso, no hay nada que abundar, sin embargo, en cuanto al reconocimiento tácito, Jarach, señala que “debe consistir en actos inequívocos, cuya interpretación no puede ser otra que la de admitir la existencia de la deuda.” El autor señala como ejemplos de reconocimiento tácito, el pago total o parcial de la deuda y la indicación del contribuyente que vincule dicho pago con una deuda determinada.

1.4.3 LA PRESCRIPCIÓN Y EL PAGO INDEBIDO.-

Si el sujeto pasivo de obligación tributaria o un particular ha pagado espontáneamente y en forma excesiva o indebida un tributo a la Administración tributaria, nace el

derecho de estos individuos a pedir a ésta la devolución por vía del Reclamo del Pago Indebido o en Exceso.

Así lo contempla nuestra legislación en el Art. 305 de la Codificación del Código Tributario (antes 324) cuando dispone: "Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo..."

La Codificación del Código Tributario en el Art. 122 (antes 323) impone cuatro supuestos de Pago Indebido: 1) el que se realice por un tributo no establecido legalmente; 2) el que haya exención por mandato legal; 3) el efectuado sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los supuestos que configuran el respectivo hecho generador; y, 4) Aquel que se hubiere satisfecho o exigido ilegalmente o fuera de la medida legal. Es decir en los supuestos, no existía la exigibilidad del pago de la obligación, en el 1) y 3) por no existir relación jurídico tributaria, y en los 2) y 4) porque la ley así lo disponía.

Si el sujeto pasivo paga voluntariamente una obligación tributaria ya prescrita, es decir que no podría haber sido exigida por parte del sujeto activo de aquella, aquél no podrá - por la aplicación de los principios que rigen en materia de las obligaciones naturales - obtener una posterior repetición de dicho pago, argumentando que se trató de un pago por error o sin causa. La razón de ello es porque la obligación sí existió, solamente la acción de cobro fue la que prescribió, y además porque había la posibilidad de que el sujeto pasivo podía oponerse al cobro por parte de la Administración Tributaria si se alegaba la prescripción.

El requisito de la inexistencia de la obligación se traduce, en inexistencia de una relación jurídica concreta. En el caso de una obligación natural, aunque defectuosa, existe una relación jurídica; y lo que en virtud de ella se paga, ya sea por error de hecho o de derecho, no configura el requisito necesario de la inexistencia de la obligación.

Existe cierto sector de la doctrina que estima que el error del particular consiste en creer que la obligación que era propia; y por ende, el error como supuesto de hecho en el pago indebido en materia tributaria, reviste un marcado carácter subjetivo en la persona que hizo la prestación; y en tanto en cuanto, respecto de esta persona, que sufrió el error, la obligación que fue satisfecha no le estaba atribuida por el ordenamiento legal, es lógico que para ella inexistió la obligación, y por consiguiente procede el Pago Indebido pese a que pagó una obligación prescrita.

Así mismo considera ese sector de la doctrina que en el Derecho Tributario la prescripción extingue total y absolutamente la obligación tributaria sin que pueda subsistir vínculo ninguno que se basa en ningún hecho ni pueda hablarse, en consecuencia de la obligación natural.

Bajo este parámetro, la prescripción si permitiría la repetición, toda vez que extinguida toda obligación y toda relación tributaria no existiría obligación, y al haber falta de obligación y si ha ocurrido el pago, se convierte en éste en indebido.

Ahora bajo el mismo concepto, de que obligación tributaria prescrita o de obligación tributaria extinguida, bien puede generalizarse el caso de la prescripción de la obligación, a todos los modos de extinción de la obligación, al pago, compensación,

etc., y generalizar todavía más el concepto de inexistencia de la obligación en el sentido de que existe ésta, no sólo cuando no ha surgido obligación tributaria conforme a los supuestos de hecho y de derecho que contemplan las leyes para su nacimiento, sino también cuando habiendo surgido una obligación tributaria conforme a la ley, se ha extinguido de alguna forma.

Si el sujeto pasivo paga una obligación prescrita no podría recuperar el tributo abonado fundado en la falta de causa del pago por aplicación de los preceptos de derecho privado ya que una vez declarada la prescripción subsiste una obligación natural. Como es sabido, las obligaciones civiles son aquellas que dan derecho a exigir su cumplimiento en tanto que son naturales las obligaciones fundadas sólo en el derecho natural y en la equidad y que no confieren acción para exigir su cumplimiento, pero que cumplidas por el deudor, autorizan al acreedor a retener lo que se ha dado por razón de ellas. En las obligaciones naturales se encuentran precisamente, las que principian por ser obligaciones civiles y cuya acción de cobro se haya extinguido por la prescripción.

Particularmente, no comparto con esta posición de la doctrina.

CAPITULO II: LA FACULTAD RESOLUTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Definición.-

El Art. 67. de la Codificación del Código Tributario (antes 66) considera que la Administración Tributaria implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

En el presente Capítulo, voy a analizar la Facultad Resolutiva.

La Constitución de la República, Título III de los Derechos, Garantías y Deberes, Capítulo 2 de los Derechos Civiles, Art. 23, numeral 15, reconoce y garantiza a las personas : “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.”

Esta norma constitucional invocada dispone que los sujetos pasivos de la obligación tributaria, tienen el derecho constitucional de petición, que se refiere a que la Administración Pública tiene la obligación de absolver lo solicitado por los ciudadanos. Este derecho, lo pueden ejercer ante la Administración tributaria, sea para exigir el reconocimiento de un derecho, pedir autorización, que se le absuelva una consulta o se combata un acto o resolución de la Administración.

Cuando se acciona este derecho del sujeto pasivo, la Administración Tributaria tiene el deber de realizar un pronunciamiento expreso para atender tal petición, que se materializa a través de lo que se conoce como Resolución.

Ese deber de la Administración se lo conoce en nuestra legislación como la Facultad Resolutiva, que es la facultad de resolver o decidir con razón idónea, es decir, libre de interés propio, sobre las peticiones, reclamos, consultas o recursos interpuestos por parte de los sujetos pasivos de obligaciones, pero una facultad que constituye una de las obligaciones que incumbe a la Administración Tributaria.

La Codificación del Código Tributario, en el Art. 69 (antes igual) dispone:

“Facultad resolutiva.- 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.”

