

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR, SEDE ECUADOR.

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO, CON MENCIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

**ANÁLISIS DEL SISTEMA CONTENCIOSO TRIBUTARIO ECUATORIANO
VIGENTE COMPARADO CON LOS PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD
ANDINA**

ISABEL CRISTINA PATIÑO SÁCHEZ

2010

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de Magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la Biblioteca de la universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

Sin perjuicio de ejercer mi derecho de autor, autorizo a la Universidad Andina Simón Bolívar la publicación de esta tesis, o de parte de ella, por una sola vez dentro de los treinta meses después de su aprobación.

Isabel Cristina Patiño Sánchez.

Noviembre 2010

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLIVAR, SEDE ECUADOR.

ÁREA DE DERECHO

**MAESTRÍA EN DERECHO, CON MENCIÓN EN DERECHO
TRIBUTARIO**

**ANÁLISIS DEL SISTEMA CONTENCIOSO TRIBUTARIO ECUATORIANO
VIGENTE COMPARADO CON LOS PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD
ANDINA**

ISABEL CRISTINA PATIÑO SÁCHEZ

Dr. César Montaña G.

Quito

2010

Abstract:

El presente trabajo investigativo aborda como tema fundamental el sistema contencioso tributario y las principales características del mismo.

Realiza, por su parte, un análisis del procedimiento contencioso tributario del Ecuador y cual ha sido su desarrollo a través de los años, para luego abordar un análisis comparativo con los demás países miembros de la Comunidad Andina tomando los puntos fundamentales de la materia contenciosa administrativa y tributaria para realizar dicha comparación; y finaliza puntualizando una serie de conclusiones y estableciendo cierta recomendaciones en el estudio de este tema.

Dedicatoria:

Deseo dedicar este trabajo investigativo a mis padres por todo el apoyo recibido durante estos años de estudio y especialmente a mi padre, por ser el inspirador del tema escogido y por siempre ser una guía tanto en lo profesional como personal. Gracias a ustedes dos por hacer posible este sueño.

También quiero dedicar este trabajo a mis hermanos, cuñados y sobrinos por alentarme a cada paso y ser fuente inagotable de ternura y cariño.

Agradecimientos:

Principalmente al director de este trabajo investigativo, Dr. César Montaña Galarza, por su paciencia y dedicación en la revisión y guía del mismo y por impulsarme siempre a conocer más sobre la materia. Así mismo y por medio de él a todos los docentes del Área de Derecho por transmitirme sus conocimientos de manera desinteresada a lo largo de los dos años de maestría.

Por otra parte, quiero agradecer también al personal administrativo del área de derecho de la Universidad Andina Simón Bolívar, por brindarme siempre su apoyo y ayuda oportuna a lo largo del programa.

Finalmente a mis compañeros de aulas y de trabajo por el apoyo incondicional tanto en la fase presencial como en la elaboración de este tesis.

ANÁLISIS DEL SISTEMA CONTENCIOSO TRIBUTARIO ECUATORIANO VIGENTE COMPARADO CON LOS PAISES MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA

Introducción

Capítulo I Sistema Contencioso Tributario Ecuatoriano

1.1. Jurisdicción Contenciosa Tributaria: Naturaleza Jurídica

1.2. Jurisdicción Contenciosa Tributaria Ecuatoriana

1.3 Referencia Histórica

1.4 Elementos fundamentales

1.5 Análisis del sistema contencioso tributario ecuatoriano.

Capítulo II Análisis comparativo de los sistemas contenciosos tributarios: Bolivia, Colombia y Perú.

2.1. Evolución histórica comparada del contencioso tributario.

2.2. Diferentes etapas del contencioso tributario en Bolivia, Colombia y Perú.

2.3. Situación normativa comparada en los sistemas contenciosos tributarios de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

Capítulo III Conclusiones y Recomendaciones

Bibliografía

Introducción:

Es de fundamental importancia, en un mundo globalizado como el nuestro, conocer más sobre los diferentes sistemas tributarios imperantes en el mundo, más aún cuando se tratan de sistemas referentes al quehacer judicial dentro de países que por su cercanía geográfica y su afinidad histórica tienen tanta relación como es el caso de los países miembros de la Comunidad Andina; es así que, el presente trabajo consiste en un estudio de dichos sistemas partiendo el análisis de un concepto general y único sobre el sistema contencioso tributario, para avanzar y profundizar de manera específica en la forma como éste se desarrolla en Ecuador, Bolivia, Colombia y Perú.

La tesis está dividida en tres capítulos, el primero referente a los conceptos generales del contencioso tributario y del sistema contencioso tributario ecuatoriano. El segundo estudia las principales características de las legislaciones tributarias en cuanto al procedimiento contencioso, en esta materia, de los demás estados miembros de la CAN, para finalizar el estudio con un tercer capítulo que contiene las conclusiones generales del trabajo y ciertas recomendaciones extraídas del análisis realizado de cada una de las legislaciones.

El presente trabajo pretende destacar las ventajas y desventajas de cada uno de los sistemas, así como abstraer conceptos básicos que sirvan de base para un análisis enriquecedor al quehacer tributario ecuatoriano y de la región.

CAPITULO I

Sistema Contencioso Tributario.- Jurisdicción Contenciosa Tributaria: Naturaleza Jurídica.- Jurisdicción Contenciosa Tributaria Ecuatoriana.- Referencia Histórica.- Elementos fundamentales.- Análisis del sistema contencioso tributario ecuatoriano.

En el presente capítulo se realizará un análisis de las principales características del contencioso tributario, es decir un estudio de las formas procesales para la solución de los conflictos que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, entendiéndose por estos últimos a las personas naturales o jurídicas con derechos y obligaciones frente al ente público así como también se realizará un análisis del sistema contencioso tributario ecuatoriano, con el objetivo de lograr un desarrollo ágil y general de los otros sistemas tributario que se pretende tratar en este trabajo de investigación.

1. Sistema Contencioso Tributario.-

Tomando en cuenta por una parte, la naturaleza específica de las relaciones jurídicas que se produce entre administrados y administración, en el cumplimiento del fin público de la tributación que nace de la potestad del Estado para exigir prestaciones de esa naturaleza

y del deber constitucional de toda persona sea esta nacional o extranjera¹ de contribuir de acuerdo con su capacidad al financiamiento del Estado; y por otra, de la necesidad de la existencia en un Estado de Derechos, de un ordenamiento jurídico que en aplicación de los mandatos constitucionales provea de una tutela jurisdiccional efectiva, para garantizar los derechos de los contribuyentes, responsables o terceros, frente al accionar de las administraciones tributarias, derechos que deben ser respetados y garantizados en todos los ámbitos de esa relación.

Al procedimiento contencioso se lo entiende como conjunto de medios o recursos que provee la Ley, para dar solución a los conflictos que surgen del conjunto de relaciones jurídicas tributarias² y que son planteados por los sujetos pasivos de esa relación, los contribuyentes, en defensa de sus derechos que han sido lesionados por la actuación del sujeto activo. Solución que comporta un acto jurisdiccional en el que se establece una declaración con carácter de definitiva respecto a quien corresponde el derecho invocado. Este procedimiento contencioso administrativo y tributario es una consecuencia y proyección del llamado procedimiento administrativo, que de acuerdo a los profesores

¹ Art. 9 de la Constitución de la República del Estado publicada en el RO 449 del 20 de Octubre del 2008 establece: "Las personas extranjeras que se encuentren en el territorio ecuatoriano tendrán los mismos derechos y deberes que las ecuatorianas, de acuerdo con la Constitución".

² Art. 1.- El recurso contencioso-administrativo puede interponerse por las personas naturales o jurídicas contra los reglamentos, actos y resoluciones de la Administración Pública o de las personas jurídicas semipúblicas, que causen estado, y vulneren un derecho o interés directo del demandante.

Art. 217 y 220 del Código Tributario

Art. 2.- También puede interponerse el recurso contencioso-administrativo contra resoluciones administrativas que lesionen derechos particulares establecidos o reconocidos por una ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, si con esta se infringe la ley en la cual se originan aquellos derechos.

Españoles García de Enterría y Fernández³ constituye la ordenación unitaria de una pluralidad de operaciones expresadas en actos diversos realizados de manera heterogénea por diferentes sujetos que llevan a la producción de un sinnúmero de actos administrativos.

El sistema contencioso constituye en nuestra legislación un medio ordinario para la revisión de los actos de determinación tributaria y de las decisiones adoptadas por las distintas administraciones tributarias, revisión que es atribuida a un órgano colegiado independiente y autónomo de la Administración pública y que forma parte de la estructura de la Función Judicial -los Tribunales Distritales de lo Fiscal -que conforme establece nuestro Código Orgánico Tributario, gozan de la potestad pública para conocer y resolver las controversias que se susciten entre las administraciones tributarias y los contribuyentes responsables y terceros-. Revisión que es posible por medio de las acciones y recursos que deducen los contribuyentes, ejerciendo su potestad de oponerse al cumplimiento y ejecución de esos actos, cuando consideren que ellos causan lesión a sus derechos subjetivos.

El proceso contencioso tributario en el derecho de países como Argentina por ejemplo, la jurisdicción y competencia para la solución de conflictos en el ámbito tributario está en gran parte asignada a órganos específicos del poder administrativo, y solo por excepción a la función judicial⁴, tema que se plantea para una interesante discusión

³ Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, Bogotá, Temis Palestra, 2008, pp. 371 y ss.

⁴ Díaz Ortiz José, Introducción al Derecho Procesal Tributario. Argentina. www.cpacf.org.ar/doctrinainstituto. Pág 8. (04 de noviembre del 2009)

Tribunal Fiscal de la Nación. Resuelve apelaciones. Compuesto por 21 vocales en 7 Salas. Cuatro Salas entienden en materia impositiva (2 abogados y 1 contador) y Tres Salas entienden en materia aduanera (3 abogados). Cada Vocal es

doctrinal respecto a la procedencia y eficacia jurídica del ejercicio jurisdiccional de órganos de carácter administrativo, los que, por ausencia de independencia y autonomía, al formar parte de la administración, no pueden ser considerados como jurisdiccionales; pese a estos cuestionamientos, esta realidad prevalece en la mayoría de sistemas jurídicos tributarios de América Latina y en especial de los países miembros de la Comunidad Andina como Colombia y Perú, lo que ha permitido crear una distinción conceptual entre jurisdicción contenciosa tributaria en sede administrativa, contenciosa administrativa en sede judicial, en la que se incluye el conocimiento de la materia administrativa tributaria; y, la contenciosa Tributaria judicial autónoma. En el primer caso, por disposición legal se encomienda la resolución de las controversias surgidas en el ámbito tributario a un órgano que forma parte de la estructura jerárquica del poder ejecutivo; ente que, ante el planteamiento de los contribuyentes, tramita un verdadero proceso y resuelve en derecho, decisión que tiene las características jurídicas de la sentencia judicial. Por ejemplo, en el caso de Colombia, las acciones tributarias proceden a través del recurso de reconsideración ante la misma Administración Tributaria que emite el acto cuestionado; en tanto que, corresponde conocer en instancia superior tales acciones a través del recurso contencioso administrativo ante el Consejo de Estado, órgano jurisdiccional independiente de la administración activa y de la función Judicial⁵; por otra parte en el segundo caso y tomamos como ejemplo Perú, la instancia administrativa de impugnación de los actos

asistido por un Secretario (abogado o contador) Los Vocales son designados por el Poder Ejecutivo previo concurso de antecedentes. El Presidente del Tribunal lo elige el Poder Ejecutivo de entre los Vocales.- (Ley de Procedimientos Fiscales Ley 11683. Texto ordenado por Decreto 821 de 13/7/1998 y normas jurídicas modificativas y reglamentarias).

⁵ Ley General de Procedimiento Administrativo Decreto 624 de 30/3/1989, modificativos y complementarios, emitido por el Consejo de Estado

tributarios corresponde a la Superintendencia Nacional de Administraciones Tributarias (SUNAT) cuyas resoluciones pueden ser impugnadas mediante recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, órgano que ejerce la jurisdicción contenciosa administrativa y tributaria y que es designado por el poder ejecutivo, mediante Decreto Supremo. El Tribunal peruano está conformado por varias salas; cada sala compuesta por tres vocales con sus respectivos suplentes, que deben ser profesionales de reconocida solvencia moral y versación en materia tributaria o aduanera, con no menos de 5 años de ejercicio profesional o 10 años de experiencia en materia tributaria o aduanera.⁶

Personalmente sostengo que el fundamento o la razón de ser del procedimiento contencioso, sin considerar la forma o medios a través de los cuales se desarrollen en cada legislación, se basan en la necesidad de que los actos administrativos de imposición en sus diversas manifestaciones, se adecuen a los sustentos legales, (facultad reglada) y a las exigencias de la equidad tributaria, puesto que, siendo las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes de carácter jurídico, estas deben estar limitadas por los principios fundamentales del respeto a los derechos de los ciudadanos y particularmente, al inalienable Derecho a la propiedad.

En esa razón, corresponde a la jurisdicción contenciosa, ejercer el control de la legalidad y la justicia de las decisiones emanadas de la administración pública; y si fuere el caso otorgar al agraviado los medios o instrumentos para reparar el daño, o suspender total o parcialmente los efectos del acto que lo perjudica, cumpliendo así su finalidad social de solventar los conflictos producidos como consecuencia del indebido ejercicio de las

⁶ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT

facultades administrativas; a pesar de ser éste el objetivo más importante de un procedimiento contencioso y de ahí la importancia que creo cobra, en el ámbito tributario, llega a ser muy difícil que el objetivo de impartir justicia como la conocemos desde la época de Ulpiano⁷ se cumpla, pues el procedimiento contencioso como tal resulta largo y por tanto retarda la resolución del caso, siendo bastante certero el aforismo jurídico que establece que “justicia que tarda no es justicia”.

El sistema procesal, como se ha dicho, tiene como función trascendente la protección de los valores jurídicos basados en la equidad, defensa de la legalidad y la garantía contra la transgresión de la normas, lo que se aplica no sólo en beneficio del contribuyente frente al Estado “fuerte” sino también la defensa y las garantías jurídicas frente a los administrados que en su momento, pueden llegar a utilizar los vacíos legales para perjudicar al fisco y por ende al mismo Estado; lo dicho, tiene mucha relación con un estudio realizado por el profesor José O. Casás, el cual se refiere a la importancia de la correcta reglamentación de la relación jurídico-tributaria entre el administrado y el ente administrador del tributo⁸.

Bajo estos presupuestos, analizamos el contenido de nuestro proceso contencioso, partiendo del origen, que se manifiesta en la acción o proposición del contribuyente.

⁷ “Iustitia est constans et perpetua voluntas iussum cuique tribuendia” (La justicia es la constante y perpetua voluntad de dar a cada uno su derecho). Ulpiano, jurista romano murió en Roma en el 228.

Rodrigo Borja Cevallos, Enciclopedia de la Política, Mexico, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1997, Pág. 560

⁸ José Casas O., Derechos Humanos y Tributación. Revista Jurídica de Buenos Aires, Ed. Abeledo Perot S.A., 2002, Pág. 16

1.1 Naturaleza Jurídica de la Acción Tributaria.- El término acción proviene del vocablo latino “agüere”, que significa ejercer una facultad, realizar algo; también entendido como el efecto o resultado de hacer o la posibilidad de ejecutar alguna cosa, por lo que, su concepto está vinculado con la actividad misma del hombre. En el campo jurídico y desde la época del Derecho Romano, la “actio”, estaba directamente vinculada con la potestad jurídica de realizar alguna cosa, especialmente de exigir, reclamar algo o defenderse de la pretensión de un tercero.⁹

En base a las definiciones de derecho, derecho administrativo, derecho tributario y derecho procesal que conocemos; podríamos decir que el derecho tributario procesal es un conjunto de normas que regulan la relación de los contribuyentes y el Estado, tanto en el ámbito administrativo como en el ámbito procesal judicial; en el caso ecuatoriano no existe un código procesal tributario específico- a diferencia de países como Perú o Chile- sino que el desarrollo de este tipo de relaciones se produce con sustento en las disposiciones del Código Orgánico Tributario¹⁰ y como norma supletoria actúa el Código de Procedimiento Civil, igual cosa sucede con algunas legislaciones a nivel sudamericano (Argentina y Chile) que a pesar de contar con un texto jurídico propio de la materia recurren como norma supletoria al derecho civil.

⁹Rodrigo V. Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005. Pág. 115.

¹⁰Lo relativo al procedimiento contencioso tributario está reglado por el Código Tributario en el Libro Tercero “Del procedimiento contencioso”, a partir del artículo 217 hasta el artículo 309

Con sustento en los planteamientos formulados por el profesor Juan Boada Pérez¹¹ es necesario realizar una distinción entre lo que es el procedimiento administrativo y el proceso administrativo; pues cuando hablamos de procedimiento administrativo estamos refiriéndonos a la secuencia de los actos de autoridad administrativa relacionados entre sí y tendientes a un único fin, por lo que el procedimiento así entendido, resulta una serie cronológica de actos o actuaciones dirigidas a un resultado, dichos procedimientos en la actualidad son preestablecidos y perfectamente delineados en la normativa vigente, que no solo dirigen el correcto y adecuado cumplimiento de las funciones y facultades de la Administración, sino que establecen un límite fundamental en la garantía y protección de los derechos del administrado. Por lo tanto, en Derecho Tributario Procesal, se utiliza el término procedimiento administrativo, para referirse con él, al conjunto de actos realizados ante la autoridad administrativa por parte del administrado, tendientes a obtener la corrección, enmienda o eliminación de los efectos producidos por un acto de ella emanado; lo que difiere al entendimiento que se debe dar al proceso contencioso, que se refiere al conjunto ordenado de actos emanados de las partes procesales (Estado y contribuyente) y de un órgano de la administración de justicia, por tanto imparcial e independiente de los entes en conflicto, cuyo fin ulterior se orienta a resolver la controversia que le ha sido sometida, a través de un dictamen o sentencia fundada y motivada en las normas legales, la que tendrá fuerza de cosa juzgada, revistiéndose así el proceso de auténtico carácter jurisdiccional. (R. Patino: 2005, Pág. 120)

¹¹ Juan Boada Perez, *Conferencia dictada en el seminario "Régimen Tributario Ecuatoriano", Cuenca, Marzo 1996. Pág 3.*

El Derecho Tributario ecuatoriano basado en el Derecho Administrativo¹² ha procurado establecer un equilibrio entre la potestad estatal para obtener recursos y exigir al administrado una contribución a través de los órganos administrativos y las garantías de aquellos que contribuyen respecto de la integridad de su patrimonio; este equilibrio se plantea como necesario, pues el poder estatal por sus propias características tiene una posición privilegiada con capacidad de exigir coactivamente contribuciones que muchas veces y antes de la vigencia del Código Orgánico Tributario y de la inclusión en el sistema jurídico del principio de legalidad tributaria¹³, los fundamentos de la imposición y los modos de recaudación, se sustentaban en decisiones de orden político, sin consideración alguna de los derechos del contribuyente. Con la vigencia del Código Orgánico Tributario y la constitucionalización de los principios básicos, establecidos en el llamado Pacto de San José¹⁴ como los de igualdad, generalidad, proporcionalidad y justicia tributaria¹⁵, surge la

¹² Pues el Derecho Administrativo regula en general todos los actos de la Administración Pública. En la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa (publicada en el Registro Oficial 338 del 13 de marzo de 1968), por ejemplo, se establecen las reglas generales de los procedimientos administrativos, reglas que aplican también para el caso del Derecho contencioso tributario con las particularidades del caso.

¹³ Constitución Política de la República: "**Art. 301.**- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer, modificar, exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer, modificar, exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley."

¹⁴ *Convención Interamericana sobre Derechos Humanos*. San José Costa Rica, 22 de noviembre de 1969, adoptado por el Ecuador por Decreto Supremo No. 1883, publicado en el Registro Oficial 452 de 27 de octubre de 1977.

¹⁵ "ARTICULO 8.- GARANTIAS JUDICIALES. 1. Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier carácter. 2. Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad. Durante el proceso, toda persona tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías: a) Derecho del inculcado de ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, sino comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal; b) Comunicación previa y detallada al inculcado de la acusación formulada; c) Concesión al inculcado del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa; d) Derecho del inculcado de defenderse personalmente o de ser asistido por un defensor de su elección y de comunicarse libre y privadamente con su defensor; e) Derecho irrenunciable de ser asistido por un defensor proporcionado por el Estado, remunerado o no según la legislación interna, si el inculcado no se defendiere por si mismo ni nombrare defensor dentro del plazo establecido por la Ley; f) Derecho de la defensa de interrogar a los testigos presente en el tribunal y de obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos; g) Derecho a no ser obligado a declarar contra si mismo ni a declararse culpable; h) Derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior. 3. La confesión del inculcado solamente es valida si es hecha sin coacción de ninguna naturaleza. 4. El inculcado absuelto

necesidad de que el Estado provea de la tutela efectiva de esos derechos y dentro de ellos la creación de instrumentos legales que posibiliten el ejercicio real de esa tutela a través del derecho a la defensa frente a los actos emanados de los órganos de la administración pública que lesionen los intereses subjetivos de los particulares, derecho que en el país se consolidó en un sistema de doble procedimiento -por llamarlo de alguna forma- que hace posible, que aquellos que se sientan afectados con las decisiones de los órganos administrativos expresadas a través de actos o resoluciones, puedan impugnarlas en dos vías, una que se desarrolla en fase administrativa y ante la autoridad de la que emanó el acto, y otra, en vía contenciosa ante los tribunales distritales de lo fiscal.(R. Patino, 2005: Pág. 61)

La creación de ésta dualidad de procesos aunque todavía existen muchas imperfecciones en el accionar tributario, a mi parecer resulta de gran importancia pues la actividad del Estado relacionada con la aplicación y percepción de los tributos se hace efectiva mediando diversos actos emanados de los órganos administrativos correspondientes, en ejercicio de la facultades establecidas en la Ley y que están vinculadas con las tareas de control, determinación, recaudación tributaria, resolución de reclamos, recursos y consultas; en todos ellos, como se señaló en líneas anteriores en los que se estableció los fines últimos y principales del derecho procesal tributario y de la existencia de una tutela jurisdiccional, el órgano ejecutor debe garantizar y asegurar a los particulares que dichos actos se produzcan bajo los principios del debido proceso, del estricto sometimiento al ordenamiento jurídico y promoviendo el efectivo ejercicio del derecho a la

por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos. 5. El proceso penal debe ser público, salvo en lo que sea necesario para preservar los intereses de la justicia.”

defensa. Puesto que, el imperio del Estado para crear tributos y exigir la prestación tributaria, incluyendo los medios de los que dispone para el efecto, debe eliminar en lo posible todo rasgo de arbitrariedad o discrecionalidad, pues se requiere que dicha creación o exigencia estén totalmente sometidos a las normas jurídicas que las motivan; de tal manera que, cualquier violación de esas garantías causadas tanto por extralimitaciones en las funciones del órgano recaudador del tributo, como también por la omisión en la aplicación de los principios que dirigen su gestión, debe ser reparada, sea en la misma esfera administrativa, o en su defecto en la vía contenciosa ante los jueces competentes, solo así se podrá evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados al momento de aplicarles al hecho concreto.¹⁶

Para entender con mayor claridad la naturaleza y características del proceso contencioso tributario es necesario establecer sucintamente sus diferencias con el proceso civil y el penal; el primero se encuentra dominado por el principio dispositivo o de impulso de las partes, es decir se inicia a petición de parte y salvo contadas excepciones, se desenvuelve también por ese impulso, sin perjuicio de que los jueces cuando creyeran conveniente puedan evacuar y ordenar diligencias de orden procesal o probatorio, de oficio. El proceso penal en su mayoría es de acción pública por lo que está dominado por el principio contrario pues es oficioso e inquisitivo y el fiscal está obligado a iniciarlo cuando ha sido de su conocimiento el cometimiento de una infracción, si bien las partes pueden

¹⁶ Véase: 1) Luis Anibal Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito Pudeleco Editores, 2006. Pp. 220-241. 2) Carlos María Giuliani Fongouge, *Obra actualizada por Navarrine Susana y Asorey Ruben Derecho Financiero Tomo II*. Argentina, Ed Pág. 646. 3) Alfredo Benítez Rivas, *Derecho Tributario –El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas-*, La Paz Bolivia, Azul Editores, 2009, Pp. 58-68.

impulsarlo, pero está en el juez la obligación de llevar adelante el proceso, investigar y establecer las responsabilidades del caso.¹⁷

En el Ecuador, en un momento dado se habló de la posibilidad de convertir al procedimiento contencioso tributario en un procedimiento oral con características propias del derecho penal, por la instauración de la oralidad en el sistema contencioso, iniciativa que probablemente tenía la intención de agilizar el proceso, pero a mi parecer hubiese resultado un proyecto demasiado ambicioso pues una materia tan específica como la tributaria no podría ajustarse a un principio de oralidad absoluta; así como tampoco, se puede pretender que esté basada totalmente en los principios del derecho procesal civil.

El procedimiento tributario, tiene características intermedias, pues se inicia con la demanda que presenta el particular en contra de la administración y en esto coincide con el procedimiento civil, dado que al igual que en los casos civiles, no cabe que un proceso tributario se instaure de oficio pues los actos de la administración gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad¹⁸, por tanto quien alegue que dichos actos no son legítimos y por tanto no deben ejecutoriarse debe probarlo mediante la vía administrativa o judicial; en cuanto al trámite, se asemeja al penal en razón de que su prosecución puede darse por el impulso de las partes o de manera oficiosa por parte del juez. El carácter investigativo del procedimiento contencioso tributario se basa en que el objeto de la litis es de interés público, pues el rol que juegan los tributos y su recaudación tiene un carácter

¹⁷Véase: 1) Eugenio Floran, *Elementos del Derecho Procesal Penal*, Barcelona. Ed. Bosch, 1947. Pp. 14-17. 2) Francesco Canelutti, *Derecho Procesal Civil y Penal Vol. 4*, México DF, Ed. Oxford, 2002, Pág. 28.

¹⁸Art. 82 CT: "Presunción del acto administrativo: Los actos administrativos tributarios gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad y están llamados a cumplirse;...".

eminentemente social y se constituyen en instrumentos para la consecución del denominado bien común, lo que rebasa el propósito de lo privado, en consecuencia las prestaciones impositivas tienen fundamento en el ejercicio de las funciones estatales y en el principio de solidaridad que permite al Estado realizar la prestación efectiva de los servicios públicos, de tal forma que la actividad tributaria tiene una función instrumental, que hace posible el cumplimiento de la política económica y el desarrollo social. (R. Patino, 2005: Pág. 68).

De esta última aseveración se explica porqué los tribunales a más de resolver sobre la materia del litigio, deben actuar como entes controladores de la legalidad tanto de los antecedentes así como de los fundamentos de la resolución o actos que estén siendo impugnados.

Como corolario, considero pertinente referirme a lo dicho por Rodrigo Patiño Ledesma en su obra Derecho Tributario Ecuatoriano, cuando de manera sucinta establece las principales diferencias entre el procedimiento administrativo y el procedimiento contencioso, aquí las más fundamentales:

- El procedimiento administrativo regula el ejercicio de la potestad administrativa en la producción de actos que generan efectos jurídicos a los contribuyentes, en tanto que el procedimiento contencioso implica el conjunto de actos tendientes a resolver las controversias sobre actos emanados del ejercicio de la potestad administrativa.
- Las decisiones emanadas de la administración no son decisiones judiciales ni se aproximan a ellas y no son independientes, en tanto que, las decisiones del

contencioso provienen de un órgano independiente y tienen fuerza de ley para las partes.

- Los actos y resoluciones emanados de autoridad competente gozan de presunciones de legitimidad y ejecutoriedad; no así las decisiones judiciales que tienen fuerza de ley y condición de cosa juzgada.
- La resolución en el campo contencioso es de única y definitiva instancia por lo que en el juzgamiento de actos y resoluciones administrativas no existe recurso de apelación. El procedimiento administrativo por el contrario, es la continuación del acto inicial y permite a la Administración verificar, corregir, enmendar, ratificar o revocar los efectos de los actos por ella producidos.

Finalmente, anota el autor, que la naturaleza jurídica del Derecho Procesal Tributario se sustenta en el Derecho Público Financiero y en el interés social de la prestación tributaria como medio de garantizar la existencia y cumplimiento de los fines del Estado; aseveración que comparto y que creo cobra aún mayor relevancia a raíz de la expedición de la Constitución de 2008, en la que se establece como principios tributarios la generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria y, debido a que hoy en día en nuestro país los tributos son un medio muy importante para financiar el accionar del gobierno.¹⁹

2. Jurisdicción contenciosa tributaria ecuatoriana.-

¹⁹

Art. 300.- Constitución Política del Estado: "El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.

2.1 Referencia histórica.- La existencia de justicia tributaria en nuestro país es relativamente nueva, pues fue sólo a partir del Decreto-Ley de Emergencia del 23 de enero de 1960, emitido por el entonces Presidente de la República Dr. Camilo Ponce Enríquez (1956-1960), el 19 de junio de 1959 que por considerar “que no existe un sistema adecuado en lo contencioso tributario, que en tal virtud es indispensable una Institución de lo contencioso tributario que dé garantías de rectitud y agilidad en la resolución final de los reclamos que presenten los contribuyentes” y en razón de que “en la práctica la solución que han dado a este problema los países mejor organizados es la creación de un Tribunal independiente de conformación judicial”²⁰, se da pasó a la integración de una justicia tributaria independiente, pues como sostiene José Vicente Troya Jaramillo “antes existía una organización imperfecta y bien puede afirmarse que no teníamos en el país un verdadero sistema de justicia tributaria”.²¹

Posterior al decreto de creación del Tribunal Distrital de lo Fiscal, en 1963 por medio de Decreto Ley de Emergencia 29 se expidió el Código Fiscal, instrumento jurídico en el que de forma organizada y sistemática se consolidó normativamente el procedimiento contencioso tributario, para luego, en 1975, poner en vigencia el que ahora conocemos por Código Orgánico Tributario con las reformas dadas hasta la fecha. Código Orgánico Tributario que a mi parecer es uno de los mejor estructurados de América Latina,

²⁰ *Considerando del Decreto Ley de Emergencia*, RO. No. 847. 1960.

²¹ José Vicente Troya Jaramillo, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Memorias de las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz Bolivia, Superintendencia Tributario General, 2008, Pp. 75-100.

sin embargo de necesitar un mayor desarrollo en cuanto a conceptos para evitar interpretaciones ambiguas de cierta normativa.²²

Antes de la existencia del régimen normativo que organice el sistema contencioso tributario en el país, la Carta Política de 1946 daba al Consejo de Estado las facultades para conocer y decidir las cuestiones contenciosas administrativas²³, dentro de las cuales también se contemplaba el ámbito contencioso tributario, por lo que desde esa época, en teoría, era posible impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria, digo en teoría pues debido a la composición del Consejo de Estado y lo especial de la materia, resultaba muy difícil primero integrar el Consejo para que trate asuntos de esta naturaleza y luego lograr un fallo coherente sobre los conflictos atinentes a las relaciones tributarias, sobre ello habrá de destacar la dificultad de acceso a este órgano de justicia, lo que en su conjunto no constituía motivación alguna para que los sujetos pasivos del tributo deduzcan acciones contra los actos emanados de las administraciones tributarias, ni garantía alguna de obtener resultados oportunos.

Luego, en el año de 1948, se publicó el Reglamento de lo Contencioso Administrativo, el cual ya no tiene vigencia hoy pero constituyó un avance importante en la materia, pues se dio el reconocimiento del ejercicio de la jurisdicción contencioso administrativa, se le quitó la competencia al Consejo de Estado, permitiendo que las

²² Como los artículos que se refieren al *poder tributario* y a la *reserva de ley*.

²³ Constitución de la República del Ecuador del 1946 publicada en el Registro Oficial en Diciembre del mismo año.

“Artículo 146.- Son atribuciones y deberes del Consejo de Estado: (...) 8. Conocer y decidir en las cuestiones contencioso-administrativas; (...)”

acciones sean propuestas contra actos de la administración tanto nacional como seccional ante esa nueva jurisdicción, se estableció con toda claridad la normativa, el objeto y competencia de la jurisdicción contencioso administrativa²⁴, esto es, revisar en sede jurisdiccional el contenido del acto administrativo, verificar su legalidad y emitir una resolución al respecto entre otros; avances muy importante pues a mi parecer desde la emisión de este Reglamento se abrió camino para lograr el desarrollo que hoy tiene el derecho administrativo y contencioso tributario frente a otras legislaciones como la de Perú y Costa Rica²⁵, a pesar de haber surgido a la par con la ecuatoriana

Más tarde en 1974, mediante Decreto Supremo 1016-A el General Guillermo Rodríguez Lara, Presidente de la República del Ecuador expió el Código Tributario, texto legal que resulta un gran avance en la materia, pues desde su nombre se evidencia la finalidad de darle mayor especialidad, el anterior llamado Código Fiscal, era mucho más amplio pues lo fiscal según lo establecido en ese cuerpo legal comprendía todo lo relacionado con las finanzas públicas, mientras que al denominarlo Código Tributario, se limitaba su campo de regulación a la actividad vinculada con la creación, determinación y recaudación de los tributos, que si bien son parte importante de las finanzas públicas no son su única vertiente. (J. Troya, 2008: Pág. 77)

En 1992, con las reformas dadas a la Constitución Política mediante Ley s/n publicada en el RO. No. 93 del 23 de diciembre de 1992, se instauró un nuevo modelo para

²⁴ Véase Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Capítulo II " De la Jurisdicción Contenciosa Administrativa".

²⁵ El sistema tributario Costarricense, no cuenta con un sistema tributario como el ecuatoriano, sino sigue el modelo de países como Colombia en la que las diferentes impugnaciones de los actos de la Administración Tributaria se las interpone frente a la misma Administración.

la administración de justicia tributaria sustituyendo así el que se implantó en 1959, el mismo que está vigente hasta hoy cuyas principales características son:

- Se crearon los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo que pasaron a formar parte de la Función Judicial con igual rango que las Cortes Provinciales, eliminándose el Tribunales Fiscal y Contencioso Administrativo con jurisdicción nacional. (Décima disposición transitoria de la Constitución Política).
- Se dispuso que las demandas debían ser presentadas de acuerdo al domicilio del actor, distribuyéndose actualmente las causas en 6 tribunales de lo contencioso tributario.
- Se definió además que la llamada en esa época Corte Suprema de Justicia, hoy Corte Nacional de Justicia, actuaría como tribunal de casación en todas las materias, dividiéndose las diferentes salas de acuerdo a su especialidad por materia. (Décima primera disposición transitoria de la Constitución Política).

Actualmente el Código Orgánico Tributario a pesar de las reformas que se han dado desde su expedición conserva los mismos fundamentos que al tiempo de su expedición.

2.2 Elementos Fundamentales del Procedimiento Contencioso Tributario.- Para lograr un mejor entendimiento del procedimiento contencioso tributario es necesario hacer una breve referencia a lo que llamaremos sus elementos fundamentales, los mismos que trataremos a continuación:

2.2.1 Las normas que rigen el procedimiento tributario:

1. Administrativas: Son aquellas que posibilitan el ejercicio de las diferentes facultades por parte de las administraciones tributarias, es decir están directamente vinculadas con los principios que regulan la gestión encomendada a estas administraciones y la forma de expedir actos administrativos, con respecto a los medios para recaudar las obligaciones tributarias ya sean de estos provenientes de actividades realizados por el sujeto activo o pasivo de la relación tributaria, así como también para resolver consultas de los administrados con respecto a la aplicación de la ley y a la facultad de recibir, tramitar y resolver denuncias de los sujetos pasivo o terceros y por último las normas administrativas también regirán el proceder de los funcionarios de la Administración al momento de realizar la defensa de la misma ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal cuando se presente una acción ya sea de legalidad o validez de los actos administrativos.