Las resolución administrativa tiene que ser fundada, es decir, hay que exponer en ella todos los motivos por los cuales se ha realizado el procedimiento. Esta característica fundamental de la Resolución Administrativa está consagrada tanto en la Constitución de la República como en la Codificación del Código Tributario. Así en el Art. 133 (antes 126) de la normativa tributaria citada dispone:

“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.”

En la Carta Magna, la disposición se encuentra en el Art. 24, numeral 13, que señala que para asegurar el debido proceso deberán observarse, entre otras garantías básicas:

“13. Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enuncien normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho. Al resolver la impugnación de una sanción, no se podrá empeorar la situación del recurrente.”

Mientras que en la Codificación del Código Tributario, se encuentra en el Art. 81 que dispone: “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.”

Es por esta motivación al resolver es que toda acto administrativo, y la Resolución dictada por la Administración Tributaria como resultado de una petición emanada por el sujeto pasivo, que también lo es, gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad.

Además de ser motivada la Resolución, tiene que ser notificada al interesado para que éste pueda ejercer su derecho a la defensa, así la Codificación del Código Tributario en sus Arts. 85 y 105 (antes 85 y 103) disponen:

“Art. 85.- Todo acto administrativo relacionado con la determinación de la obligación tributaria, así como las resoluciones que dicten las autoridades respectivas, se notificará a los peticionarios o reclamantes y a quienes puedan resultar directamente afectados por esas decisiones, con arreglo a los preceptos de este Código. El acto de que se trate no será eficaz respecto de quien no se hubiere efectuado la notificación.”

“Art. 105.- Notificación es el acto por el cual se hace saber a una persona natural o jurídica el contenido de un acto o resolución administrativa, o el requerimiento de un funcionario competente de la administración en orden al cumplimiento de deberes formales.”

La falta de resolución expresa es decir, si ese pronunciamiento de la Administración notificado al ciudadano, no se realiza dentro del término estipulado en las normas legales, la ley determina que se ha producido el silencio administrativo, con efectos desestimatorios o estimatorios, con relación a la petición presentada por parte del sujeto pasivo.

2.2 El Silencio Administrativo.-

La institución del silencio administrativo no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa, sino que la falta de respuesta, por disposición legal constituye una resolución, negativa o positiva conforme así lo disponga la ley.

El silencio Administrativo se lo podría traducir como la Inacción de la Administración Pública en cuanto a la atención de los requerimientos, peticiones y reclamos que le

hacen los ciudadanos, y se produce porque éstos necesitan que sus peticiones sean atendidas.

Esta inacción tiene definitivamente un efecto que se le otorga la ley, el cual puede ser considerada como una negación o una aceptación de lo peticionado, dependiendo de lo que disponga la norma legal.

Con esta posición que tiene que adoptar la norma legal, para suplir el no cumplimiento del deber de la Administración Tributaria, se establece una drástica consecuencia al comportamiento del funcionario, pues al no despachar los trámites en el tiempo oportuno y prudencial fijado por la norma, podría ocasionar un grave perjuicio a la Administración donde labora y hacerlo extensivo a sí mismo a través de la destitución del cargo.

El objetivo declarado de la ley es que la petición de los ciudadanos obtenga contestación expresa. El silencio administrativo, positivo o negativo, no debe ser un instituto jurídico normal, sino extraordinario, ser la garantía que impida que los derechos de los ciudadanos de recibir una contestación a sus peticiones no se pierdan cuando su Administración no atiende eficazmente y con celeridad debida las funciones para las que se la ha facultado, y de la cual los ciudadanos no son culpables por tal actitud.

Los principios de Legalidad y objetividad imponen a la Administración la obligación de resolver expresamente sobre la petición, denegando u otorgan total o parcialmente lo peticionado. Conforme a su origen, el silencio administrativo es un paliativo, un

remedio procesal para el particular que sería testigo impotente frente al incumplimiento de la obligación de resolver por parte de la Administración Tributaria. Así pues, la obligación de resolver no caduca en el momento del vencimiento del plazo para resolver, que es el momento en que se producen los efectos previstos legalmente, sino que se prolonga durante un tiempo indeterminado.

Esta prolongación depende de la iniciativa del interesado y en lo previsto en la norma legal. La Codificación del Código Tributario en el Art. 134 (antes 127) dispone que pese haber ocurrido el silencio administrativo, ello no excluye el deber de la Administración Tributaria de dictar resolución sobre el reclamo presentado.

La obligación de dictar resolución incumbe a la Administración en tanto en cuanto no le haya sido solicitado una certificación de acto presunto y en tanto en cuanto no la haya emitido. Es el interesado el que opta por conformarse con el acto presunto (aunque no necesariamente con su contenido) y cerrar la vía para la adopción de una resolución, por un lado, e insistir en una resolución expresa en cuanto al fondo manteniendo abierta la obligación de resolver la Administración, por otro. Dado que la Administración estaba autorizada para dictar una resolución expresa en el citado plazo, podría esperarse una eventual notificación de una resolución durante un período de tiempo más extenso.

Sin embargo, la articulación entre la obligación de resolver y la regulación del silencio administrativo deja sin resolver un problema: la situación de incertidumbre que planeaba sobre el particular que hubiera solicitado una certificación de acto presunto y que no la hubiera obtenido en el plazo de ley.

La Ley de Modernización en su Art. 28 dispone al respecto:

“ Para este efecto, el funcionario competente de la institución del Estado tendrá la obligación de entregar, a pedido del interesado, bajo pena de destitución, una certificación que indique el vencimiento del término antes mencionado, que servirá como instrumento público para demostrar que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente por silencio administrativo, a fin de permitir al titular el ejercicio de los derechos que correspondan.”

Sin embargo, esta disposición cae en el vacío pues al ciudadano lo único que le queda es concurrir ante las esferas judiciales para hacer valer su derecho constitucional. Porque la única coerción que le quedaría es iniciar un enjuiciamiento penal contra aquel funcionario que se negare a otorgarle tal certificación.

2.2.1 Silencio Positivo.-

La estimación por silencio administrativo positivo produce un acto administrativo a todos los efectos, que pone fin al procedimiento. En consecuencia, es considerado un acto administrativo por los efectos que produce. El acto producido por silencio administrativo tiene efectos desde el vencimiento del plazo máximo para resolver y para notificar. Con posterioridad al vencimiento del plazo máximo para resolver y para notificar ya sólo puede dictarse una resolución expresa que sea confirmatoria del acto producido por silencio administrativo. La utilidad de una resolución expresa tardía estribaría en dispensar al interesado de la utilización siempre más gravosa de otros medio de prueba para acreditar el acto presunto, como el caso de tener que

recurrir a la esferas judiciales para confirmar que ha ocurrido el Silencio Administrativo como ocurre en nuestra legislación.