El procedimiento administrativo corresponde por tanto ejercerlo a los propios órganos administrativos a cuya gestión ha encomendado expresamente la Ley, tiene como hemos señalado, naturaleza administrativa no jurisdiccional, se constituye en una vía específica para impugnar los actos tributarios que tiene como finalidad que el funcionario pueda corregir o enmendar su actuación evitando ser llevado ante los tribunales de justicia. Sin embargo, no es un requisito previo el agotar el procedimiento administrativo para que se pueda acudir al ámbito de lo contencioso en la esfera judicial.²⁶

2. Jurisdiccionales: Se configura en un conjunto de normas que rigen el procedimiento contencioso tributario propiamente dicho, y materializan el ejercicio de la “potestad pública de conocer y resolver las controversias que se susciten entre las

²⁶Véase: Código Tributario Ecuatoriano. Libro Segundo. De los procedimientos Tributarios. Título 1. Del Procedimiento Administrativo Tributario. Del Art. 72 al Art. 148.

Administraciones Tributarias y los contribuyentes, responsables o terceros, por actos que determinan obligaciones tributarias o establezcan responsabilidades en las mismas o por las consecuencias que se deriven de relaciones jurídicas provenientes de la aplicación de Leyes, reglamentos o resoluciones de carácter tributario”.²⁷

Estas disposiciones sustantivas tributarias rigen el accionar de la función judicial a través de los tribunales distritales de lo fiscal y regulan los medios que posibiliten el control de la legalidad de los actos de gestión de la Administración Tributaria; los mecanismos a través de los cuales los contribuyentes pueden impugnar los actos administrativos; la estructura de los órganos de justicia tributaria, su jurisdicción, competencia; pero también, se refieren al cumplimiento de etapas y fases en el juzgamiento, a la resolución ágil, oportuna y eficiente de los conflictos, a fin de evitar las consecuencias graves e irreparables que puede ocasionar una sentencia tardía e ineficaz, procuran por ello, la existencia de una administración de justicia independiente y rodeada de todas las garantías que orientan el libre ejercicio de la defensa del contribuyente, bajo los principios de igualdad, contradicción y buena fe procesal, pues solo así se genera confianza en el sistema.²⁸

Considero que sin las normas que regulan el derecho procesal tributario, ya sea en el ámbito administrativo como en el judicial, no sería posible hablar de un Estado de Derecho

²⁷Código Tributario Art. 217.

²⁸Véase: 1) Luis Anibal Toscano Soria, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito Ecuador, Pudeleco Editores. 2006. 2) Horacio Garcia Belsunse, *Tratado de Tributación Tomo I. Derecho Tributario.*, Buenos Aires Astrea, 2003, Pp. 249-340. 3) Ernesto Velázquez Baquerizo, *La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal del Ecuador*, Quito, Ed. Ecuoffset Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1995 4) R. Patino. Obra citada.

y de tutela jurídica efectiva de los derechos de los contribuyentes, si la ley no franquea la posibilidad de que el accionar de la Administración se vea cuestionado ante un órgano independiente no podemos hablar de la existencia de un estado de derechos, sustento esta idea con una frase de Carneluti, expresada en su obra *Derecho Procesal Civil y Penal*, señala “el derecho sin proceso no podría alcanzar su finalidad, en una palabra no sería derecho”.²⁹

2.2.2 Jurisdicción y Competencia en materia tributaria.- Como se dijo en líneas anteriores el Derecho Tributario y por tanto el Procedimiento Contencioso Tributario tiene una estructura propia y diferente a las otras ramas del Derecho, sin dejar de guardar una relación estrecha con el Derecho Administrativo que podemos decir en este caso concreto se trata del género con respecto al derecho tributario, que sería la especie. Sin embargo de ello, el Derecho tributario y sus procesos gozan de plena autonomía en nuestro sistema jurídico, pero esa autonomía no implica que sus instituciones sean distintas o extrañas a los principios generales del Derecho Administrativo y a la función que la estructura jurídica del Estado lo concibe con un todo integrador de la sociedad, pues de alguna manera y como se dijo, el procedimiento tributario es una adaptación propia y autónoma de los principios comunes de las instituciones del Derecho procesal Civil y del Derecho Administrativo. Bajo esta premisa es menester realizar una referencia breve a dos temas fundamentales como son la jurisdicción y la competencia.³⁰

²⁹ Francesco Carnelutti, *Derecho Procesal Civil y Penal Vol 4*, México DF Ed. Oxford, 2002. Pág 28.

³⁰ Véase: 1) Mariela Vega de Herrera, *Manual de Procedimiento Contencioso Administrativo*, Bogotá Ed. Leyer, 2000. 2) Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, obra citada.

Jurisdicción: Chiovenda la define como *la función del Estado que tiene por fin la actuación de la voluntad concreta de la ley mediante la sustitución, por la actividad de los órganos públicos, al afirmar la existencia de la voluntad de la Ley o al hacerla prácticamente efectiva*".³¹

Desde el punto de vista procesal judicial, la jurisdicción es la facultad específica del Estado que la ejerce como parte de sus deberes inherentes a la tutela jurídica, está dirigida a hacer efectivo y real el derecho positivo mediante la aplicación objetiva de la norma general y abstracta. En el caso concreto a través del órgano que la ley ha designado para dirimir las controversias otorgándole potestad pública para ello, órgano que formando parte de la función judicial ejerce la Administración de Justicia Tributaria, y para ello está investida de jurisdicción y competencia y su finalidad se orienta a dirimir las situaciones de controversia entre el contribuyente y el órgano de la administración tributaria, sea nacional o seccional.³²

La jurisdicción en materia tributaria está caracterizada por ser, además de contenciosa, propia, privativa y específica, pues está atribuida a un tribunal especializado, con jerarquía y ámbito de aplicación distinta a la jurisdicción ordinaria, con la característica típica que distingue el ámbito del derecho procesal público, respecto a que el

³¹ Giuseppe Chiovenda, *Curso de Derecho Procesal Civil Vol. 6*, México DF, Ed. Oxford., 2002, Pág. 19

³² Art. 150 del Código Orgánico de la Función Judicial publicado en el Registro Oficial 544 del 9 de marzo del 2009., establece: "**JURISDICCIÓN.**- La jurisdicción consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, potestad que corresponde a las juezas y jueces establecidos por la Constitución y las leyes, y que se ejerce según las reglas de la competencia".

contribuyente o sujeto pasivo, será siempre la parte accionante y la Administración la demandada. (R. Patino. 2005. Pág 81)

Competencia: Podríamos catalogarla como la capacidad o aptitud que la ley reconoce a un juez o tribunal para ejercer sus funciones con respecto a una determinada categoría de asuntos.

El Art. 1 del Código de Procedimiento Civil³³ hace una diferenciación muy clara entre lo que se entiende por jurisdicción y lo que se debe entender por competencia así:

“Art. 1.- La jurisdicción, esto es, el poder de administrar justicia, consiste en la potestad pública de juzgar y hacer ejecutar lo juzgado en una materia determinada, potestad que corresponde a los tribunales y jueces establecidos por las leyes. Competencia es la medida dentro de la cual la referida potestad está distribuida entre los diversos tribunales y juzgados, por razón del territorio, de la materia, de las personas y de los grados”.

La competencia no es más que la individualización del órgano a quien se asigna la jurisdicción y el señalamiento de potestades y ámbito de acción otorgado por la ley a cada uno de los jueces.

La competencia a lo largo del tiempo ha sido justificada por varias razones, pero principalmente se trata de establecer los límites del accionar de cada juez, en un momento estos límites venían dados por la cuantía de la controversia, hoy en día por lo menos en el Ecuador, el monto o valor que se asigna a los hechos materia de las pretensiones, no es un referente para determinar competencia, pero subsiste la competencia en razón de territorio, materia, grado o inclusive en casos excepcionales competencia en razón del fuero.³⁴

³³Publicado en el Registro Oficial 58 del 12 de julio del 2005.

³⁴**Art. 75.-** Competencia.- La competencia administrativa tributaria es la potestad que otorga la ley a determinada autoridad o institución, para conocer y resolver asuntos de carácter tributario.

En el sistema contencioso tributario ecuatoriano, la jurisdicción contenciosa tributaria se ejerce a través de los tribunales distritales de lo fiscal que actúan como órganos de única y definitiva instancia, con jerarquía autónoma e independiente de los demás ámbitos de la administración de justicia, pues tienen atribuida la facultad de resolver las controversias que surjan entre las administraciones tributarias y los administrados en su calidad de contribuyente.

2.2.3 Acciones que pueden interponerse en el contencioso tributario ecuatoriano.- De acuerdo a lo especificado en el Código Orgánico Tributario cada Tribunal Distrital de lo Fiscal tendrá facultad para conocer y resolver sobre acciones de impugnación, acciones directas y otros asuntos.

A) Acciones de impugnación: estas acciones corresponden a la facultad de reacción de los contribuyentes, responsables o terceros contra los actos y resoluciones emanados de los

Art. 76.- Irrenunciabilidad de la competencia.- La competencia administrativa en el ámbito tributario, es irrenunciable y se ejercerá precisamente por los órganos que la tengan atribuida como propia, salvo los casos de delegación o sustitución, previstos por las leyes.

Art. 77.- Indeterminación de la competencia.- Cuando una ley atribuya competencia a una administración tributaria, sin determinar la autoridad que ha de ejercerla, se entenderá concedida a quien ordinariamente es competente para conocer de los reclamos en primera o única instancia.

Art. 78.- Autoridad incompetente.- Cuando el órgano administrativo ante quien se presente una consulta, petición, reclamo o recurso se considere incompetente para resolverlo, así lo declarará dentro de tres días y, en un plazo igual lo enviará ante la autoridad que lo fuere, siempre que forme parte de la misma administración tributaria. Pero si el órgano competente corresponde a otra administración tributaria, el que hubiere recibido la solicitud la devolverá al interesado dentro de igual plazo, juntamente con la providencia que dictará al efecto.

Art. 79.- Incompetencia parcial.- Cuando una consulta, petición, reclamo o recurso se refiera a varios tributos que correspondan a distintas administraciones tributarias, la autoridad receptora, dentro de tres días, avocará conocimiento de los asuntos que le competan y dispondrá que los restantes se cursen ante los organismos respectivos, con arreglo al artículo anterior.

Art. 80.- Conflictos de competencia.- Todo conflicto de competencia que se suscite entre autoridades de una misma administración tributaria, lo resolverá el superior jerárquico común en el plazo de ocho días de producido. Corresponderá al tribunal distrital de lo fiscal dirimir la competencia que se suscitare o se promoviere entre autoridades de distintas administraciones tributarias." (CT).

funcionarios de la Administración Tributaria que se producen con infracción de las normas que regulan el ejercicio del procedimiento que debe seguir la administración o con violaciones a la ley y que por tanto, causen lesión a sus derechos subjetivos, sean estos resultado de actos de determinación tributaria, de resoluciones que nieguen peticiones de reclamos o recursos interpuestos por los contribuyentes o por imposición de sanciones. El Código Orgánico Tributario ecuatoriano realiza una enumeración de los actos o resoluciones sujetos de impugnación.³⁵

2. Acciones Directas: A través de ellas se señala la competencia del Tribunal para conocer pretensiones relacionadas con situaciones jurídicas o derechos preexistentes, que se ha materializado a favor del contribuyente mediante circunstancias de hecho establecidas en la Ley, como el transcurso del tiempo o la inactividad de la administración y que para que surtan los efectos jurídicos deseados es necesario el pronunciamiento judicial.³⁶

³⁵ **Art. 220 CT.**- "Acciones de impugnación.- El Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones de impugnación, propuestas por los contribuyentes o interesados directos: 1a. De las que formulen contra reglamentos, ordenanzas, resoluciones o circulares de carácter general, dictadas en materia tributaria, cuando se alegue que tales disposiciones han lesionado derechos subjetivos de los reclamantes; 2a. De las que se propongan contra los mismos actos indicados en el ordinal anterior, sea por quien tenga interés directo, sea por la entidad representativa de actividades económicas, los colegios y asociaciones de profesionales, o por instituciones del Estado, cuando se persiga la anulación total o parcial, con efecto general, de dichos actos; 3a. De las que se planteen contra resoluciones de las administraciones tributarias que nieguen en todo o en parte reclamaciones de contribuyentes, responsables o terceros o las peticiones de compensación o de facilidades de pago; 4a. De las que se formulen contra un acto administrativo, por silencio administrativo respecto a los reclamos o peticiones planteados, en los casos previstos en este Código; 5a. De las que se propongan contra decisiones administrativas, dictadas en el recurso de revisión; 6a. De las que se deduzcan contra resoluciones administrativas que impongan sanciones por incumplimiento de deberes formales; 7a. De las que se presenten contra resoluciones definitivas de la administración tributaria, que nieguen en todo o en parte reclamos de pago indebido o del pago en exceso; y, 8a. De las demás que se establezcan en la ley."

³⁶ **Art. 221 CT** "Acciones directas.- Igualmente, el Tribunal Distrital de lo Fiscal es competente para conocer y resolver de las siguientes acciones directas que ante él se presenten: 1a. De las que se deduzcan para obtener la declaración de prescripción de los créditos tributarios, sus intereses y multas; 2a. De las de pago por consignación de créditos tributarios, en los casos establecidos en este Código o en leyes orgánicas y especiales; 3a. De las de nulidad del procedimiento coactivo por créditos tributarios que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales u otros motivos que produzcan nulidad, según la ley cuya violación se denuncie. No habrá lugar a esta acción, después de pagado el tributo exigido o de efectuada la consignación total por el postor declarado preferente en el remate o subasta, o de satisfecho el precio en el caso de venta directa, sin perjuicio de las acciones civiles que correspondan al tercero perjudicado ante la justicia ordinaria; 4a. De nulidad del remate o subasta en el caso 4 del artículo 207; y, 5a. De las de pago indebido o del pago en exceso, cuando se ha realizado después de ejecutoriada una resolución administrativa que niegue la reclamación de un acto de liquidación o determinación de obligación tributaria. La acción de impugnación de resolución administrativa, se convertirá en la de pago indebido, cuando, estando tramitándose aquella, se pague la obligación".

3. Otros asuntos de competencia del Tribunal: Bajo esta denominación el Código Tributario hace una diferenciación para todos aquellos asuntos que no están vinculados directamente con actos de determinación de la obligación tributaria, es decir están relacionados mas bien a ámbitos de competencia, entre ellos tenemos:

1. Los medios de protección legal para evitar u oponerse al recaudo coactivo de obligaciones tributarias mediante la acción de excepciones, tercerías excluyentes y apelación de la providencia dictada dentro del procedimiento de ejecución por el funcionario de coactivas.

2. El recurso de nulidad, por actos violatorios de la ley, realizados dentro del procedimiento de ejecución coactiva que se funden en la omisión de solemnidades sustanciales, entre ellas falta de publicación u omisión en la publicación de los avisos previos al remate, realización de remate en día y hora distintos al señalado en la publicación o el cumplimiento en procedimiento coactivo que ha sido declarado nulo por el propio Tribunal Distrital de lo Fiscal, entre otros.

3. Los conflictos de competencias suscitados entre distintas administraciones tributarias.

4. El recurso de queja contra los actos de autoridad pública tributaria por violar el procedimiento o que impidan el ejercicio del derecho a la defensa; y,

5. La potestad de juzgar privativamente las infracciones de naturaleza tributaria, delitos aduaneros y tributarios.³⁷

Cada una de estas acciones, ya sea las llamadas directas, las acciones de impugnación o aquellas que envuelven los denominados “otros asuntos de competencia” del tribunal, constituyen medios fundamentales para cumplir con los diferentes objetivos del procedimiento contencioso tributario en sí y en este caso el Código Tributario constituye un cuerpo normativo bastante avanzado; el derecho argentino, por ejemplo establece los diferentes asuntos que pueden ser materia de revisión en la vía contenciosa, a pesar de que en Argentina no existe un procedimiento contencioso tributario judicial, pues la revisión se da en vía administrativa; sin embargo, como venía diciendo, la Ley 11683³⁸ hace referencia a los actos típicos administrativos de los cuales existen recursos establecidos en la ley y los actos innominados que son aquellos que se pueden llegar a asimilar a los que nuestra legislación determina como “otros asuntos de competencia del tribunal”. Al habernos referido al derecho de países que tienen como fuente el derecho romano y a su vez influencia germánica las similitudes existen, sin embargo es de resaltar lo bien estructurado que está el Código Tributario ecuatoriano.

Además de lo dicho, considero que las acciones de impugnación son aquellas que quizá cobran mayor trascendencia tanto para el administrado como para la Administración, pues en mi experiencia tanto en el Tribunal Fiscal como en la Administración Tributaria, las

³⁷ Art. 222 CT.

³⁸ Expedida mediante decreto 821 en el 2008 y que regula todo lo referente a los procedimientos tributarios nacionales en Argentina.

acciones de impugnación son las que incrementan el índice de litigiosidad en el país; lo que podría interpretarse como una necesidad de que tanto el administrado como la Administración Tributaria mejoren su accionar frente a la ley y ninguno de los dos haga uso de ésta para su beneficio.

2.3 Análisis del sistema contencioso tributario ecuatoriano: Como se dijo en líneas anteriores el sistema contencioso tributario ha seguido en su mayoría el Modelo de Código Tributario para América Latina, sistema actualmente vigente que rige –con muy pocas modificaciones- desde la expedición del primer y único Código Tributario en 1975, pues este ha servido de base para las diferentes reformas que se han introducido al mismo.