Pero se plantea un problema, a mi parecer existiría una Renuncia al silencio positivo, si el reclamante interpusiera una recurso ulterior, desconociendo la aceptación tácita.

Por otro lado, si una vez estudiada la petición resultara que el pronunciamiento de fondo de la Administración Tributaria no puede ser plenamente conforme con el contenido del acto producido por silencio, ella debería abstenerse de dictar resolución expresa. Sólo podría iniciar, en su caso, el procedimiento de revisión de oficio del acto producido por silencio. Lo que sí podría ser factible aplicar en nuestro caso, pues el silencio administrativo sólo se aplica para reclamos, conforme lo establece la Codificación del Código Tributario en el 104 y el Art. 21 del Decreto Ley 05 publicado en el Registro Oficial No. 396 del 10 de Marzo de 1994.

Los mayores problemas que ha planteado el régimen del silencio administrativo positivo, desde el punto de vista dogmático así como desde del jurídico-técnico, se refieren al contenido del acto administrativo producido por silencio administrativo. En teoría, la estimación por silencio administrativo da lugar a un verdadero acto administrativo v a todos los efectos, que sustituye a un acto expreso estimatorio de la solicitud. En consecuencia, la determinación del contenido del acto administrativo surgido por silencio pasa por el examen de la solicitud. Los problemas jurídicos relativos al carácter ilegal de lo solicitado y estimado por silencio administrativo y a la deficiencia de la solicitud presentada deben ser resueltos de conformidad con la propia ley. Cuando regula los efectos estimatorios del silencio administrativo el legislador es

consciente de la posibilidad de que lo solicitado, y consiguientemente, lo estimado por silencio rebase el marco establecido en el ordenamiento jurídico. Aunque el acto surgido por silencio administrativo incurra en la mencionada causa de nulidad o en otra, la Administración autora del acto no puede desconocerlo, sino que si procede, debe incoar el procedimiento de revisión de oficio.

2.2.2 Silencio Negativo.-

La desestimación por silencio administrativo tiene los solos efectos de permitir a los interesados la interposición del recurso administrativo o contencioso que resulte procedente. El silencio negativo torna a ser meramente una técnica que permite salvar el obstáculo procesal del carácter históricamente revisor de la Jurisdicción Contenciosa Tributaria. En efecto, si el silencio negativo no produce acto administrativo alguno, la administración sigue estando sujeto a la obligación de resolver. La Administración sigue obligada a realizar un pronunciamiento sobre el fondo de la solicitud, sea estimatorio o desestimatorio.

En consecuencia, el interesado disfrutaría de las siguientes posibilidades de la actuación de la Administración:

- a) Recurrir contra la desestimación presunta;
- b) Esperar a que se dicte una resolución expresa: esta posibilidad no tiene limitación temporal, existe mientras no se extinga la obligación de dictar una resolución expresa, pues la producción de los efectos del silencio negativo no libera a la Administración de

dicha obligación. El interesado podría recordar a la Administración su inactividad formulando una potestativa denuncia de la mora.

La finalidad de la regulación del silencio administrativo es proporcionar seguridad jurídica al interesado que padece un incumplimiento administrativo consistente en la ausencia de resolución al vencimiento del plazo establecido. La falta de pronunciamiento de la Administración golpeará ante todo y en primera línea la legítima aspiración de seguridad jurídica del interesado que ha presentado una solicitud ,y, por extensión, afecta al ejercicio de los derechos individuales vinculados o conectados con el pronunciamiento demandado. La seguridad proporcionada al interesado puede divergir: o bien seguridad porque se le autoriza obviar la inactividad producida y a acudir ante la siguiente instancia jurídica competente para conocer del caso, que será administrativa o judicial, dependen de que recurso sea procedente, o bien seguridad porque sin más se le reconoce al interesado aquello que había solicitado.

Conclusión.-

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, el régimen del silencio negativo es suficiente para compensar la merma de seguridad jurídica resultante de la ausencia de pronunciamiento. En cambio, el régimen de silencio positivo incluye un plus de una naturaleza distinta de la merma de seguridad jurídica causada por la ausencia de pronunciamiento, porque implica un acto administrativo.

Los problemas que suscita el régimen del silencio positivo provienen de la circunstancia de que la seguridad proporcionada al interesado consiste en un acto administrativo con todos los efectos surgido por imperativo legal, con la consiguiente probabilidad de disconformidad de lo pedido con el ordenamiento jurídico. Aunque ope legis se asimile la estimación por silencio administrativo a la producción de un acto administrativo, ello no elimina las diferencias esenciales existentes entre un acto administrativo expreso y el producido por silencio administrativo. Mientras la resolución expresa constituye un acto administrativo que pone fin al procedimiento administrativo, la estimación por silencio administrativo tiene todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento. Así pues, equiparación defectos, pero diversidad de naturaleza. Con cierta ligereza, puede hablarse de actos administrativos surgidos por silencio administrativo. Por esta razón puede cuestionarse una aplicación incondicional del régimen jurídico del acto administrativo a la estimación por silencio administrativo. En los actos expresos puede admitirse una preponderación del principio de seguridad jurídica consistente en la limitación de las facultades de revisión de oficio, porque ha habido una análisis formal de la Legalidad de la solicitud.

2.2.3 El Silencio Administrativo en nuestra Legislación.-

El Código Fiscal vigente desde junio de 1963 hasta diciembre de 1975, en su Art. 43 establecía que el Silencio Administrativo, significaba la denegación tácita del reclamo

o petición; esta misma significación le da el Art. 143 de la ley del Impuesto a la Renta Expedida en 1964, vigentes hasta el 31 de Diciembre de 1989.

El Código Tributario vigente desde el mes de Diciembre de 1975 hasta la fecha, con algunas variaciones introducidas en Diciembre de 1993 y en marzo de 1994, cuando se refiere al silencio administrativo mediante sus Arts. 102 y 107, ratifica el efecto que le asignaba el Código Fiscal y la Ley del impuesto a la Renta; es decir, reputa denegación tácita del reclamo, petición o recurso propuesto, habilitando al interesado, conforme la regla 4ta del Art. 234 del mismo código, para iniciar acción contencioso tributaria en contra de la autoridad negligente que no había dictado resolución motivada dentro del plazo señalado en el Art. 125 del Código Tributario.