El sujeto activo de la relación tributaria será siempre el Estado que ejerce su potestad a través de las diferentes administraciones tributarias y el sujeto pasivo será el contribuyente o responsable o aquel tercero que tenga legítimo interés en un proceso tributario, este último podrá proponer individualmente a la acción contenciosa por cualquiera de los casos establecidos en la ley que se han invocado en este trabajo.³⁹

Nuestro sistema contencioso tributario a diferencia de los sistemas de otros países miembros de la CAN (Perú), permite al contribuyente acudir directamente ante el órgano jurisdiccional para deducir sus acciones en contra de la administración tributaria, sin que ello implique limitación alguna para que puede ejercer previamente el derecho de

³⁹Art. 227 CT. "...Actor es la persona natural, que deduce la demanda o la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica, a nombre de quien se propone la acción o interpone el recurso que ha de ser materia principal del fallo. Demandado es la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna; el director o jefe de la oficina u órgano emisor del título de crédito, cuando se demande su nulidad o la prescripción de la obligación tributaria, o se proponga excepciones al procedimiento coactivo; y, el funcionario recaudador o el ejecutor, cuando se demande el pago por consignación o la nulidad del procedimiento de ejecución. Tercero es todo aquel que dentro del procedimiento administrativo o en el contencioso, aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor y solicite ser oído en la causa. "

impugnación en la vía administrativa ante el mismo órgano que dictó el acto impugnado mediante el reclamo administrativo, de allí que podemos decir que una contienda tributaria, puede estar compuesta por una instancia procesal administrativa que ofrece al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, la oportunidad de impugnar un acto de la administración ante el mismo órgano del que tal acto ha emanado, de presentar en su descargo las pruebas que considere pertinentes y finalmente de obtener una resolución motivada. Como hemos dicho, el proceso descrito no puede asimilarse al ejercicio de la acción contenciosa, pues no constituye una contienda judicial y la resolución en esta esfera no emana de un órgano imparcial y autónomo sino de la misma administración. Por ello las resoluciones que no satisfagan el interés de los reclamantes se someterán para su solución definitiva, a la vía judicial.

A partir de la vigencia de la Ley de modernización del Estado⁴⁰, se permite al contribuyente proponer demanda de impugnación de los actos emanados de la Administración Tributaria en la jurisdicción de los tribunales fiscales, sin que sea preciso el agotamiento de la vía administrativa, requisito que condicionaba el trámite judicial de todas las acciones en el ámbito administrativo, cambio normativo, que en cumplimiento de los propósitos generales establecidos en la aludida Ley, está orientado a la simplificación y agilidad del Estado en los servicios que presta, incluyendo dentro de ellos los de la Administración de Justicia. El artículo invocado señala:

Art. 38 PROCESOS.- Los Tribunales Distritales de lo Contencioso, Administrativo y Fiscal, dentro de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos y hechos que hayan sido expedidos, suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público. El administrado afectado por tales

⁴⁰ Ley 50 publicada en el Registro Oficial 349 de 31 de Diciembre de 1993

actividades presentará su denuncia o recurso ante el Tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento aplicable será el previsto en la Ley de la Materia.- No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra el Estado y demás entidades del sector público el agotamiento o reclamo en la vía administrativa. Este derecho será facultativo del administrado.

Cuestión que ha sido materia de varios pronunciamientos de la Sala de lo Fiscal de la Ex Corte Suprema de Justicia, de los cuales extraemos para ejemplos dos:

De lo dicho se desprende que la posibilidad de que el administrado pueda o no agotar la vía administrativa es aplicable a los actos administrativos, sin perjuicio que lo sea también a los contratos y hechos administrativos. Las Actas de Fiscalización impugnadas, son actos administrativos de determinación de obligaciones tributarias, respecto de los cuales cabía y cabe reclamación administrativa, así como también demanda de impugnación efectuada en forma directa ante los correspondientes Tribunales Distritales de lo Fiscal. SALA DE LO FISCAL. Gaceta Judicial. Año XCIX. Serie XVI. No. 15. Pag. 4448. (Quito, 5 de marzo de 1999.)

El Art. 38 de la Ley de Modernización confiere competencia a los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y Fiscal, para conocer y resolver las demandas y recursos derivados de actos, contratos y hechos que hayan sido expedidos suscritos o producidos por el Estado y otras entidades del sector público, no exigiéndose como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial en contra del Estado y demás organismos del sector público, el agotamiento de la vía administrativa. Esta disposición se explica dentro del proceso de privatización propiciado por la Ley de Modernización para la debida comprensión de dicho Art. 38, en la parte que releva al administrado de la obligación de agotar la vía administrativa, se debe diferenciar el caso de los actos administrativos del de los contratos y hechos administrativos. En el caso de los actos administrativos la autoridad demandada es la administración nacional, seccional o de excepción. En el caso de los contratos y hechos administrativos, la parte demandada es el Estado, los municipios, los consejos provinciales y en general las entidades públicas que gozan de personería jurídica. De todos modos, el agotamiento de la vía administrativa, se ha de entender en la fase de reclamación realizada ante las máximas autoridades de la propia administración o ante los representantes de personas jurídicas de derecho público, en los términos mencionados. La facultad que confiere a los administrados la parte indicada del Art. 38 se ha de entender en los términos que quedan expresados. SALA DE LO FISCAL. Gaceta Judicial. Año XCVIII. Serie XVI. No. 12. Pág. 3203. (Quito, 23 de junio de 1998).

Retomando el tema del procedimiento contencioso señalamos que, el juicio se inicia con la presentación de la demanda ante el tribunal distrital de lo fiscal que corresponda según la residencia o domicilio fiscal del contribuyente, el juez de sustanciación en el orden que atañe, procederá a calificar la demanda con lo que se inicia la sustanciación del juicio. El Código Orgánico Tributario a este respecto establece que cada una de las salas de los tribunales distritales de lo contencioso Tributario, tramitarán y sustanciarán las causas que se les asigne por sorteo, la sustanciación rotará mensualmente entre todos los miembros de la sala.

Una vez presentada la demanda dentro de los 20 días siguientes a los de la notificación con el acto materia de la impugnación, si se encontraran en territorio nacional o de los 40 días si residiere en el exterior; plazos que se extienden a seis meses, cuando lo que se impugna es una resolución administrativa que niegue la devolución de los que se considera indebidamente pagado. Los plazos legales antes mencionados no se aplican en los casos en los que se propongan acciones directas.⁴¹

Con respecto a la presentación de la demanda y al ejercicio del derecho de acción del contribuyente, en la última reforma del Código Orgánico Tributario, establecida en la denominada Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador⁴² el legislador constituyente realizó una modificación en lo que corresponde a la forma de proposición de las acciones contenciosas, pues sobre los requisitos formales para su procedencia establecidos en el artículo 231 del COT, que se refieren a la identificación del

⁴¹ Véase Código Tributario Libro Tercero, Título II Capítulo II Sección 1ª. Del Art. 229 al 242

⁴²Ley s/n publicada en el Registro Oficial 242. Tercer Suplemento de 29 de diciembre de 2007.

demandante, de la autoridad demanda, los fundamentos de la proposición, la identificación del acto impugnado y su cuantía, se incluyó uno de carácter pecuniario, en el que se establece que en todas las acciones que se planteen ante los tribunales distritales de lo fiscal, que se refieran a actos de determinación o que persigan la recaudación de tributos, están sujetas a una caución equivalente al 10 por ciento de la cuantía sobre el importe de la obligación tributaria cuestionada, retomando parcialmente en la legislación tributaria el tan cuestionado principio del *Solve et repete* -que consiste en pagar previamente el monto de la obligación tributaria, para luego reclamar, es decir el pago previo de la obligación tributario antes de realizar cualquier acción en el campo judicial-, eliminado de la legislación de todos los países suscriptores del Pacto de San José, al haberse consagrado como un derecho fundamental de los ciudadanos, el acceso irrestricto e incondicional a la justicia, bajo esta premisa el llamado afianzamiento legal, implica la obligación de pagar previamente en forma parcial, la obligación para poder acceder al trámite procesal⁴³, condicionando el ejercicio de la acción y acceso a la Justicia, a la prestación de valores por obligaciones que no se encuentran firmes y que jurídicamente al estar impugnados, no configuran derecho alguno para la Administración, sin embargo a pesar de ello, la misma ley prevé que en el evento de no rendirla dentro de quince días, el órgano jurisdiccional competente no solo que no acepta la acción deducida, sino que debe ordenar el archivo de la pretensión, quedando el administrado como consecuencia, en estado de indefensión.

Sobre el asunto señalamos que tanto la Carta Política vigente a la fecha de promulgación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, como la

⁴³Art. 8.- Garantías Judiciales: 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter."

que actualmente nos rige, consagran como derecho fundamental de los ecuatorianos la tutela efectiva judicial y para hacer efectiva esa tutela, se garantiza el pleno y total acceso de los ciudadanos a la justicia. Esta norma en mi modesto criterio condiciona el acceso a la justicia al cumplimiento de una prestación aún no definitiva, negándose de no acreditar los valores establecido en la norma, la posibilidad de acceder a la justicia y por ende hacer efectivo esa tutela, lo que resulta violatorio entre otros de los principios constitucionales contenidos en los artículo 10 numerales 4, 5, 8,9; artículo 75 y 76 numeral 7.⁴⁴

Sin embargo, la Asamblea Nacional Constituyente, atribuyéndose facultades de legislador, a pretexto de disminuir la conflictividad y la carga procesal en materia tributaria y conseguir que los contribuyentes cumplan sus obligaciones sin dilaciones, estableció la norma del afianzamiento, que establece lo siguiente:

Art (...) Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. La caución se cancelará por el Tribunal Distrital de lo Fiscal o Sala

⁴⁴4. Ninguna norma jurídica podrá restringir el contenido de los derechos ni de las garantías constitucionales.-5. En materia de derechos y garantías constitucionales, las servidoras y servidores públicos, administrativos o judiciales, deberán aplicar la norma y la interpretación que más favorezcan su efectiva vigencia.-8. El contenido de los derechos se desarrollará de manera progresiva a través de las normas, la jurisprudencia y las políticas públicas. El Estado generará y garantizará las condiciones necesarias para su pleno reconocimiento y ejercicio.-Será inconstitucional cualquier acción u omisión de carácter regresivo que disminuya, menoscabe o anule injustificadamente el ejercicio de los derechos. 9. El más alto deber del Estado consiste en respetar y hacer respetar los derechos garantizados en la Constitución.- El Estado será responsable por detención arbitraria, error judicial, retardo injustificado o inadecuada administración de justicia, violación del derecho a la tutela judicial efectiva, y por las violaciones de los principios y reglas del debido proceso. Art. 75.- Toda persona tiene derecho al acceso gratuito a la justicia y a la tutela efectiva, imparcial y expedita de sus derechos e intereses, con sujeción a los principios de inmediación y celeridad; en ningún caso quedará en indefensión. El incumplimiento de las resoluciones judiciales será sancionado por la ley.- Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: 7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: a) Nadie podrá ser privado del derecho a la defensa en ninguna etapa o grado del procedimiento."

Especializada de la Corte Suprema de Justicia si la demanda o pretensión es aceptada totalmente, la que en caso de ser en numerario generará a favor del contribuyente intereses a la misma tasa de los créditos contra el sujeto activo. En caso de aceptación parcial el fallo determinará el monto de la caución que corresponda ser devuelto al demandante y la cantidad que servirá como abono a la obligación tributaria; si la demanda o la pretensión es rechazada en su totalidad, la Administración Tributaria aplicará el valor total de la caución como abono a la obligación tributaria. Esta caución es independiente de la que corresponda fijarse por la interposición del recurso de casación, con suspensión de ejecución de la sentencia o auto y de la de afianzamiento para hacer cesar medidas cautelares y se sujetará a las normas sobre afianzamiento establecidas en este código. El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.” **Norma agregada al Art. 233 del Código Tributario por el Art. 7 de la Ley reformativa para la Equidad Tributaria, publicada en el registro Oficial suplemento de 29 de Diciembre de 1997.**

A pesar de que la caución no es punto central de este estudio, pues podría ser materia de análisis de un proyecto similar al presente, es necesario dejar sentado que este afianzamiento, sea total o parcial existe en varias legislaciones de América Latina, contraviniendo el mencionado Pacto de San José, del cual esos países son suscriptores.

En el Ecuador ha existido controversia respecto a la aplicación o no de este precepto por parte de los jueces, a propósito de la vigencia de la Constitución que obliga a todo funcionario público a aplicar directamente la norma constitucional sin ninguna otra consideración, al respecto, sin embargo recientemente la Corte Constitucional se pronunció con respecto a la constitucionalidad del afianzamiento con sentencia No. 014-10-SCN, en la que se acumulan varios casos con referencia a este tema, elevados en consulta por diversas salas de lo fiscal del país; debo indicar que dicha sentencia expedida el 5 de agosto de 2010 y publicada en el Registro Oficial No. 256.SS de 12 de agosto de 2010, resulta a mi parecer dado el entorno constitucional de vigencia plena de los derechos ciudadanos

bastante particular, pues declara “la constitucionalidad condicionada” del artículo referido, hasta que la Asamblea Nacional lo reforme.⁴⁵

Al margen del controvertido que resulta el establecimiento de la caución, me he referido al tema por considerar que el afianzamiento constituye un nuevo y previo requisito de acceso a la justicia que va en desmedro del desarrollo del Derecho Tributario y de la garantías de acceso a la justicia e igualdad de los ciudadanos ante la Ley; a pesar de lo dicho, el fallo que he invocado, pese a su vigencia y obligatoriedad, continuará por mucho tiempo generando controversia.

Retomando el análisis del trámite procesal contencioso, decimos que, el juez de sustanciación una vez que se haya concretado la prestación correspondiente a la caución, procederá a calificar la demanda y ordenará citar con ella a la Administración demandada, quien la contestará en el plazo de 15 días, término que es prorrogable por 5 días mediando la solicitud respectiva.

⁴⁵ Me permito transcribir la parte pertinente de la sentencia pues los considerandos y razones de acumulación de los actos son bastante extensos: “*SENTENCIA: 1. Declarar la constitucionalidad condicionada del artículo agregado a continuación del artículo 233 del Código Tributario, por el artículo 7 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de diciembre del 2007, relativo al afianzamiento en materia tributaria. 2. Declarar, como consecuencia de lo resuelto precedentemente, que la disposición referida será constitucional, hasta que la Asamblea Nacional, en uso de la atribución contemplada en el numeral 6 del artículo 120 de la Constitución de la República, realice la reforma necesaria, y por tanto, la norma consultada será constitucional, siempre y cuando se aplique e interprete el inciso primero y final del mencionado artículo 7, de la siguiente manera: ‘El auto en que el Tribunal acepte al trámite la acción de impugnación de obligaciones tributarias, fijará la caución prevenida en el inciso primero y final de este artículo, y dispondrá que el actor consigne la misma en el Tribunal, dentro del término de quince días, contados a partir de su notificación. En caso de incumplir con el afianzamiento ordenado, el acto materia de la acción quedará firme y se ordenará el archivo del proceso’. 3. Disponer que todos los Tribunales Distritales de lo Fiscal, a partir de la expedición de esta sentencia, apliquen lo resuelto en esta fallo respecto a todas aquellas causas que hayan ingresado o ingresen, y cuyo trámite esté pendiente por la rendición de la caución del 10%. 4. Notifíquese al Presidente del Consejo de la Judicatura, a fin de que se disponga a los Tribunales Distritales de lo Fiscal y a la Sala correspondiente de la Corte Nacional de Justicia que den cumplimiento a esta sentencia constitucional, para cuyo objeto se adjuntará fotocopias certificadas de la misma. 5. Notifíquese, publíquese y cúmplase”*

Una vez que se haya notificado con la contestación a la demanda, de oficio o a petición de parte se abrirá término de prueba, el mismo que no excederá de 10 días; en este punto es necesario destacar que la carga de la prueba en materia tributaria recae sobre el actor pues los actos administrativos emanados de autoridad tributaria competente tienen presunción de legitimidad y ejecutoriedad; siendo admisibles para probar lo alegado, todos los medios de prueba a excepción de la confesión de funcionarios públicos.⁴⁶ Sin embargo, respecto a los actos impugnados corresponderá a la administración, la prueba sobre los hechos o actos del contribuyente, de los que se concluya la existencia de la obligación tributaria y su cuantía. El tribunal fiscal, en el ejercicio de su facultad oficiosa⁴⁷, tiene la potestad de solicitar en cualquier estado de la causa y hasta antes de dictar sentencia, la práctica de las pruebas que creyera conveniente para esclarecer los hechos, recordemos que esto es una característica particular del Contencioso Tributario por considerar que la materia sobre la cual versa la controversia tiene un interés más amplio que el alegado por la parte actora.

Una vez solventadas y practicadas todas las diligencias procesales solicitadas por las partes, se declara concluido la etapa de prueba disponiéndose que las partes, de creer procedente presenten sus informes en Derecho, el Tribunal dictará sentencia la misma que

⁴⁶ Art. 128 Código Tributario: "Medios de prueba.- En el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos. La prueba testimonial sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyan en la determinación de la obligación tributaria."

⁴⁷ Art. 262 CT "Facultad oficiosa del tribunal.- La respectiva sala del tribunal podrá, en cualquier estado de la causa, y hasta antes de sentencia, ordenar de oficio la presentación de nuevas pruebas o la práctica de cualquier diligencia investigativa que juzgue necesaria para el mejor esclarecimiento de la verdad o para establecer la real situación impositiva de los sujetos pasivos, inclusive la exhibición o inspección de la contabilidad o de documentos de los obligados directos, responsables o terceros vinculados con la actividad económica de los demandantes. Los terceros que incumplieren la orden del tribunal serán sancionados por la respectiva sala con multa de veinte a cuarenta dólares de los Estados Unidos de América".

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

La motivación por su transcendencia merece una breve referencia en este capítulo, pues está relacionada con el derecho del ciudadano a la tutela judicial efectiva, garantizada en la Constitución de la República como uno de los derechos fundamentales del ciudadano, que comprende no solamente el principio de libre acceso a la justicia a través del cual se eliminan todos los obstáculos legales o procesales que pretendan impedirlo, sino además, que tal acceso se materialice en una sentencia de fondo, es decir motivada y fundada, emitida en un tiempo razonable, y que obviamente esa sentencia sea cumplida. La motivación ha adquirido tal importancia que se ha constituido en un mandato constitucional cuyo incumplimiento acarrea la invalidez de la decisión judicial. Así el artículo 76 numeral 7 literal 1 de la Constitución vigente establece: *Las Resoluciones de los poderes públicos deberán ser motivadas. No habrá tal motivación sin en la Resolución no se enuncian las normas o principios jurídicos en que se funda y no se explica la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho: los actos administrativos, resoluciones o fallos que no se encuentren debidamente motivados se consideraran nulos [...]*”, lo que implica que toda sentencia que se dicte en el ámbito tributario debe contener una adecuada fundamentación jurídica que conlleva a que las normas invocadas como sustento del razonamiento jurídico del juez tributario han de estar en relación con los

hechos y debidamente justificado el por qué el hecho analizado se encuentra dentro de los presupuestos de la norma.⁴⁸

Así las sentencias de los tribunales distritales de lo fiscal, adquieren el carácter de definitivas y producen efecto de cosa juzgada. Por lo que no puede ser revocada ni alterada, salvo cuando se hubiere interpuesto recurso de casación; pero pueden ser aclaradas o ampliadas si una de las partes lo solicita dentro de los tres días posteriores a su notificación.⁴⁹

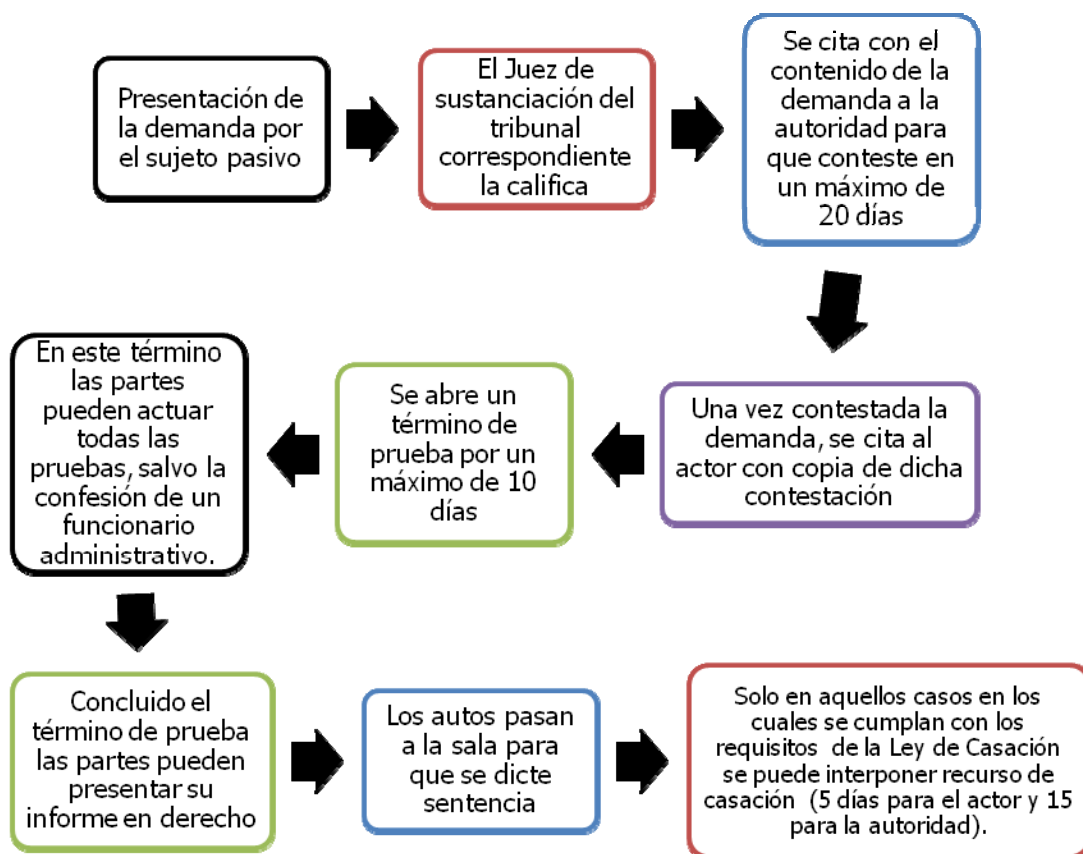
De las sentencias emanadas de los tribunales distritales se puede interponer recurso de casación siempre que se cumpla con todos los requisitos que la Ley de Casación⁵⁰ establece, recurso que como señala la doctrina procesal, es considerado como una demanda contra la sentencia y en tal virtud, debe quedar trabada la litis con relación a las normas de derecho, normas procesales y preceptos jurídicos, que se estimen aplicados indebidamente, erróneamente interpretados y no aplicados.

⁴⁸“La motivación es un presupuesto del control en el ámbito del razonamiento probatorio. La articulación de un razonamiento justificativo en la sentencia representa el fundamento de toda motivación. Desde una perspectiva psicológica, designa a aquellos factores o determinantes internos, más que externos, al sujeto que desde dentro le incitan a una acción. Así, cuando un órgano jurisdiccional entra en la apreciación de las pruebas debe, no sólo establecer adecuadamente la estructura interna de la decisión, sino también el aspecto justificativo de la misma. La seguridad jurídica depende en tan alto grado de su esencialidad que algún autor ha pretendido ver en la omisión voluntaria de una motivación, la posibilidad de formar parte del tipo de delito de prevaricación. En este sentido, puede afirmarse que el poder de convicción de la sentencia es proporcional al rigor con que se examine y concrete el hecho y el derecho aplicable al caso, así como a la claridad con la que sea capaz de exponerlos explicitando su conexión con el ordenamiento jurídico. Así, se afirma que las resoluciones se motivan con más cuidado y precisión cuando su trascendencia es mayor y cuanto más imprecisas o abstractas sean las normas aplicables. La motivación es, en todo caso, uno de los elementos fundamentales en el control de la arbitrariedad. Por consiguiente, actúa como un elemento de prevención y control frente a la arbitrariedad. La falta de motivación es un expediente de hipocresía formal establecido, por así decirlo, para otorgar un disfraz lógico a la voluntad nacida de otros móviles, que pueden ser inclusive la arbitrariedad y la injusticia. La motivación sirve para demostrar que el fallo es justo y por qué es justo, y para persuadir a la parte vencida que su condena ha sido el necesario punto de llegada de un meditado razonamiento y no el fruto improvisado de la arbitrariedad y de la fuerza.” SALA DE LO CIVIL Y MERCANTIL. Gaceta Judicial. Año C. Serie XVII. No. 2. Pág.. 363. (Quito, 9 de noviembre de 1999)

⁴⁹Código Tributario Ecuatoriano artículos 273 y 274.

⁵⁰ Ley publicada en el Registro Oficial Suplemento 299 del 24 de marzo de 2004.

Cuadro Ilustrativo del procedimiento contencioso tributario en el Ecuador:



Como conclusión de lo analizado en este capítulo, señalamos que La justicia tributaria en el Ecuador, encarnada en los actuales tribunales distritales de lo fiscal es una consecuencia del fundamento constitucional del Derecho a la Seguridad Jurídica establecido en el artículo 82 de la Carta Suprema, que materializa el debido proceso legal, y que en el ámbito tributario, se ha constituido en la garantía del derecho de los contribuyentes a ser oídos por un juez especializado, independiente e imparcial, mediante el proceso específico que tiende a hacer prevalecer el derecho tanto del contribuyente a no ser afectado en su patrimonio por la actuación administrativa, cuanto del Estado para recaudar lo que le corresponde en la justa medida establecida en la Ley; pero también busca legitimación de los valores jurídicos basados en la equidad, la defensa de la legalidad, del

patrimonio de los ciudadanos y la garantía contra la trasgresión de la norma; por ello es que, las resoluciones judiciales constituyen decisiones racionales que deben producirse en conformidad con el ordenamiento jurídico, para convertirse en instrumentos que solucionan conflictos de orden particular o colectivo garantizando adecuadamente los derechos de los ciudadanos.

El proceso judicial tributario, como instrumento para asegurar la efectividad de los derechos particulares que surge de la relación jurídica tributaria, permite la aplicación efectiva de la tutela judicial, pues se cumple a través de la acción de un tribunal independiente, al que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente se someten y sus decisiones son debidamente acatadas. Lo que implica una sustancial diferencia con la justicia tributaria aplicada en otros países, cuya realidad será materia de estudio en el capítulo siguiente.

Capítulo II Análisis comparativo de los sistemas contenciosos tributarios de Bolivia, Colombia y Perú.

En el presente capítulo se realizará un sucinto análisis de manera comparativa de las principales características del contencioso tributario, conforme la referencia hecha en líneas anteriores, tomando como base las legislaciones de Bolivia, Colombia y Perú. Advertida la sustancial diferencia entre las legislaciones que regulan los sistemas contenciosos entre esos países y la que informa el ordenamiento procesal tributario ecuatoriano, que vinculado con la función judicial, es atribuida a un órgano independiente y especializado, el Tribunal Distrital de lo Fiscal, en tanto que la justicia de carácter administrativa que predomina en las legislaciones que se refieren a este estudio, se circunscriben a una corriente, que surgida en el Derecho Administrativo francés , es hoy aplicada en muchos países de Europa y América, corriente que propicia la creación de organismos jurisdiccionales dentro de la esfera del Poder Ejecutivo, como magistraturas que por su especialización aseguraran tanto la defensa del contribuyente ante eventuales desbordes de la Administración, como también resguardar los legítimos intereses de ella. La actuación de estos órganos administrativos, si bien está destinada a resolver las controversias que se produzcan entre los administrados o contribuyentes, declarando el derecho, no lo hace con la independencia que define lo estrictamente judicial. Por ello, se lo denominan a este ejercicio como “función jurisdiccional administrativa”.

J. Martín y G. Rodríguez Use, se refieren al Tribunal Fiscal de la Nación creado en Argentina, como un “Órgano Administrativo Jurisdiccional” en cuya creación “se

concretaron las aspiraciones de contar en el ámbito nacional, con un órgano administrativo que tuviese genuinas funciones administrativas”⁵¹.

En todo caso en varios países de América ha constituido una necesidad el instaurar tribunales especializados en materia tributaria que se constituyan en garantes de la aplicación adecuada de la ley por parte de la Administración tributaria y en proveedores de seguridad jurídica a través de la resolución de los litigios que provengan de esa aplicación. Mientras que en otros como el caso de Colombia, la justicia tributaria forma parte del proceso contencioso administrativo. Con esta premisa desarrollamos el análisis siguiente:

2.1 Evolución histórica comparada del contencioso tributario:

En Bolivia no ha existido una jurisdicción contencioso-administrativa independiente y estable como sucede en el caso ecuatoriano pero su tradición tributaria data de los primeros años de la República en la que todos los procesos en los que intervenía el Estado sea cual fuera su naturaleza se sustanciaban ante los llamados Prefectos de Departamento.⁵² En 1883 se creó el Tribunal Nacional de Cuentas, como órgano independiente en el conocimiento de causas en materia de recaudaciones, empleo de la renta pública o juicios

⁵¹José María Martín; Guillermo Rodríguez Usé., *Derecho tributario general*, Argentina, Ed. Depalma, 1986. Pp. 272 a 275

⁵²Prefectos que siguen subsistiendo hasta este momento en el Estado Boliviano y que se asemejan a los gobernadores en la actualidad en el Ecuador.

coactivos.⁵³ En 1892, nace la llamada Comisión Nacional Permanente, con la función de supervigilar la percepción de impuestos, revisar la contabilidad de las oficinas estatales e intervenir en los contratos con el Estado. Con funciones mal delimitadas y una permanente colisión con la Dirección de impuestos internos. La Comisión funcionó simultáneamente con el Tribunal Nacional de Cuentas, hasta la desaparición de éste con la creación de la contraloría General de la República (1928); suceden a estos órganos con el transcurso del tiempo, la Comisión Nacional de la Renta Fiscal (1960) y el tribunal de la Renta Fiscal (1966).⁵⁴

Con posterioridad en el año de 1970. A la par que se crea el Tribunal General de la Nación, ente especializado en la resolución de conflictos de índole administrativo tributario, se promulga el Código Tributario Boliviano⁵⁵, el mismo que contemplaba dos vías de impugnación de los actos definitivos emanados de los órganos de la Administración Tributaria: la primera relativa a los Recursos de impugnación en el mismo ámbito Administrativo (Recurso de Revocatoria y Jerárquico)⁵⁶ y por el otro, la vía jurisdiccional a través del denominado Proceso Contencioso Tributario; la elección de una de las vías por parte del contribuyente, implicaba la renuncia de la otra; situación que por ejemplo en nuestro país se mantiene hasta la actualidad y tiene bastante lógica pues puede darse el caso

⁵³Fue creado con el fin de controlar y administrar los fondos públicos, tenía como sede la ciudad de Sucre y estaba administrado por cinco jueces que eran elegidos por la Cámara de Diputados. Este Tribunal Nacional de Cuentas es lo que actualmente constituye la Contraloría General de Bolivia. www.ceg.gob.bo

⁵⁴ Jorge Zogbi Nogales, Procesos y procedimiento vigentes en Bolivia, http://www.google.com.mx/webhp?hl=es#hl=es&source=hp&q=contencioso+tributario+Bolivia&btnG=Buscar+con+Google&aq=f&aqi=&aql=&oq=contencioso+tributario+Bolivia&gs_rfai=&fp=28cbd8ac31549aca (mayo, 2010)

⁵⁵Fue aprobado mediante DS No. 9298 y dieciséis años después fue elevado a rango de ley mediante el artículo 88 de la Ley 843, la misma que impuso un cambio importante en cuanto a la legislación Boliviana.

⁵⁶Artículos 174 y siguientes del Código Tributario Boliviano.

que de las decisiones de estos dos órganos sean opuestas y por tanto se crearía un conflicto al momento de aplicar cualquiera de ellas.⁵⁷

Los recursos administrativos por lo señalado se debían interponer ante la propia Administración Tributaria de la cual emanaba el acto, sea ésta nacional o seccional, en tanto que, la demanda contenciosa tributaria se la presentaba ante al Tribunal Fiscal de la Nación. Posteriormente, con la promulgación de un nuevo Código Tributario, mediante Ley N° 1340 de 1992, las dos vías de impugnación descritas se mantuvieron sin variación en el texto normativo, aunque con la entrada en vigencia de la Ley de Organización Judicial N° 1455 de 1993, el Tribunal Fiscal de la Nación fue extinguido, sustituyéndolo por los juzgados en materia administrativa, coactiva fiscal y tributaria, a quienes la nueva Ley, les asigna competencia para conocer y resolver los procesos contenciosos tributarios, conforme las facultades conferidas por el inciso B) del art. 157° de la invocada Ley N° 1455.

La estructura actual del sistema procesal tributario en Bolivia ha tenido por tanto un retroceso, puesto que de acuerdo al Código Tributario promulgado en 1970, se configuró una estructura jurídica procesal cuya ordenamiento jurídico estaba orientado a garantizar, el acceso a la justicia mediante un tribunal independiente e imparcial, al que podía recurrir el contribuyente una vez que haya agotado su gestión impugnatoria en la vía Administrativa, sistema similar al vigente en el ordenamiento ecuatoriano, y que fuera en su momento destacado y reconocido por varios doctrinarios, entre ellos citamos al maestro uruguayo

⁵⁷Jorge Zogbi Nogales, *Procesos y procedimiento vigentes en Bolivia*, http://www.google.com.mx/webhp?hl=es#hl=es&source=hp&q=contencioso+tributario+Bolivia&btnG=Buscar+con+Google&aq=f&aqi=&aql=&oq=contencioso+tributario+Bolivia&gs_rfai=&fp=28cbd8ac31549aca (mayo 2010)

Ramón Valdés Costa, quien en su Trabajo sobre el Contencioso Tributario en América Latina refiriéndose a los Sistemas Tributarios Boliviano y Ecuatoriano mencionó: “...*Los Tribunales de Bolivia y Ecuador merecen una especial consideración por su moderna e independiente concepción, su especialización en materia tributaria, la clara distinción entre funciones administrativas y jurisdiccionales y la adjudicación de estas últimas a órganos ubicados fuera del Poder Ejecutivo.*”⁵⁸

El Sistema Tributario Boliviano al que se refería el profesor Valdés Costa, era precisamente el regulado por el mencionado Código de 1970 fue concebidos para hacer efectiva y expedita la tutela de los intereses de los contribuyentes, en dos fases:

1. En la administrativa el contribuyente tenía 15 días para interponer un recurso de revocatoria ante la misma autoridad de la que emana el acto impugnado, si la decisión que se produce en esta instancia, es desfavorable o no atiende en su totalidad los requerimientos formulados, quedaba expedita su facultad pueda acudir ante el Tribunal Fiscal y deducir su pretensión contra el acto administrativo final.⁵⁹
2. La acción contenciosa ante el Tribunal Fiscal, no estaba limitada al agotamiento de la vía contenciosa, sino que el afectado podía e incluso la propia Administración Tributaria, acudir directamente ante el Tribunal Fiscal y presentare la demanda contenciosa tributaria en contra del acto administrativo por el que se sintieran

⁵⁸ Ramón Valdés Costa, *El contencioso tributario en América Latina*. Argentina, Boletín de la DGI No. 350, Vol. 59, 1983

⁵⁹ Art. 175 del Código Tributario Boliviano.

perjudicados o en contra de actuaciones del administrado por el que la autoridad administrativa tributaria desee pronunciamiento del tribunal.⁶⁰

3. La posibilidad dada a la administración para que acuda a sede jurisdiccional, si considera ha sido afectada por el acto de su propia generación, es una posibilidad que resulta bastante interesante y a mi parecer otorga ventajas innecesarias a la Administración, *que por su propia naturaleza pública goza del principio de auto tutela y potestad coactiva, esto es, que no requieren de otro órgano para hacer cumplir sus actos y decisiones, cuando ellas haya adquirido la condición jurídica de firmes o ejecutoriadas, pues se considera que la naturaleza de la acción contencioso tributaria esta siempre atribuida al administrado o contribuyente, quien goza de la tutela jurídica del Estado, materializad en el derecho de recurrir ante los órganos de justicia para impugnar los actos emanados de la gestión administrativa, que lesionen sus derechos subjetivos. En la legislación ecuatoriana, por tales consideraciones no se admite el derecho de acción contenciosa de los órganos de la Administración Tributaria, en esa razón nuestro código tributario establece en los artículos 220, 221 y 222 que las pretensiones de impugnación ante el *Tribunal Distrital de lo Fiscal serán “propuestas por los contribuyentes o interesados directos”* que se creyeren perjudicados por una resolución de única o última Instancia administrativa, y cuando se refiere a la partes procesales que intervienen en el procedimiento singulariza como parte demanda *“la autoridad del órgano administrativo del que emanó el acto o resolución que se impugna”**

⁶⁰Art. 178 del CTB

4. El Tribunal Fiscal era único para todo el país, y tenía su sede en la ciudad de La Paz, los plazos para presentar la demanda eran variables con un mínimo de quince días contados a partir de la notificación con el acto o resolución al que se iba incrementando días adicionales, de acuerdo a la distancia en kilómetros del recurrente con la sede del Tribunal. La demanda ante el Tribunal Fiscal implicaba la suspensión del acto, resolución o procedimiento impugnado. Una vez calificada la demanda la administración tributaria demanda, contaba con un término de 15 días para contestar la misma, si residía en La Paz y 30 días en el resto del país; el silencio en que incurría el funcionario contra quien se presentó la acción contenciosas, se consideraba como negativa de los fundamentos de derecho de la acción propuesta y ratificación del acto administrativo materia de la impugnación, permitiendo la continuación del trámite procesal, sin que se requiera la declaración de rebeldía. Las únicas excepciones que se podía interponer eran las excepciones dilatorias, que se asemejan mucho a las existentes en el procedimiento civil común ecuatoriano y no se continuaba con el juicio contencioso tributario mientras no se resolvía en trámite aparte, dichas excepciones.⁶¹
5. El procedimiento contencioso tributario ante el Tribunal Fiscal estaba reglado por el propio Código Tributario Boliviano, teniendo como norma supletoria el procedimiento civil común o el procedimiento administrativo.