En aquella época significaba que las consecuencias jurídicas del Silencio Administrativo servían para que autoridades negligentes prefieran que la Administración Tributaria enfrentara una acción ulterior antes que cumplir con su obligación legal de expedir resolución motivada, sentando de esta manera precedentes jurídicos nefastos que afectaban a los contribuyentes cuyos derechos, especialmente el que contiene las garantías constitucionales de petición, eran burlados por los funcionarios y autoridades del ramo tributario.

Pero a raíz, de la influencia de la Ley de Modernización expedida en diciembre de 1993, mediante la cual se introdujo la figura de la aceptación tácita de la petición, es decir el silencio administrativo positivo, el decreto- ley 005 del 5 de marzo de 1994, impuso la aceptación tácita de todo reclamo realizado ante Administración Fiscal, si en el término de 120 días contados a partir de la presentación del reclamo, no existía

pronunciamiento expreso por parte de la Administración Tributaria. La Ley Orgánica de Aduanas redujo el término para que opere el silencio administrativo positivo a 30 días.

La intención del legislador contenida en la ley especial citada, en el sentido de establecer un término mayor al general que imperaba en el Código Tributario (90 días) para resolver un reclamo, para la aceptación tácita, constituye un medio eficaz para combatir la lentitud en la administración de justicia a nivel administrativo.

No hay que perder de vista el principio de derecho de que donde la ley no distingue no tiene por qué distinguirse, y atento el mismo, la aceptación tácita únicamente se configura vencido el plazo determinado en la ley especial que la introdujo. La Codificación del Código Tributario ha recogido la corriente dada por las sentencias de la Corte Suprema, en el sentido que Administración Fiscal incluye a todas las Administraciones Tributarias que el Código recoge; Central, Seccional y de Excepción. Sin embargo, la Codificación no recoge el espíritu de la ley, pues no aclara sobre el conteo del término para que se produzca la aceptación tácita del reclamo, pues al hacer relación el Art. 104 antes citado con el Art. 132, da la idea como que el término de 120 días que tiene la Administración para resolver se ampliaría, pues pone una serie de condiciones así:

“Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días hábiles, contados desde el día hábil siguiente al de la presentación del reclamo, o al de la aclaración o ampliación que disponga la autoridad administrativa. Se exceptúan de esta norma los siguientes casos:

1. Los previstos en el artículo 127, en los que el plazo correrá desde el día hábil siguiente al de la recepción de los datos o informes solicitados por el reclamante, o del que se decida prescindir de ellos;
2. Los que se mencionan en los artículos 129 y 131 en que se contará desde el día hábil siguiente al vencimiento de los plazos allí determinados; y,
- 3.- Las reclamaciones aduaneras, en las que la resolución se expedirá en 120 días hábiles por el Gerente Distrital de Aduana respectivo.”

En efecto sí es claro que a través de la aceptación tácita, lo que se busca es dar celeridad a la solución de los reclamos que plantean los particulares a la Administración Tributaria, y evitarse de esa manera incertidumbre así como gastos derivados, principalmente de la garantía del interés fiscal y por la asesoría técnica que requieren para la defensa de sus intereses, no hay duda que con las condiciones establecidas por la Codificación, lejos de combatirse tal situación anímica y erogaciones, se acrecientan, pues dada la experiencia cotidiana y las características de los tediosos trámites burocráticos, no es raro que el elemento humano, depositario de la autoridad encargada de dar solución a los reclamos formulados, la víspera de la extinción del término para cumplir su tarea, argumentando puerilidades o aún razones absurdas requieran al reclamante para que subsane alguna irregularidad que muchas veces no existe más que en la mente del servidor público y con ello tener que volver a computarse el término citado. Es evidente que lo anterior se podrá traducir en que muy difícilmente se configure la aceptación tácita, con los consecuentes resultados negativos en perjuicio de los intereses de los gobernados.

Independientemente de la reforma que introdujo la Codificación del Código Tributario, el ciudadano se ve obligado a recurrir a las instancias judiciales para hacer prevalecer su derecho de la aceptación tácita, lo que le significa entrar en el tortuguismo judicial, pues si bien es cierto el funcionario está obligado a entregar una certificación que pruebe el silencio administrativo producido, conforme la norma de la Ley de Modernización que se ha citado, ello en la práctica es imposible de conseguir por parte del funcionario pues estaría firmando su destitución del cargo y las responsabilidades civiles y penales que le acarrearía conforme el Art. 33 del mismo cuerpo legal.

2.3 Recurso de Revisión.-

Todo acto de autoridad para poder considerarse válidos, es indispensable que el órgano que lo emita tenga facultades para tal efecto, además de que satisfaga las exigencias de Legalidad, esto es, que esté debidamente fundado y motivado.

Sin embargo no siempre tales requisitos se cumplen, ya sea por interpretaciones erróneas, excesos en el ejercicio del poder, etc., lo que se traduce en violación de los derechos de los administrados y del mismo Estado. Esa situación no puede permitirse en un régimen de derecho como el nuestro, nuestra ley prevé que los actos administrativos son susceptibles de ser revisados en el mismo ámbito administrativo o en el campo judicial.

El recurso de revisión es la oportunidad que se le da a la Administración Tributaria para corregir sus errores, sirviéndole de instrumento al particular para que en la vía

administrativa pueda obtener de la Administración la modificación o invalidación de su resolución ilegal y así evitarle que recurra a la vía judicial.

Así el recurso de revisión es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar ante el superior de la Administración Tributaria, las resoluciones que ella dicte en perjuicio de ellos, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de las disposición debida.

La autoridad responsable de esta revisión podrá actuar, confirmando, modificando o revocando el acto sometido a revisión según las pruebas y alegaciones hechas a valer en el medio de defensa instestado.