⁶¹ Artículos 182 y 183 CTB.

Aproximadamente trece años después de haberse mantenido el sistema, el Poder Ejecutivo promulgó el Código Tributario que está actualmente vigente, mediante Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003, que entró a regir a partir del 4 de noviembre de 2003, en este nuevo ordenamiento se eliminaron los mecanismos de impugnación anteriormente analizados y, en su lugar, se creó la Superintendencia Tributaria, ante la cual el contribuyente puede interponer el Recurso de Alzada y Jerárquico, los que obviamente constituyen procedimientos de índole administrativa. Contra la resolución que resuelve el Recurso, se ha implementado una vía jurisdiccional, a través de la cual, se posibilita que el contribuyente acuda directamente a la Corte Suprema de Justicia, constituyéndose este el único medio de impugnación ante un órgano judicial, que se lo ejerce mediante una acción orientada exclusivamente al control de la legalidad del acto administrativo, pero en ninguna caso se concibe como proceso contradictorio en el que las partes puedan aportar pruebas para hacer efectivo su derecho. (Artículo 2 de la Ley N° 3092 Vigente desde el 13 de julio de 2005).⁶²

La reforma tributaria de Bolivia, tuvo como principal objetivo reinsertar un órgano administrativo independiente en materia tributaria y es por esto que se creó la Superintendencia Tributaria, cuyo objetivo ha sido singularizado en la norma como un

⁶²Véase: 1.- Jorge Zogbi Nogales, Procesos y Procedimiento de Impugnación en Bolivia. http://www.google.com.mx/webhp?hl=es#hl=es&source=hp&q=contecioso+tributario+Bolivia&btnG=Buscar+con+Google&aq=f&aqi=&aql=&oq=contecioso+tributario+Bolivia&gs_rfai=&fp=28cbd8ac31549aca. Pág. 4. 2.- Superintendencia Tributaria, *Memorias*. 2008. Pág. 26 y ss. 2.- Alfredo Benítez Rivas, *Derecho Tributario-El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas-*, La Paz Bolivia, Azul Editores, 2009.

medio de garantizar una doble instancia en el ámbito tributario, mediante el conocimiento y resolución de los recursos antes referidos.⁶³

Como resultado de la interposición de varias acciones de inconstitucionalidad en contra de la Ley N° 2492 que dio lugar al cambio antes mencionado, el extinto Tribunal Constitucional emitió entre otras las sentencias constitucionales: N°09/2004, N°18/2004, N°386/2004-R, N°29/2004, N°76/2004 y N°387/2006, las cuales en base a la invocación de una serie de fundamentos de orden constitucional, legal y doctrinal, concluyeron que en la configuración procesal del actual contencioso-administrativo, se ha limitado el derecho a la defensa de los contribuyentes y que el llamado recurso jurisdiccional ante la Corte Suprema, al constituir únicamente un medio de control de legalidad de los actos producidos en la esfera administrativa, constituye la privación del derecho a la tutela judicial efectiva de los contribuyentes pues se le niega la posibilidad de presentar pruebas, formular alegatos y en definitiva, cuestionar los actos de la administración tributaria, respecto a los hechos y fundamentos jurídicos que atañen a sus derechos subjetivos vinculados con la integridad de su patrimonio, por lo que ha declarado la inconstitucionalidad del contencioso-administrativo, con el fin de evitar la indefensión de quien se viera afectado por un fallo de la Superintendencia Tributaria, señaló también la Sala Constitucional, que la presentación de la demanda contencioso-administrativa tenía un mero efecto dilatorio para evitar que el fallo administrativo cause estado.⁶⁴ La Inconstitucional declarada, fue

⁶³Vergara Sandoval Rafael, La Impugnación Tributaria y el Rol de la Superintendencia Tributaria de Bolivia. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Superintendencia Tributaria. La Paz 2008. Pág. 259.

⁶⁴Véase: 1). Jorge Zogbi Nogales, Procesos y Procedimiento de Impugnación en Bolivia. http://www.google.com.mx/webhp?hl=es#hl=es&source=hp&q=contencioso+tributario+Bolivia&btnG=Buscar+con+Google&aq=f&aql=&aql=&oq=contencioso+tributario+Bolivia&gs_rfai=&fp=28cbd8ac31549aca. 2.- Superintendencia Tributaria.

ratificada con posterioridad y en esa razón la Sala de Corte Suprema en enero del año 2006, dispuso que las demandas contencioso-administrativas se mantengan en suspenso hasta conocerse la nueva ley que defina el curso que deben seguir esas causas. Desde esa fecha el procedimiento administrativo en materia tributaria no sería aplicable en espera de la ley que llene el vacío normativo.⁶⁵

En el sistema colombiano, por su parte, todo el accionar de la Administración Tributaria y del Estado en general, es concebido como una parte del derecho administrativo estatal y es por esto que tiene ciertas características propias pero su tratamiento está reglado por los principios del Derecho Administrativo.⁶⁶

El derecho administrativo Colombiano, está regulado por el Código Contencioso Administrativo, el mismo que tiene como antecedente la Ley 130 de 1913, por medio de la cual se estableció la jurisdicción contenciosa administrativa, las competencias del Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo y de los tribunales seccionales de lo contencioso administrativo, las atribuciones del Ministerio Público ante la Jurisdicción Contencioso Administrativa, y las reglas para el trámite de los diferentes procesos ante dicha jurisdicción, como los derivados de las acciones de nulidad contra las ordenanzas de las asambleas departamentales o de los acuerdos y otros actos de los concejos municipales; la revisión de los actos del gobierno o de los ministros que no correspondieran a la Corte

Memorias 2008. Pág. 41. 3.- Jaime Rodrigo Machicao; Gonzalo Cárdenas Castillo, *Temática Tributaria Boliviana -La Columna Impuesta-*, La Paz Bolivia, Azul Editores, 2004, Pp. 144-145

⁶⁵ Alfredo Benitez Rivas, *El derrumbamiento de la Jurisdicción contenciosa tributaria en Bolivia y sus consecuencias Jurídicas y económicas para el estado y los Contribuyentes*. Revista brújula Universitaria No. 8. Universidad del valle Cochabamba. www.univalle.edu/publicaciones/brujula/brujula5/pag10.htm (Julio 2010)

⁶⁶Que son aquellos relacionados con la legalidad, seguridad jurídica, competencia, garantía de los derechos.

Suprema de Justicia; de los asuntos relativos a la verificación contencioso-administrativa del presupuesto en los términos prescritos por el Código Fiscal; del trámite y decisión de los juicios sobre suministros, empréstitos y expropiaciones; de los de pensiones y recompensas militares; sobre definición de competencias; sobre impuestos y demás controversias a cargo de la citada jurisdicción.⁶⁷ Con posterioridad en el siguiente año mediante acto Legislativo No. 1 del 10 de septiembre de 1914, restableció el Consejo de Estado otorgándole las funciones de Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo. Este primer código fue sustituido por el contenido de la Ley 167 de 1941 sobre organización de la jurisdicción contenciosa administrativa”⁶⁸, que estuvo vigente aproximadamente cuarenta años, durante este tiempo se introdujo algunas reformas como la creación de la llamada vía gubernativa⁶⁹, a la cual nos referiremos más adelante.

Dicho Código fue reformado y complementado primero por el Decreto 2733 de 1959⁷⁰, mediante el cual se reglamentó el ejercicio del derecho de petición previsto en la Constitución, incluyéndose nueva normativa sobre el procedimiento administrativo y recursos en sede gubernativa; y, finalmente se reguló la revocación directa de los actos

⁶⁷Jorge Enrique Ibáñez Najjar. 20 años de vigencia del Código Contencioso Administrativo Colombiano <http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar/revista5>. (Julio 2010)

⁶⁸Redactada por el mismo Consejo de Estado, con la participación activa de dos eminentes juristas de la época, los doctores Ramón Miranda y Tulio Enrique Tascón.

⁶⁹ Decreto 2733 de diciembre de 1959

⁷⁰Expedido en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por la Ley 19 de 1958 para reorganizar la administración pública.

administrativos por las causales y conforme al procedimiento allí señalado⁷¹. Posteriormente, el Código Contencioso Administrativo fue reformado y complementado por el Decreto 528 de 1964, la Ley 50 de 1967 y la Ley 11 de 1975.

En 1982, debido a la necesidad de actualizar temas relacionados con el derecho administrativo y sobre todo a consecuencia de los cambios que iban surgiendo en esa época en el derecho colombiano y las nuevas tendencias del derecho administrativo, se planteó desde el Consejo de Estado la propuesta de actualizar y modernizar el Código Administrativo.⁷² Trabajo que fue encomendado a una Comisión Asesora del Gobierno creada por la Ley 58 de 1982, encargada de redactar el texto definitivo del Código, el mismo que se expidió mediante Decreto 01 del 2 de enero de 1984, “por el cual se reforma el Código Contencioso Administrativo”.

A partir del Código de 1984, se habilitó a las entidades públicas como a las privadas que cumplan funciones públicas para obrar como demandantes, demandadas o intervinientes en los procesos contencioso administrativos, por medio de sus representantes debidamente acreditados, para lo cual se determinó que las mismas podrían incoar todas las acciones previstas en el Código si las circunstancias así lo ameritaban. En el mismo sentido, se determinó cuáles serían los representantes judiciales de las entidades públicas. En el Libro I del Código Reformado se reglamentan los “Procedimientos

⁷¹En su elaboración participaron activamente los profesores Eustorgio Sarria y Gilberto Londoño.

⁷²Era necesario seguir las nuevas tendencias del derecho contencioso administrativo, y además a razón del crecimiento del aparato público estatal, existían mayor número de contiendas en este aspecto por lo cual la necesidad de reformar el Código a pesar de ser considerado como instrumento muy avanzado surgió en esa época. Ver: Jaime Abella Zárate, *Procedimiento constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria*. Bogotá, Legis, 2007, Pág. 153.

Administrativos” ordinarios, para distinguirlos de los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales, como el tributario y de los procedimientos militares o de policía que por su naturaleza requieren decisiones de aplicación inmediata para evitar o remediar una perturbación de orden público en los aspectos de defensa nacional, seguridad, tranquilidad, salubridad y circulación de personas y cosas. Se establecieron las diferentes etapas de la actuación administrativa a partir de la presentación de la petición o de la iniciación oficiosa, la forma de levantar el expediente administrativo; la necesidad de determinar la autoridad competente para tramitar la actuación y el funcionario imparcial que la sustancie. En el ámbito judicial se establecen nuevos mecanismos de control judicial de la actividad administrativa, a través de la regulación de las acciones de nulidad y restablecimiento, reparación directa, cumplimiento, contractuales, definición de competencias administrativas, nulidad de cartas de naturaleza y electorales, cuyas reglas generales aún se mantienen en la legislación reformada.

A más de estos detalles contenido en el vigente Código Contencioso Administrativo colombiano, creo importante referirme a la Ley Orgánica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la misma que regula las funciones de esta entidad en la regulación tanto sobre el control del pago de impuesto nacionales como aduaneros y que organiza a esta dirección como una unidad administrativa especial, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, pero que tiene regímenes especiales de personal, salarios, disciplinario, presupuestal, entre otros. Al ser considerada la DIAN como una entidad autónoma que tiene su régimen propio, esto permite que dentro del procedimiento contencioso administrativo y tributario, se le considere como parte del proceso y no como una entidad adscrita al gobierno. Es interesante ver como la legislación colombiana intenta

dar la mayor autonomía a la entidad reguladora de impuestos como lo menciona la propia ley, sin embargo, al hacerla parte activa del proceso y en un punto llegar a ser juez y parte del mismo, a pesar de tener una infraestructura bastante desarrollada no llega, a mi parecer, a otorgar las garantías debidas al contribuyente en los diferentes procesos.

Un tema novedoso que ha introducido la legislación colombiana en cuanto al sistema tributario, es la creación de la policía fiscal y aduanera, como un aparato armado que además de dar soporte a la DIAN, ejerce las funciones de policía judicial, así pues la Dirección de Policía Fiscal y Aduanera⁷³ quedó incorporada en la estructura orgánica de la DIAN mediante Decreto 1160 del 29 de junio de 1999.

Por otra parte, el Código Contencioso Administrativo colombiano, regula el procedimiento contencioso, tanto desde la parte de la organización constitucional y legal de los tribunales administrativos y el Consejo de Estado, asignándoles las competencias respectivas de estos órganos, así como también regula el procedimiento escrito bajo el principio de contradicción y respetando los principios constitucionales pues contempla las dos instancias y aplica las primicias probatorias del derecho procedimental civil⁷⁴. Se

⁷³La Dirección de policía Fiscal, es un cuerpo policial que actúa como fuerza de apoyo a la Dirección de Impuestos y están bajo su supervisión por lo cual no se puede asimilar a la policía nacional de Colombia. Art. 80 de la Ley Orgánica de la Dirección de Impuestos y Aduana Nacionales.

⁷⁴ Art. 1 Título Preliminar del Código Contencioso Administrativo: "Las normas de esta parte primera del código se aplicarán a los órganos, corporaciones y dependencias de las ramas del Poder Público en todos los órdenes, a las entidades descentralizadas, a la Procuraduría General de la Nación y Ministerio Público, a la Contraloría General de la República y contralorías regionales, a la Corte Electoral y a la Registraduría Nacional del Estado Civil, así como a las entidades privadas, cuando unos y otras cumplan funciones administrativas. Para los efectos de este Código, a todos ellos se les dará el nombre genérico de "autoridades. Los procedimientos administrativos regulados por leyes especiales se regirán por éstas; en lo no previsto en ellas se aplicarán las normas de esta parte primera que sean compatibles. Estas normas no se aplicarán en los procedimientos militares o de policía que por su naturaleza, requieren decisiones de aplicación inmediata, para evitar o remediar una perturbación de orden público en los aspectos de defensa nacional, seguridad, tranquilidad, salubridad y circulación de personas y cosas. Tampoco se aplicarán para ejercer la facultad de libre nombramiento y remoción." (Código Publicado en el Diario Oficial 36439 del 10 de Enero de 1984).

introdujo además los recursos extraordinario de anulación que se aproxima al recurso de casación en la jurisdicción en el Derecho ecuatoriano pues se dirige contra las sentencias ejecutoriadas de única o segunda instancia dictadas por las secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y contra las Resoluciones dictadas por los tribunales administrativos y tributarios cuando ellas fueren directamente violatorias de la Constitución Política o de la ley sustantiva. Recurso que actualmente se lo conoce como “extraordinario de súplica”.

En lo que concierne al silencio administrativo, en el Código estudiado, a diferencia de nuestro sistema, la inactividad de las autoridades frente a una petición o reclamo o la omisión de emitir una Resolución dentro del plazo legal, se entiende como negativa tácita, y en los casos en los que se acepta el silencio positivo este es revocable por la propia Administración, con lo que no se garantiza la certeza y seguridad jurídica que otorga al silencio administrativo el régimen tributario ecuatoriano⁷⁵; por ello, los administrados y contribuyentes prefieren optar por la acción de tutela para que se obligue a una autoridad a producir un acto expreso debidamente motivado para poderlo impugnar en sede administrativa o demandar ante el juez administrativo .

⁷⁵ En el régimen tributario ecuatoriano, el silencio administrativo tiene carácter de positivo. Es decir al no accionar de la Administración se lo toma como aceptación tácita. “Art. 134.- Aceptación tácita.- En todo caso, el silencio administrativo no excluirá el deber de la administración de dictar resolución expresa, aunque se hubiere deducido acción contenciosa por el silencio administrativo. En este evento, si la resolución expresa admite en su totalidad el reclamo, terminará la controversia; si lo hace en parte, servirá de elemento de juicio para la sentencia; y si la resolución fuere íntegramente negativa, no surtirá efecto alguno.” CTE.

En materia tributaria existieron también modificaciones importantes en el Código Administrativo introducidas en reforma de 1984, pues se suprimió el antiguo juicio especial de impuestos, que tenía el objetivo de revisar la actuación administrativa, y fue remplazado con la acción de nulidad y restablecimiento de derecho, que tiene un carácter contencioso.⁷⁶ Se mantiene el principio del agotamiento de la vía administrativa, institución superada en la legislación ecuatoriana, como requisito obligatorio y por lo mismo como requisito de procedibilidad para poder acudir ante el juez contencioso administrativo.

La Jurisdicción Contenciosa en Colombia se concibe en síntesis como el instrumento jurídico de control externo de los actos de la administración, porque lo realiza un órgano distinto e independiente de ella. Esta jurisdicción está integrada por el Consejo de Estado como máximo órgano de resolución y de consulta, está integrado por tres (3) salas; los Tribunales administrativos, que ejercen jurisdicción distrital, según la distribución efectuada por el Consejo Superior de la Judicatura para el cumplimiento de las funciones que determine la Ley Procesal de Distrito Judicial Administrativo y los juzgados administrativos, creados por el Acuerdo 3345 del 13 de marzo de 2006, del Consejo Superior de la Judicatura, con competencia para conocer y resolver las acciones de nulidad y restablecimiento.

Del análisis de la legislación colombiana resulta interesante evidenciar como a pesar de tratarse de un sistema bastante diferente a los del resto de países miembros de la CAN, su

⁷⁶Véase: 1.- Jaime Abella Zárate, *Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Temis 2007. Pág. 29. 2.- Santofimio Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo, Introducción a los conceptos de Administración Pública y Derecho Administrativo*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 1996. Pág. 269 y ss.

organización y desarrollo va muy a la par de los otros Estados y el hecho de que la legislación no contemple la división de un sistema tributario como el ecuatoriano no le quita mérito a lo legislado al respecto.

La estructura del Derecho Contencioso Administrativo colombiano en cuanto a su naturaleza jurídica y fundamentos generales, se sustenta en los mismos principios que dirigen la gestión pública de los países que han sido materia de este estudio, en los que se incluye el Ecuador, a los que ha de someterse la Administración pública, a saber: legalidad, economía, celeridad, eficacia imparcialidad, publicidad, contradicción de buena fe, debido proceso, doble instancia, informalidad, proporcionalidad, razonabilidad, auto tutela y responsabilidad.

Finalmente, para concluir con el análisis de los países miembros de la Comunidad Andina, me remito al caso de Perú, en el que la SUNAT -Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-, organismo rector del sistema tributario en ese país, funciona como un ente autónomo y descentralizado con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía económica, administrativa, funcional, técnica y financiera, incluye en su gestión la administración de control y recaudación de todos los tributos nacionales, internos y externos, institución que a lo largo de los años ha sufrido algunas variaciones, las que considero de significación mencionarlas para entender de mejor manera el régimen tributario de ese País.

En 1964 la denominada Superintendencia de Contribuciones, sufre un cambio importante tanto en lo relacionado a la estructura técnica como en lo referente a la organización administrativa. La anterior distribución de la Superintendencia estaba

instaurada en base los diversos tipos de impuestos existentes en el sistema tributario peruano.

El Decreto Supremo 121-H fijó la estructura básica esa Superintendencia, bajo el principio de la funcionalidad, organizada en orden a sus actuaciones, para ello la norma dividió al órgano administrativo en tres planos: directivos, asesoramiento y planificación y ejecutivo.⁷⁷

En aplicación de Decreto Ley N°17703 aprobado por el Gobierno Militar de las Fuerzas Armadas el 13 de junio de 1969, el Ministerio de Hacienda pasa a denominarse Ministerio de Economía y Finanzas y así mismo la Superintendencia remplazaría la Dirección General de Contribuciones estableciéndose como misión principal asegurar la aplicación de la legislación tributaria relativa a los impuestos.

A pesar de los avances conseguidos a lo largo de los años tanto por las reformas estructurales como por los cambios normativos que coadyuvaron al mejoramiento del sistema tributario peruano e incrementaron la cultura tributaria; desde mediados del Gobierno Militar de las Fuerzas Armadas y durante los gobiernos de Fernando Belaúnde Terry y Alan García Pérez la Superintendencia General de Contribuciones sufrió un grave retroceso, sus sistemas operativos, normativos, apoyo y dirección así como su fuerza moral fueron erosionando paulatinamente, hasta convertirse en una de las administraciones tributarias más ineficientes, ineficaces y corruptas a nivel internacional, propiciando la más aguda crisis que ha tenido que soportar el sistema político económico y social peruano, cuyas consecuencias desencadenaron el mayor índice de evasión tributaria, corrupción de

⁷⁷ Francisco Indachoche Francisco, *El procedimiento contencioso Tributario en la legislación peruana, ponencia ante la Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales y Administrativos*, Buenos Aires, sept. 1998.

funcionarios, defraudación fiscal, crecimiento de la economía informal, aumento del contrabando, y por ende un déficit fiscal crónico que se extendió desde 1975 a 1991, caracterizado por una hiperinflación que en julio de 1990 alcanzaba el 7,650% anual, una aguda recesión y distorsión de los precios relativos, una severa caída en el nivel de producción, el desprestigio de sus más altas autoridades, todo ello agravado con el crecimiento del terrorismo en manos de un sanguinario grupo denominado Sendero Luminoso, que desde 1980 ya había causado más de 20 mil muertes.⁷⁸

Para superar la gravedad de la crisis descrita, se inició una reforma estructural creándose la institución que hoy conocemos como SUNAT, que sin bien por obvias razones la nueva estructura tributaria no causó efectos económicos inmediatos, sin embargo, produjo importantes mejoras en la credibilidad pública, redujo sustancialmente los niveles de corrupción de los que adolecía este sistema, gracias al grado de preparación profesional de sus funcionarios, que gozan de remuneraciones competitivas, pues al tener autonomía financiera, dado que la ley asignó a la SUNAT el 2% de la recaudación de los tributos que administra, le permitió no solo dejar de depender del Presupuesto del Estado, sino de disponer de recursos propios para desarrollar sus proyectos de desarrollo. En ese sentido, la autonomía en el manejo de los recursos financieros, ha sido un factor muy importante en el proceso de la reforma estructural. Situación parecida se dió en Ecuador cuando en 1998 se creó el Servicio de Rentas Internas como ente especializado y autónomo en materia

⁷⁸ Francisco Indachoche, *El procedimiento contencioso Tributario en la legislación peruana, ponencia ante la Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales y Administrativos*. Buenos Aires, sept. 1998.

tributaria y que pasó a remplazar, en cuanto a impuestos nacionales, a la Dirección General de Rentas.⁷⁹

Es necesario aclarar que el diseño peruano del contencioso tributario está fundamentado en la autotutela administrativa, es decir, la misma administración es la encargada de velar porque los actos emitidos por ésta cumplan con todos los requisitos legales y que hayan sido emanados conforme a derecho. También goza de autotutela declarativa pues tiene la potestad de declarar la validez de sus actos, y por último, de autotutela ejecutiva ya que sus decisiones deben ser ejecutadas.⁸⁰

2.2 Diferentes Etapas del contencioso tributario en Bolivia, Colombia y Perú:

En el sistema boliviano pese a toda la controversia que se dio a raíz de las reformas realizadas en el código tributario referidas anteriormente, éste todavía tiene plena vigencia y es aplicado de manera general. Este cuerpo legal dentro del Título referente a la impugnación de los actos administrativos incluye los recursos contra las normas emitidas por la Administración Tributaria competente y los denominados “Recursos Administrativos Admisibles”, los mismo que los dividen en:

Recurso de Alzada que se interpone contra los actos administrativos en general que dan lugar al pago de tributos y se lo interpone ante la Superintendencia Tributaria Regional,

⁷⁹ Lo dicho hace referencia a lo consagrado en el artículo 1 de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas: “Art. 1.- Naturaleza.- Créase el Servicio de Rentas Internas (SRI) como una entidad técnica y autónoma, con personería jurídica, de derecho público, patrimonio y fondos propios, jurisdicción nacional y sede principal en la ciudad de Quito. Su gestión estará sujeta a las disposiciones de esta Ley, del Código Tributario, de la Ley de Régimen Tributario Interno y de las demás leyes y reglamentos que fueren aplicables y su autonomía concierne a los órdenes administrativo, financiero y operativo.” (Ley 41 publicada el 02 de diciembre de 1997).

⁸⁰ Lourdes Chau Quispe, *La impugnación tributaria en el Perú*. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Superintendencia Tributaria. La Paz, Bolivia 2008. Pp. 215-216.

recurso que debe ser presentado de forma simple y no se requiere la firma de un abogado. El Código Tributario de este país exige la legitimación activa de la persona que presente un recurso de alzada quitando la posibilidad a un tercero que tenga intereses controvertidos a presentarlo⁸¹. La resolución del recurso de alzada solamente puede ser sujeta al llamado Recurso Jerárquico, que se tramitará ante el propio Superintendente Tributario Regional que resolvió el recurso de Alzada aunque su conocimiento y resolución correspondan al Superintendente Tributario General en un plazo máximo de 20 días. El Recurso Jerárquico solamente es admisible contra la Resolución que resuelve el recurso de Alzada. Es necesario tener en cuenta que la interposición del Recurso de Alzada así como el del Jerárquico tiene efecto suspensivo como única excepción al principio de legitimidad y ejecutoriedad.⁸²(A. Benítez, pp. 371-373, 2009).

La vía administrativa se agota con la resolución que resuelve el Recurso Jerárquico, luego de lo cual el contribuyente puede impugnar judicialmente por la vía del proceso contencioso administrativo ante la Sala competente de la Corte Suprema de Justicia, sin embargo la interposición del proceso contencioso administrativo no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. (Sandoval, 2008. Pág. 263)

⁸¹Art. 202 CTB

⁸²Artículos 56 al 69 de Código Tributario Boliviano

Los actos impugnables mediante recurso de Alzada son los siguientes: a) Las resoluciones administrativas; b) las resoluciones sancionatorias; c) Las resoluciones que niegan solicitudes de exención, compensación, repetición o devolución de impuestos; d) Resoluciones que exigen devolución de lo indebidamente pagado; e) Los actos que declaren la responsabilidad de terceras personas en el pago de obligaciones tributarias; f) Actos administrativos que rechazan la solicitud de presentación de declaraciones juradas rectificatorias; g) actos que niegan la solicitud de facilidad de pago; h) Actos administrativos que no aceptan la extinción de la obligación tributaria por prescripción, pago o condonación; i) Y en general todo acto administrativo definitivo de carácter particular emitido por la Administración Tributaria.⁸³

Bajo este análisis ha quedado en evidencia que el sistema de impugnación tributaria ha sido reducido a la impugnación administrativa, pues en referencia a lo contencioso la ley no es clara, debido a que las disposiciones del actual Código Tributario que eliminan el recurso contencioso tributario y lo sustituye por el Jerárquico y de Alzada (los dos administrativos), fueron declaradas inconstitucionales, como hemos señalado, se ha creado por tanto, un vacío legal sobre el cual ni la función Ejecutiva y ni la legislativa han tomado medidas hasta la fecha para solventar este conflicto que afecta a la seguridad jurídica y al derecho a la defensa de los contribuyentes.

⁸³Véase Art. 143 CTB y Rafael Vergara Sandoval, *La Impugnación Tributaria y el rol de la Superintendencia Tributaria Boliviana*, Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz 2008. Pág. 262-264

Concluimos esta exposición, con la cita de un criterio jurídico que describe la situación en la que actualmente se encuentra la justicia tributaria en Bolivia:

*“...Importa ahora, resaltar la trascendencia jurídica de la **SENTENCIA CONSTITUCIONAL** 0009/2004 de 28 de enero de 2004, que no dudó en calificar como ejemplar. Tras la relación de los hechos que dieron lugar al recurso de inconstitucionalidad y una inobjetable fundamentación jurídica en lo doctrinal y respeto al ordenamiento constitucional vigente, se declara la inconstitucionalidad de seis artículos del Código...Paradójicamente, al cumplir el Tribunal Constitucional su misión tutelar de hacer prevalecer la Constitución sobre un Código mal hilvanado (empleo el término en la acepción del diccionario) tiene el efecto de producir un doble vacío legal: uno, por la derogación de la jurisdicción contencioso tributaria (LOJ) y dos, por el correcto fallo de inconstitucionalidad del proceso contencioso administrativo previsto en el Cód. de Proc. Civil para sustanciar procesos tributarios. La consecuencia de este vacío, significa que los contribuyentes no pueden recurrir al contencioso administrativo ni al contencioso tributario ya que carecen de toda acción para continuar con los medios de defensa que el propio Estado ha creado; también el Fisco ha perdido sus legítimas facultades para exigir el pago presuntamente debido por el contribuyente ya que los errores de los legisladores o las disposiciones del Poder Ejecutivo declaradas inaplicables por inconstitucionales -especialmente cuando afectan al patrimonio y a derechos espectativos o adquiridos de los ciudadanos- nunca pueden perjudicar a éstos.”*⁸⁴

En tanto que, en Colombia, el control jurisdiccional de los actos de la administración tributaria de manera independiente y autónoma no existe en la concepción del Estado de Derecho en este país, dado que en la vía contenciosa el órgano creado constitucionalmente para la garantía efectiva de los derechos de los ciudadanos cuando son lesionados por actos provenientes de la administración en general, es el Tribunal Contencioso Administrativo, que conoce y resuelve en última instancia y con sujeción a las normas del Código Contencioso Administrativo, todas las acciones que se proponga contra

⁸⁴ http://www.benitezrivasperez.com/publicaciones/MUERTE_O_RESURRECCION.pdf (mayo 2010).

actos producidos en cualquiera de las administraciones públicas en las que se divide el poder ejecutivo, incluidos los entes autónomos y descentralizados; así como las entidades privadas que actúen a nombre del Estado sea por delegación o concesión.

Consecuentemente, como la gestión tributaria está encomendada por mandato de Ley, a un órgano autónomo que es la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia), y ella es parte de la Administración pública, los actos que generen efectos jurídicos en la relación con los contribuyentes, están sujetos a la jurisdicción contenciosa administrativa.

Para mejor entender el sistema jurídico colombiano en materia de recursos administrativos tributarios, es necesario referirnos a dos normas:

- El Estatuto Tributario, que contiene todas las disposiciones referentes al régimen tributario, pues establece los tipos de tributos y prestaciones que se imponen a los ciudadanos, los sistemas de determinación y recaudación, los órganos encargados de la gestión tributaria, el procedimiento para la emisión de los actos administrativos y los recursos que ante esos órganos podrán ser planteados por los contribuyentes cuando tales actos vulneren sus derechos patrimoniales. Régimen procesal al que se le denomina vía gubernativa
- El Código Contencioso Administrativo regula el conjunto de procedimientos de impugnación, tanto en la denominada vía gubernativa, como en la contencioso administrativa, en términos generales señalamos que la vía gubernativa constituye una forma sui generis del ejercicio del derecho de defensa, pues a través de ella se prevé la posibilidad de participar activamente en todas las etapas procesales

administrativas, aportando y solicitando pruebas, debatiendo e impugnando las decisiones administrativas a través de los recursos, particularmente respecto a aquellas que están relacionadas con los actos de determinación, liquidación o reliquidación de la carga impositiva.

Contiene entonces esta vía un conjunto de medios y acciones para que los administrados, puedan, ante el mismo órgano administrativo del que emana el acto, oponerse de manera motivada, a fin de que se elimine, restrinja o modifique los efectos jurídicos de ese acto y a su vez, hace posible que la administración rectifique los errores en los que ha incurrido y proceda al restablecimiento de los derechos reclamados sin necesidad de ser llevado a la vía contenciosa.⁸⁵

De lo que antecede se desprende que el sistema de justicia tributaria en Colombia es muy diverso a los establecidos en los demás países de la Comunidad Andina que hemos analizado, especialmente al ecuatoriano. Para cumplir con el propósito del análisis comparativo y por necesidad de describir el sistema en su integridad, considero necesaria la referencia previa al Procedimiento Administrativo Tributario, es decir a la vía gubernativa, para luego analizar los medios que franquea la ley como recursos o apelaciones, de los que disponen los contribuyentes, para agotar las instancias en sede gubernativa, como requisito previo, en la mayoría de los casos, para optar a vía contenciosa administrativa.

⁸⁵Véase: 1.- Jaime Abella Zárate, *Procedimientos constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Legis. 2005. Pág. 220 y ss. 2.- Roberto Insignares Gómez y otros. *Curso de Derecho Fiscal*. Universidad externado de Colombia. Bogotá 2007. Pág. 622 y ss.

En ese orden de ideas diremos que, el Procedimiento Tributario Gubernativo, se establece en dos ámbitos y ante la misma Administración, pero cada uno de ellos tiene características específicas, que en sus rubros más importantes se describen a continuación:

a) Las acciones Administrativas y la llamada vía gubernativa: El procedimiento administrativo propiamente dicho, en la mayoría de los casos, inicia con la presentación de la declaración luego de lo cual los contribuyentes en el plazo de un año podrán realizar las correcciones que disminuya el valor a pagar en impuesto y 2 años para las correcciones que aumente el valor a pagar o disminuyan el saldo a favor y así mismo la Administración dispone dos años para realizar todo requerimiento ordinario que estime necesario en referencia a dichas declaraciones.⁸⁶ Sin embargo, luego de concluido ese plazo, la Administración Tributaria puede pedir documentación adicional o ampliar el requerimiento que ha efectuado con anterioridad, señalando un nuevo plazo para su cumplimiento; si de la información ampliatoria recibida es concordante con la determinación realizada por el contribuyente, ordenara el archivo del expediente o en su defecto procederá a liquidar el impuesto que corresponda y de ser necesario extender el tramite administrativo, actuando nuevas pruebas.⁸⁷

La vía gubernativa: Sobre la decisión adoptada por la autoridad administrativa, el sujeto pasivo puede interponer los siguientes recursos, los mismos que por no ser el propósito de este estudio me limito a enumerarlos y determinar sus características esenciales: 1.- Recurso de reposición: que se plantea ante el mismo funcionario que emitió

⁸⁶En este punto, podríamos decir que es muy parecido a nuestro sistema, sin embargo debido a las últimas reformas, el contribuyente solo podrá presentar una declaración sustitutiva dentro del año cuando el valor sea menor a pagar y hasta los tres años cuando el valor sea mayor a pagar.