Todo recurso tiene los siguientes elementos:

- a) Previsión de ley.- El procedimiento debe estar establecido en la ley, así como la autoridad especial que debe resolverlo.
- b) Un acto administrativo previo.- Debe existir previamente una manifestación expresa de la actuación de la Administración, a fin de verificar la Legalidad de la resolución pronunciada con anterioridad.
- c) Una instancia de parte.- Un recurso como constituye un medio de defensa, sólo puede ser iniciado a petición de la parte que se siente perjudicado por la Resolución que desea sea verificada por la Administración Tributaria. Ello no obsta que el impulso necesariamente sea de oficio, ya que no sólo se pretende satisfacer un interés individual sino también el interés colectivo conforme a la ley.
- d) Un interés jurídico lesionado.- El ánimo para que la Administración tributaria proceda a la revisión de sus actuaciones sólo puede realizarla quien tenga un interés

jurídico; es decir, el reconocimiento que la norma jurídica hace para la defensa de un derecho del particular, o, en todo caso, el reconocimiento de un interés legítimo por la situación particular del sujeto pasivo, de tal forma que la falta de interés jurídico o legítimo, en su caso, dará lugar a no iniciar la acción.

Para que la Administración Tributaria verifique la Legalidad de sus actos, de oficio o por insinuación del sujeto pasivo, el Código Tributario establece un procedimiento que permite a la máxima autoridad de la Administración Tributaria recorrer nuevamente el camino que siguió en su elaboración el inferior, a fin de verificar que su actuación se ajusta al orden legal vigente; procedimiento que se denomina Recurso de Revisión, único que subsiste.

De acuerdo a nuestra legislación, conforme el Art. 143 de la Codificación del Código Tributario (antes 139) el Recurso de Revisión siempre es de oficio, y sólo por insinuación del sujeto pasivo, ello hace que el Recurso se convierta sólo en una forma de manifestación interna de la autoridad en que está investida la Administración Tributaria, y no en un recurso como tal; puesto que queda al arbitrio y discrecionalidad de la Administración la decisión de que el acto administrativo insinuado por el administrado sea revisado, vulnerándose el ejercicio a la defensa del sujeto pasivo, y a su opción de continuar en la vía administrativa hasta resolver su asunto pendiente.

Con la forma de redacción de la normativa citada, se obliga al ciudadano a acudir a las esferas judiciales, lo que hace que aumente el número de procesos represados y los efectos económicos que ello conlleva tanto para el particular como para el Estado.

Por otro lado, la insinuación del Recurso de Revisión por parte del particular no tiene efectos suspensivos, pudiendo la Administración Tributaria iniciar el procedimiento coactivo del caso; lo que podría ocasionar, en caso de ser aceptado por la propia Administración lo manifestado por el ciudadano en la insinuación, que el ciudadano exija indemnización de daños y perjuicios en contra del Estado.

Considero que la pertinencia de la insinuación del Recurso de Revisión por parte del ciudadano, con relación a la causal 1 del Art. 143, referente a los actos administrativos: "Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho..." de tres años, es demasiado tiempo; debería ser el tiempo menor para interponerlo y que tenga efectos suspensivos.

2.3.1 Irrevocabilidad de las Resoluciones Favorables.-

La resolución favorable es el acto de autoridad emitido de manera concreta, particular o individual, que precisa una situación jurídica favorable a un particular claramente determinado.

La facultad que tiene la autoridad administrativa para reconsiderar sus resoluciones, revocándolas a través del Recurso de Revisión antes indicado, no existe cuando deciden una controversia sobre aplicación de las leyes que rigen en su ramo, creando derechos en favor de tercero o cuando las resoluciones crean derechos a favor de las partes interesados, pues esos derechos no pueden ser desconocidos por una resolución posterior dictada en el mismo asunto, pues hay que tener presente que tales actos administrativos expresas gozan de la presunción de legitimidad, pues han sido

evidentemente motivados y dictados por autoridad competente. Las excepciones a la irrevocabilidad de las resoluciones favorables y que si justificarían un Recurso de Revisión iniciado por la Administración, serían las causales 2, 3, 4, 5 y 6 del Art. 143 de la Codificación antes citado.

Lo antes expuesto está ratificado en el Estatuto Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva, en el Art. 170 que dispone:

“1. La Administración Pública Central podrá revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La Administración Pública Central podrá, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos.”

Si bien ello es de carácter administrativo, y no está expresamente señalado en el Código Tributario, ratifica la presunción de legitimidad que tienen los actos administrativos, y en consecuencia una vez que ha existido pronunciamiento expreso y sin son favorables no pueden ser revocados por la Autoridad Tributaria, salvo en las causales del Recurso de Revisión ya analizados.

CAPITULO I I I : FACULTAD RECAUDADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Definición.-

El Estado para estar en condiciones de cubrir los gastos públicos requiere de los recursos necesarios, mismos que obtiene de la ejecución de las leyes que los establecen.

Para poder llevarse a cabo dicha tarea con la rapidez necesaria, pues así lo requiere el interés público, el Estado tiene ciertos privilegios, uno de ellos es la presunción de la Legalidad de sus actos y resoluciones, que ya se trató en el Capítulo I.

Otro privilegio del Estado, es el de que sus determinaciones tributarias son de aplicación inmediata, esto es, en virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado. Pero ello no significa que la Administración Tributaria pueda proceder en forma arbitraria, sino que debe hacerlo dentro de un marco de Legalidad, es decir en base a su facultad reglada, que solo puede hacer lo que la ley le autoriza.

La facultad recaudadora es el conjunto de actividades desarrolladas por la Administración Tributaria para la tutela del crédito que nace de las normas tributarias sustantivas; y en sentido estricto es considerada como la actividad administrativa dirigida a la percepción de las cantidades adeudadas al Fisco por

parte del sujeto pasivo. Estas definiciones las cita Amelia -Paz González Méndez, en su obra El pago de la obligación tributaria.

La Codificación del Código Tributario, en su Art. 71 (antes igual), indica la forma en que la Facultad recaudadora de la Administración se ejecuta, así: “ 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 pago del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo de obligación tributaria, puede ser de dos formas: voluntaria y forzosa. La primera, es decir el pago de la obligación tributaria de manera voluntaria, y conforme a una determinación veraz, por parte del sujeto pasivo es la ideal, y lo que toda Administración Tributaria busca y anhela. Sin embargo, como ello no ocurre en un alto porcentaje, es que la Ley ha considerado otra forma de recaudación por parte de la Administración, que es la forzosa.

Esta segunda forma es la que hace que la Administración Tributaria pueda ejercer con toda su fuerza, su facultad recaudadora y pueda hacer uso del privilegio de que se conoce como el de ejecutoriedad de los actos administrativos, que es una presunción de éstos conforme el Art. 82 de la Codificación del Código Tributario (antes 81), y que indica que éstos están llamados a cumplirse, de donde se colige que una vez que una Determinación ha quedado firme, es decir sin haberse presentado reclamo o impugnación alguna que suspenda sus efectos, la Administración Tributaria debe ejercer inmediatamente su facultad recaudadora, so pena de que por el transcurso del tiempo pueda prescribir el crédito, como ya

antes se trató. Se puede concluir que la ejecutoriedad de los actos administrativos, depende mucho de la firmeza de los actos, la que consiste en la no impugnabilidad sea en la misma vía administrativa o por la vía judicial. Esta firmeza implica la no suspensión de los efectos ejecutorios de la determinación misma, es decir que la determinación no impugnada puede ser ejecutada por la vía de la Coactiva.

Este cumplimiento forzoso del pago que hace el sujeto pasivo para con la Administración, se reglamenta a través del procedimiento administrativo de ejecución, conocido como Coactiva.

Nuestra Codificación del Código Tributario y el mismo Código definen como acto firme (Art. 83 antes igual) aquel respecto del cual no se hubiere presentado reclamo dentro del plazo que la ley señala; y, acto ejecutoriado, (Art. 84 antes igual) aquel acto que consiste en resoluciones de la administración, dictado en reclamo tributario, respecto de los cuales no se hubiere interpuesto o no se subiere previsto recurso ulterior, en la misma vía administrativa.

3.2 Procedimiento Administrativo de Ejecución o Coactiva.-

Como antes ya había indicado, cuando el sujeto pasivo de obligación tributaria no cumple con su deber en la fecha determinada por la ley, se hace presente el imperio de la soberanía estatal para hacer efectivo el cobro de tales créditos, mediante la ejecución coactiva.

Existe una diferencia con el pago, en cuanto que no existe una voluntad del sujeto pasivo, de pagar la deuda, sino que interviene la voluntad del sujeto activo para cobrarla por la fuerza. Pero aparte de esta diferencia, la ejecución coactiva no es sino el mismo pago, por lo que para su procedencia, la obligación tributaria ha de reunir los mismos caracteres de liquidez y exigibilidad que se exigen para el pago. El procedimiento de ejecución tiene que basarse en actos debidamente fundamentados y motivados, es decir que este procedimiento se inicia a partir de la presunción de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva, queriéndose indicar con ello que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o porque no fue intentado dentro del plazo de ley algún medio de defensa por parte de los sujetos pasivos, como ya indiqué anteriormente.

Se dice que este procedimiento de ejecución es un procedimiento contradictorio, porque el órgano que lo ejecuta es la Administración, ya que no tiene como finalidad la resolución de ninguna controversia, por eso no se debe emplear los términos de "juicio coactivo". La ejecución es el medio jurídico por el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando ésta no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción, aún en contra de la voluntad del deudor.

El procedimiento de ejecución se define como la serie de actos satisfechos por el sujeto pasivo del crédito aun en contra de su voluntad, por medio de los cuales se pretende la obtención, por vía coactiva, del crédito fiscal que debe el deudor.

La ejecución a que se refiere el procedimiento requiere de tres presupuestos:

- a) Existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo legal;
- b) Invasión de la Administración Tributaria en la esfera jurídica del deudor en detrimento de su patrimonio
- c) Satisfacción del interés de la Administración Tributaria, mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, o de la adjudicación de un bien a su favor que sustituya al dinero.

Este procedimiento debe avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora, hasta lograr su finalidad, pero pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o le pongan fin.

En el procedimiento de ejecución debe ser notificado al interesado el crédito fiscal respectivo, se deben cumplir los requisitos que la ley plantea para ello.

El procedimiento de ejecución puede suspenderse, para evitar la ejecución cuando los créditos fiscales, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados.

Notificado el Título de Crédito, nuestro Código Tributario prevé que se pueden presentar observaciones al Título dentro de ocho días (Art. 152 de la Codificación del Código Tributario e igual del Código Tributario), vía reclamo, lo que suspende la continuación del procedimiento de ejecución; seguirá la suspensión si el reclamante impugna vía judicial la resolución del reclamo. Como había señalado antes, si el ciudadano insinúa el Recurso de Revisión de la resolución

emitida, éste no tiene efectos suspensivos y en consecuencia la Administración puede continuar con el procedimiento de ejecución.

Si el sujeto pasivo no presenta las observaciones al Título dentro del tiempo estipulado, continua la Administración Tributaria el procedimiento de ejecución y debe dictar el llamado Auto de Pago, en el cual se señalarán las medidas cautelatorias en contra del sujeto pasivo y con el ánimo de garantizar el pago del crédito fiscal. Citado el sujeto pasivo con este Auto de pago, éste puede presentar dentro de veinte días las correspondiente excepciones, lo que suspende el procedimiento de ejecución y se inicia el Juicio de Excepciones en la esfera judicial, conforme la Codificación del Código Tributario en su Art. 214 (antes 215). Pera esta suspensión del procedimiento de ejecución es desde el momento en que se presentaron las excepciones, lo que ocasiona que no se puedan levantar las medidas precautelares sino mediante orden judicial emitida por el Tribunal Distrital de lo Fiscal que esté sustanciando la causa, según lo dispone la Codificación del Código Tributario en sus Art. 285 (antes 301).

Si por cualquier motivo transcurre el plazo para presentar las excepciones, el sujeto pasivo tiene inclusive, la posibilidad de presentar demanda contenciosa tributaria de acción directa, que tiene los mismos efectos de la presentación de las excepciones antes señaladas, acorde a lo dispuesto la Codificación del Código Tributario en sus Art. 247 (antes 262)

Dictado y citado el Auto de Pago, la norma indica que el sujeto pasivo debe cancelar el crédito en tres días, o en su defecto dimitir bienes, caso contrario se

continuará con el procedimiento ejecución, conforme el Art. 161 de la Codificación del Código Tributario (antes Art. 162), que es el embargo y remate de los bienes para poder satisfacerse el Estado con el crédito fiscal a que tiene derecho.

Como se observa aquí existen normas que se contraponen, con respecto al plazo para iniciar el embargo de los bienes; puesto que por un lado se tienen veinte días para presentar excepciones con su efecto de suspensión del proceso, y por otro lado, solo existen tres días luego de citado el Auto de Pago para que se dicte el embargo de los bienes.

Esta citación no definida, provoca que la Administración Tributaria, elija a discrecionalidad la norma que le convenga de acuerdo a los intereses que se estén planteando en ese momento, lo que puede ocasionar graves y perjuicios al sujeto pasivo en el caso que sus excepciones sean planteadas y aceptadas en sentencia en la esfera judicial. Por ello, lo más conveniente sería que la Administración Tributaria, previo a dictar el Embargo de bienes correspondiente, espere los veinte días para evitar una contra demanda por parte del sujeto pasivo que se siente perjudicado.

Por otro lado, si el coactivado cancelare créditos que estuvieren prescritos, no podría por la vía del Pago Indebido, que se le devuelva los valores pagados. Pues el particular ha tenido las diferentes vías aquí explicadas para alegar la prescripción de tales créditos, y al no hacerlo estaría renunciando a la prescripción de ellos; independientemente que al cancelar tales créditos la

obligación tributaria se ha convertido en natural por las razones expuestas en el Capítulo II de la presente tesis.

CAPITULO IV : REFORMAS PROPUESTAS

4.1 Carácter Orgánico del Código Tributario

Que el Congreso Nacional emita una Resolución Modificatoria a la Resolución No. R-22-058 del 8 de Marzo del 2001, a la que me he referido cuando he tratado la Supremacía del Código Tributario en el Capítulo I del presente trabajo, en el sentido que este cuerpo legal sea elevado a la categoría de Orgánica.

Hago la propuesta basada en el Art. 142 de la Constitución de la República, numeral 1, que dispone:

“Serán leyes orgánicas: 1. Las que regulen la organización y actividades de las Funciones Legislativa, Ejecutiva y Judicial; las del régimen seccional autónomo y las de los organismos del Estado, establecidos en la Constitución.”

Debido a que en dicho numeral se mencionan a las tres funciones del Estado, y los tributos constituyen la principal fuente de ingresos para que el Estado pueda cumplir con sus fines, y el Código Tributario precisamente, como ya lo he explicado regula todo lo relacionado con la administración de dichos tributos.

No habría inconveniente que la Ley Orgánica de Aduanas, tenga también esta categoría, porque ya existen otras leyes que tienen tópicos parecidos y que sin

embargo tienen igual categoría como la Ley Orgánica de la Función Legislativa y el Código de Ética de la Función Legislativa.

Al darle el carácter de Ley Orgánica al Código Tributario, se está contribuyendo a que el sistema tributario sea uniforme y se sujete a los lineamientos generales señalados en el Código por un lado, y por otro, a que garantizar la vigencia de las normas por un tiempo mayor. ¿ La causa de ello? Es porque que una Ley Orgánica sea reformada se necesita obtener la mayoría absoluta del Congreso Nacional, conforme lo dispone el Art. 143 de la Constitución de la República, primer inciso; quórum muy difícil de lograr. Cito la norma señalada:

“Art. 143.- Las leyes orgánicas serán aprobadas, reformadas, derogadas o interpretadas por mayoría absoluta de los integrantes del Congreso Nacional.”

4.2 Reserva de Ley.-

Complementando con la reforma que planteo, en el punto anterior, es preciso incluir un inciso en el Art. 4 de la Codificación del Código Tributario (igual que en el Código Tributario) que establezca:

“Las reformas y modificaciones del objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y las deducciones de éste, es decir todo lo relacionado con lo sustancial del tributo, sólo podrán ser por disposición expresa de ley.”

Esta reforma es con el ánimo de cumplir con la certidumbre de la ley, evitar que existan normas dispersas sobre un mismo asunto que lo que provoca son erróneas interpretaciones.

4.3 La Prescripción y los Pagos Indebidos.-

Incluir un inciso en el Art. 305 de la Codificación del Código Tributario y en el Art. 324 del Código Tributario:

“No procede el pago indebido de los pagos realizados por créditos prescritos, aún los que hubieren sido realizados dentro del procedimiento de ejecución.”

Lo que motiva a esta reforma es que el sujeto pasivo de obligación tributaria tiene diferentes vías para alegar la prescripción de tales créditos, y si no lo hace el Estado no tiene porque mermar sus ingresos al reconocer intereses por la devolución de obligaciones de carácter natural.

4.4 Ejecución del Silencio Administrativo.-

a) - Incluir estos incisos en el Art. 104 de la Codificación del Código Tributario y en el Art. 102 del Código Tributario:

“Una vez producido la aceptación tácita del reclamo, el beneficiario de aquél podrá solicitar que se le emita una certificación de tal hecho al funcionario responsable de emitir la resolución expresa, quien deberá en el término de cinco días dar respuesta al requerimiento. Esta certificación servirá de medio de prueba para el beneficiario.

De no cumplirse con el requerimiento, el beneficiario podrá hacer uso de los efectos de la aceptación tácita, sea alegándola en los procesos iniciados en su contra por la Administración o exigiendo el cumplimiento de sus efectos.

El sujeto pasivo que hiciere uso de la aceptación tácita del reclamo que no se hubiere producido será responsable por las acciones legales a que hubiere lugar. No obstante lo anterior, la Administración Tributaria podrá dentro del plazo concedido en este Código iniciar el Recurso de Revisión sobre el asunto que fue resuelto por aceptación tácita. El tiempo se contará a partir de la fecha en que se produjo el silencio administrativo . ”

- Eliminar el numeral 4 de los Arts. 234 del Código Tributario y 220 de la Codificación del Código Tributario.

El silencio administrativo positivo es la corriente que nuestra legislación imperante observa, y se lo puso en vigencia con el ánimo de compensar en algo lo que el particular ha sufrido por la falta de diligencia de la Administración Tributaria al resolver de forma expresa y motivada los reclamos que hubiere presentado. Por este motivo no es dable que el beneficiario de la aceptación tácita, que ha operado de pleno derecho tenga que acudir ante el organismo judicial competente para que confirme lo que la Administración puede hacer. Con el procedimiento aquí planteado se eliminarían los procesos judiciales iniciados por esta causa.

b) Reformar el Artículo 132 de la Codificación del Código Tributario:

I) Donde dice: “Las resoluciones se expedirán en el plazo de 120 días...”, deberá decir: “Las resoluciones se expedirán en el plazo de 90 días...”

II) Sustituir el numeral 3 por el siguiente: "Lo que dispongan las leyes especiales".

La Codificación del Código Tributario si bien es cierto en el Art. 104 establece como requisito para la aceptación tácita del reclamo los 120 días hábiles, al relacionarlo con el Art. 132 ese plazo se amplía, lo que va en contra del espíritu del Art. 21 del Decreto Ley 05 del 10 de Marzo de 1994 invocada en el Capítulo II de la presente tesis. Por otro lado, siendo el Código Tributario una ley general tributaria, no puede reformar una ley especial tributaria como lo es la Ley Orgánica de Aduanas.

4.5 El Recurso de Revisión.-

a)Reformar el Art. 143 de la Codificación del Código Tributario y Art. 139 del Código Tributario en los siguientes términos:

- En el encabezado, donde dice: "...de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos..."

Debe decir: "...de iniciar, de oficio o a petición de parte debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o

resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos...”

- A continuación del numeral 1: Esta causal solo podrá ser invocada por la persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada. No por la Administración Tributaria.

- Agregar numeral 7: Cuando se haya producido la aceptación tácita del reclamo, la Administración Tributaria podrá iniciar el proceso de revisión.

b) Reformar el Art. 145 de la Codificación del Código Tributario y Art. 141 del Código Tributario en los siguientes términos:

- En el numeral 2: eliminar : “.... 1,...”;

- “Agregar numeral 6: Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o se resolvió, hubieren transcurrido veinte días en el caso del numeral 1, y , seis meses en el caso del numeral 7 , del artículo 143 (139).” (el numeral 7 es el que se agrega de acuerdo a la reforma propuesta en el literal anterior).

c) Agregar un inciso al Art. 144 de la Codificación del Código Tributario y Art. 140 del Código Tributario en los siguientes términos:

“El Recurso de Revisión presentado por una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, expresa o tácita suspenderá el procedimiento de ejecución, siempre y cuando se presente dentro del término indicado en este Código.”

En el diccionario jurídico de Guillermo Cabanellas, tomo III, se define a Recurso como: "Por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la providencia de un juez o tribunal, para ante el mismo o superior inmediato, con el fin de que la reforme o revoque." Basándome en esta definición si alguna de las partes de la relación jurídico tributaria, se siente perjudicado con un acto administrativo, podría interponer un Recurso de Revisión, para que el superior lo resuelva.

El hecho que sólo la Administración Tributaria lo pueda iniciar, y sólo por insinuación del particular, hace que éste se encuentre en desventaja al no poder hacerlo y esté supeditado a la decisión de la Administración Tributaria que lo declara no procedente sin iniciar el sumario respectivo. Por lo que si el particular interpone un Recurso de Revisión, debe tener efectos suspensivos.

Además, la falta de diligencia del funcionario responsable de la aceptación tácita del reclamo, no puede desembocar que sean aceptadas situaciones que atenten contra las normas jurídicas imperantes. Por ello, es conveniente que el superior de la Administración Tributaria, pueda revisar aquellos casos.

4.6 Oportunidad del Embargo.-

a)Reformar el Art. 161 de la Codificación del Código Tributario y Art. 162 del Código Tributario en los siguientes términos:

- Donde dice: "..., el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de tres días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes....".

Debe decir: “...., el ejecutor dictará auto de pago ordenando que el deudor o sus garantes o ambos, paguen la deuda o dimitan bienes dentro de veinte días contados desde el siguiente al de la citación de esta providencia, apercibiéndoles que, de no hacerlo, se embargarán bienes...”

La reforma propuesta armoniza los Art. 161 y 214 de la Codificación del Código Tributario (Arts. 162 y 215 del Código Tributario) en cuanto al tiempo, pues sin ella, como ya se indicó hay discrepancias que provocan que si se realizan embargos antes de que venza el plazo para la presentación de las excepciones, puede desembocar en que la Administración Tributaria pague indemnización por daños ocasionados, si las excepciones son aceptadas.

BIBLIOGRAFIA

TEXTOS:

ARISTOS Diccionario de la Lengua Española, Editorial Ramón Sopena, Barcelona, 1976

ARZOS Santisteban Xavier, "La Obligación de Resolver y de Notificar y el Silencio Administrativo", Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A., Madrid, 2001

BELTRÁN y otros, "Estudios de Derecho Constitucional Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1994

BRAVO Arteaga Juan Rafael, "Nociones Fundamentales de Derecho Tributario", Ediciones Rosarista, Colombia, 1976.

CABANELLAS Guillermo, Diccionario Jurídico de Derecho Usual, tomos II, III y IV, Bibliográfica Omeba Editores Libreros, Buenos Aires, 1962

DELGADILLO Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", Limusa Noriega Editores, México, Cuarta edición

FONROUGE Giuliano, "Derecho Financiero" Volumen I, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1977

GONZALEZ Mendez Amelia-Paz, "El Pago de la Obligación Tributaria", Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1988

JARACH Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969

MADERA Grijalva Eduardo Dr, "Estudios de Derecho Tributario", Quito, 1971

MARTÍN José María y otro, "Derecho Tributario General", Biblioteca de Finanzas y Derecho Tributario, 1986

OLGUIN Arriaza Eugenio, "Principios de Derecho Tributario", Ediar-Conosur Ltda., Chile, 1987.

PENAGOS Gustavo, "El Silencio Administrativo", Ediciones Doctrina y Ley Ltda., Colombia, 1997

PEREZ DE AYALA José Luis y otro, "Curso de Derecho Tributario", Tomo I, Editorial de Derecho Financiero, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1983

PONCE Gomez Francisco Lcdo y otro, "Derecho Fiscal", Editorial Banca y Comercio S. A., México, 1994

RAMÍREZ Cardona Alejandro, "Derecho Tributario, Sustancial y Procedimental", Editorial Temis, Colombia, 1985

SÁNCHEZ H. Mayolo, "Derecho Tributario", Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988

SOLER Osvaldo H., "Derecho Tributario", La Ley, Buenos Aires, 2002

SPISSO S. Rodolfo, "Derecho Constitucional Tributario", Editorial Depalma, Buenos Aires, 1991

YOUNES de Salcedo Ruth, "Derecho Tributario a su alcance", Editorial Norma, Colombia 1981

LEYES:

Constitución de la República

Resolución del Congreso Nacional No. R-22-058 del 8 de Marzo del 2001

Código Tributario de 1975 y sus reformas

Codificación del Código Tributario, del 14 de Junio de 2005

Ley de Modernización

Codificación del Código Civil, de 24 de Junio del 2005

Estatuto Régimen Jurídico y Administrativo de la Función Ejecutiva