⁸⁷Art. 51 Código Contencioso Administrativo (CCA)

el acto, para que lo aclare, modifique o lo revoque;⁸⁸ 2.- Recurso de Apelación, que se interpone ante el superior inmediato del funcionario a quien ha correspondido la actuación cuestionada, con el objeto de que la autoridad jerárquicamente superior haga el control de la legalidad del acto, y de ser procedente el derecho reclamado por el apelante, rectifique, reforme, o deje sin efecto el acto impugnado⁸⁹; 3.-El Recurso de Queja que procede en aquellos casos en los que el recurso de apelación no ha sido aceptado, se lo interpone ante la autoridad superior de quien absolvió mediante resolución o auto administrativo, el recurso de apelación⁹⁰. Estos recursos deben interponerse dentro de los cinco días hábiles posteriores, los recursos de apelación y de queja son recursos a los que el contribuyente puede acogerse de manera opcional pues no constituyen medios procesales obligatorios para agotar la vía administrativa; 4.-El recurso de reconsideración, resulta el más importante de los medios de impugnación de los que dispone el contribuyente, pues permite oponerse a las liquidaciones tributarias oficiales que provienen de los actos de revisión administrativa, recurso que debe interponerse dentro de los dos meses posteriores a la fecha de notificación con los resultados de la liquidación administrativa. La decisión que sobre tales impugnaciones pronuncie la administración, pone fin a la vía gubernativa, haciendo procedente el ejercicio de la jurisdicción contencioso administrativa.⁹¹

⁸⁸ Art. 50 CCA

⁸⁹ Art. 50 CCA

⁹⁰ Artículo 51 y 52 CCA

⁹¹ Artículo 63 CCA

En los procesos tributarios en Colombia, el agotamiento de la vía gubernativa es un requisito de carácter legal y obligatorio, pues solo cumplidos los formalismos legales establecidos para el, queda expedita la vía contenciosa que otorga a los contribuyentes la posibilidad de recurrir ante el tribunal contencioso administrativo, para deducir la acción de nulidad y de restablecimiento del derecho. Sobre el agotamiento de la vía gubernativa, dice el artículo 63 del Código Contencioso Administrativo: “*Agotamiento de la vía gubernativa: El agotamiento de la vía gubernativa acontecerá en los casos previstos en los numerales 1º y 2º del artículo 62⁹² y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja*”.

Para el efecto resulta de utilidad citar un párrafo de la sentencia 14215 de abril 12 de 2007, de la sección cuarta del Consejo de Estado que señala:

“...el agotamiento de la vía gubernativa acontece cuando contra los actos administrativos no proceda ningún recurso o cuando los recursos interpuestos se hayan decidido, o cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o queja, pues éstos no son obligatorios (art. 51 ib). De manera excepcional, el mismo artículo 135 permite demandar directamente, cuando las autoridades no hubieren dado oportunidad de interponer los recursos procedentes”⁹³.

⁹²ARTICULO 62. FIRMEZA DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS. Los actos administrativos quedarán en firme:

1. Cuando contra ellos no proceda ningún recurso.
2. Cuando los recursos interpuestos se hayan decidido.
3. Cuando no se interpongan recursos, o cuando se renuncie expresamente a ellos.
4. Cuando haya lugar a la perención, o cuando se acepten los desistimientos.

⁹³ Véase: 1.- <http://www.gerencie.com> (agosto 2010) . 2.- Julio Roberto Piza, *Control Administrativo de los actos de la administración tributaria. Curso de Derecho Fiscal*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2007. Pp. 627 y ss.

La administración a su vez, debe resolver los recursos en un término máximo de dos meses contados a partir del día siguiente de la presentación del escrito que los contiene. Si excede este término se configura el silencio administrativo, que por regla general es negativo, lo que significa que el sujeto puede acudir directamente a demandar la negativa presunta ante la jurisdicción administrativa o en su defecto, puede interponer la acción de tutela para que se brinde una respuesta de fondo a las pretensiones.⁹⁴

b). La vía Contenciosa y el Principio Persaltun: Una vez agotada la vía gubernativa, y si el contribuyente considera que la resolución emanada de la administración de impuestos, no ha atendido total o parcialmente sus requerimientos y que por tanto, sus derechos continúan afectados por la decisión de la autoridad Tributaria, está facultado para recurrir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo dentro de los cuatro meses siguientes a la ejecutoria del acto administrativo que dio por terminada la vía gubernativa, para que sea el Consejo de Estado a través del Tribunal Contencioso Administrativo quien decida sobre el derecho que el contribuyente ha considerado afectado por las decisiones de la administración de impuestos.⁹⁵

La jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, por tanto, se la ejerce a través de del Consejo de Estado, que es el órgano supremo consultivo del gobierno en asuntos de la administración, está integrado por tres salas, la del Pleno que la conforman todos sus miembros del Consejo (27 en total), la de lo Contencioso Administrativo (23 consejeros)

⁹⁴ Artículo 60 CCA

⁹⁵ Artículos 719 y siguientes del Estatuto Tributario Colombiano.

que tiene como facultad el conocer y resolver toda clase las acciones establecidas en el Código, y la Sala de Consulta y Servicio Civil, por los cuatro restantes.

La sala de lo contencioso, resuelve en última instancia los procesos que involucran al Estado y a los particulares, o a dos entidades estatales; además cumple una función consultiva pues es el órgano al que debe recurrir el Gobierno antes de tomar ciertas decisiones de trascendencia, estando investida también de la facultad de preparar proyectos de ley.⁹⁶(Abella Zárate, 2007. Pág. 245)

Como se dijo en líneas anteriores agotada la vía gubernativa, el contribuyente puede optar por recurrir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dentro de los cuatro meses siguientes a la ejecutoria del acto administrativo que dio por terminada la vía gubernativa, para que sea el juez quien decida sobre el derecho que el contribuyente ha considerado afectado por las decisiones de la administración de impuestos.⁹⁷

Sin embargo de lo dicho, el estatuto tributario contempla una excepción, en razón de la cual, no es necesario que se agote la vía gubernativa para que el contribuyente acuda

⁹⁶Constitución Política de Colombia **Artículo 237**.- Son atribuciones del Consejo de Estado: Desempeñar las funciones de tribunal supremo de lo contencioso-administrativo, conforme a las reglas que señale la ley. Conocer de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional. Actuar como cuerpo supremo consultivo del Gobierno en asuntos de administración, debiendo ser necesariamente oído en todos aquellos casos que la Constitución y las leyes determinan. En los casos de tránsito de tropas extranjeras por el territorio nacional, de estación o tránsito de buques o aeronaves extranjeros de guerra, en aguas o en territorio o en espacio aéreo de la Nación, el Gobierno debe oír previamente al Consejo de Estado. Preparar y presentar proyectos de actos reformativos de la Constitución y proyectos de ley. Conocer de los casos sobre pérdida de investidura de los congresistas, de conformidad con esta Constitución y la ley. Darse su propio reglamento y ejercer las demás funciones que determine la ley. **Artículo 238**.- La jurisdicción de lo contencioso-administrativo podrá suspender provisionalmente, por los motivos y con los requisitos que establezca la ley, los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por la vía judicial.

⁹⁷Art. 63 CCA

directamente al tribunal administrativo, excepción que el procedimiento contencioso colombiano lo denomina el principio de “Per saltum” locución latina que significa por salto, y se lo utiliza para indicar que el administrado -en nuestro caso contribuyente-, puede acceder a un grado superior de las etapas procesales establecidas en la Ley sin haber pasado por los medios o instancias inferiores conforme al orden establecido, lo que implica que se le exime al accionante de agotar los recursos de la vía gubernativa permitiéndole acudir directamente a la jurisdicción contencioso administrativa.

Es el artículo 720 del estatuto tributario contempla este principio al señalar: *“Parágrafo. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.”*⁹⁸ De acuerdo a los fundamentos de esta disposición, la aplicación del principio referido debe darse de forma extraordinaria y procede solamente en el caso singularizado en la norma, esto es que el contribuyente haya dado respuesta al requerimiento especial que ha formulado la administración, y ella, sin considerar las razones o justificativos presentado por el contribuyente emita la liquidación. Caso que excluye el recurso de reconsideración y permite plantear la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante el tribunal administrativo. Sobre este principio la doctrina colombiana señala:

“Son muchos los contribuyentes que recurren a esta figura en vista que consideran inútil y desgastante insistir en la vía gubernativa toda vez que por lo general la administración de impuestos no suele acoger los argumentos y sustentos jurídicos del contribuyente aunque estos sean contundentes, y en la mayoría de los casos

⁹⁸Parágrafo. Adicionado al artículo 283, por la Ley. 223 de 1995

*confirma sus decisiones. Tan es así, que buena parte de los procesos llevados a la jurisdicción administrativa son resueltos a favor del contribuyente, lo que prueba que en muchos casos la DIAN se mantiene en sus decisiones de forma caprichosa sin hacer caso a las razones de hecho y de derecho expuestas por el contribuyente en el proceso de discusión de los actos proferidos por la Dian, razón por la cual el principio **Per Saltum** es de gran importancia para los contribuyentes.*⁹⁹

En todos los demás casos y una vez agotada la vía gubernativa, el contribuyente podrá acudir ante el Contencioso Administrativo. El artículo 1 del Código Contencioso Administrativo al señalar el Objeto de la Jurisdicción en lo Contencioso Administrativo dice:

*“La jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas incluidas las sociedades de economía mixta con capital público superior al 50% y de las personas privadas que desempeñen funciones propias de la distintos órganos del Estado. Se ejerce por el Consejo de Estado, los tribunales administrativos y los juzgados administrativos de conformidad con la Constitución y la ley. Esta jurisdicción podrá juzgar, inclusive, las controversias que se originen en actos políticos de gobierno. La jurisdicción de lo contencioso administrativo no juzga las decisiones proferidas en juicios de policía regulados especialmente por la ley. Las decisiones jurisdiccionales adoptadas por las salas jurisdiccionales disciplinarias del Consejo Superior de la Judicatura y de los consejos seccionales de la judicatura, no tendrán control jurisdiccional.”*¹⁰⁰

En el ámbito impositivo para acudir a la vía contenciosa administrativa no es necesario hacer la consignación del monto de los impuestos discutidos, sin embargo cuando la cuantía de la obligación establecida por el acto de determinación que se impugna, sea igual o superior a diez millones de pesos, se deberá acreditar la constitución de una garantía

⁹⁹ www.gerencie.com/principio-per-saltum-en-materia-tributaria

¹⁰⁰ Es necesario resaltar que hasta la fecha de la elaboración de éste trabajo, los juzgados administrativos no están debidamente conformados en Colombia.

bancaria o de una compañía de seguros a favor de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, cuya vigencia se extenderá por el término de duración del proceso y tres meses adicionales contados a partir de la fecha de la sentencia y/o decisión judicial ejecutoriada. Cuando se trate de Impuesto a la renta, la garantía se constituirá por un monto equivalente al 20% de los valores determinados por la Administración y que sean objeto de discusión en el ámbito de las retenciones en la fuente, el 60% del valor establecido como cuantía de la pretensión y cuando se trate de acciones sobre el impuesto a la ventas el 30% de valor impugnado¹⁰¹.

De conformidad a lo establecido en Código de lo Contencioso Administrativo¹⁰² las acciones que proceden en la vía jurisdiccional contencioso administrativa para la defensa de los derechos e intereses de administrados que han sido afectados por actos definitivos producidos en la esfera de la administración pública, y para nuestro estudio en el ámbito tributario, se encuentran las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho:

1. Acción de Nulidad, tiene como finalidad el control de la legalidad y la tutela del orden jurídico vigente, pues lo que se pretende con su acción es que el acto producido quede sin efecto. Dentro de las características más sobresalientes de esta acción, se encuentran entre otras: que es pública, no tiene término de caducidad, se ejerce en defensa e

¹⁰¹ Art. 144 Estatuto Tributario Colombiano. La constitución de este tipo de garantías constituyen lo que llamamos el *solv et repete*, mismo que se adoptó en el sistema ecuatoriano, aunque con ciertas variaciones.

¹⁰² Art 84 subrogado por el artículo 14 del D.E. 2304 de 1989, "toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de su representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos. Procederá no sólo cuando los actos administrativos infrinjan las normas en que deberían fundarse, sino también cuando hayan sido expedidos por funcionarios u organismos incompetentes, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro

interés de la legalidad, la sentencia produce efectos retroactivos, y procede contra actos de contenido general y abstracto. (Piza 2007. Pág. 639)

2. Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho: Es una acción típica en materia administrativa tributaria, pues corresponde ejercerlo a un contribuyente o administrado, en defensa de su interés particular y concreto para resarcirse del daño causado por el acto administrativo que considera ha lesionado su patrimonio, lo que implica que la acción sólo puede ser ejercida por la persona cuyo derecho ha sido violado o vulnerado en virtud del acto administrativo. (Piza 2007. Pág. 642)

Aparentemente las dos acciones tienen igual propósito con la única diferencia que en el primer caso la acción es general y pública, esto es que puede ser planteada por cualquier persona u organismo que tenga interés en la garantía de la seguridad jurídica; en tanto la segunda, es particular y quien lo dirige reclama la protección de un derecho propio, para su ejercicio se requiere el agotamiento previo de la vía gubernativa a través de los recursos procedentes ante la misma administración. Tiene un término de caducidad de cuatro meses contados a partir de la notificación, publicación o ejecución del acto definitivo.¹⁰³

Una vez calificada la demanda se procederá a notificar a la autoridad demanda para que la conteste o presente excepciones a dicha demanda o inclusive presente demanda de reconvencción contra cualquier de los accionantes. El Consejo de Estado y los Tribunales Administrativos podrán suspender de manera inmediata y antes de la calificación de la

¹⁰³Véase: 1. Jaime Zárate Abella . *Procedimientos constitucionales y contenciosos administrativos en materia tributaria*. Bogotá. Legis 2007. Capítulo V. Páginas 199-260. 2. Estatuto Tributario Colombiano.

demanda, los efectos de actos administrativos siempre que se justifique los siguientes hechos: 1. Que la medida se solicite y sustente de modo expreso en la demanda o por escrito separado, presentado antes de que sea admitida; 2. Si la acción es de nulidad, basta que haya manifiesta infracción de una de las disposiciones invocadas como fundamento de la misma, por confrontación directa o mediante documentos públicos aducidos con la solicitud; 3. Si la acción es distinta de la de nulidad, además se deberá demostrar, aunque sea sumariamente, el perjuicio que la ejecución del acto demandado causa o podría causar al actor.¹⁰⁴

Concluido el trámite procesal y practicadas todas las pruebas pedidas por las partes, el Tribunal Contencioso Administrativo debe resolver en pleno. Las sentencias ejecutoriadas serán obligatorias para los particulares y la administración es así que no estarán sujetas a otro recurso que el extraordinario de revisión, el mismo que procede por las causales señaladas en el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo y podrá deducirse dentro de los dos años posteriores a la ejecución de la sentencia.

Como se puede evidenciar, el procedimiento contencioso administrativo colombiano, en el ámbito tributario es muy extenso y como se dijo anteriormente el hecho de que no exista un procedimiento único para la materia tributaria, no le quita fortaleza al proceso por cuanto al referirnos de manera comparativa a las administraciones tributarias ecuatoriana y colombiana, se evidencia la gran eficacia que tiene la DIAN en la recaudación de impuestos frente al SRI, por lo que podríamos decir que los contribuyentes

¹⁰⁴ Artículo 128 CAC.

litigan mucho menos o pagan mas rápido sus impuestos; ahora bien, esto también podría devenirse en que al pagar los impuestos sean estos justos o no, se ahorran el engorroso tramite contencioso administrativo, situación que podría llevarnos muchas líneas analizar y dilucidar.

Siguiendo con el análisis de los diferentes sistemas, conforme se ha señalado en este estudio, el procedimiento contencioso tributario tiene características específicas que lo diferencian del procedimiento establecido para el derecho administrativo, del cual éste proviene. La legislación tributaria peruana, no es la excepción, pues al igual que en los regímenes estudiados, lo que propende es garantizar el derecho de los contribuyentes frente a los actos de la administración tributaria que puedan lesionar sus intereses patrimoniales, y otorgarle la garantía de imparcialidad en las resoluciones respecto a las acciones interpuestas en contra de la Administración Tributaria.

Esta independencia y protección, de acuerdo a lo que señalada el profesor Kruse¹⁰⁵ puede garantizarse vinculando a la Administración lo mas apretadamente posible a la normatividad vigente, limitando así los márgenes de su capacidad discrecional y sujetándola a procedimientos reglados por una parte y por otra, estableciendo que la jurisdicción financiera sea ejercida por tribunales administrativos especiales e independientes de las autoridades administrativas.

En busca de la mencionada independencia el sistema jurídico peruano estableció ciertas características especiales al procedimiento tributario que lo distingue del contencioso administrativo en general y que ha sido diseñado normativamente para que

¹⁰⁵Kruse Heinrich. Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1978. Pág. 503.

funcione en dos fases o instancias, lo último en aplicación del principio Constitucional de la doble instancia (artículo 139 numeral 6 de la Constitución Suprema de la República), y en conformidad con lo normado por el artículo 124 del Código Tributario Peruano¹⁰⁶ dividiéndose las etapas procesales de la siguiente manera: la primera fase llamada administrativa se desarrolla, en concordancia con la disposición invocada, igualmente en dos etapas, en la primera mediante la reclamación frente a la Administración Tributaria de la que emanó el acto administrativo reclamado y, posteriormente, en una segunda instancia, ante el órgano jurisdiccional administrativo (el Tribunal Fiscal) a través del recurso de apelación. En tanto que la segunda se sustancia ante el órgano jurisdiccional judicial y constituye la fase judicial,¹⁰⁷ fase que no tiene similitud ni es comparable con el régimen procesal del Ecuador, pues la llamada instancia judicial en el sistema peruano solo se da como una especie de recurso ulterior donde no se analizan pruebas ni existe el procedimiento como lo tenemos en nuestro sistema y tampoco es jurisdiccional, pues el órgano que resuelve, en este caso, es dependiente de la misma administración.

En síntesis, las fases procesales por las que necesariamente debe transitar la impugnación de un acto emanado de la Administración Tributaria Peruana y que el contribuyente considera que ha lesionado sus derechos, son las siguientes: en su fase administrativa: a) reclamación ante el órgano de la Administración que expidió dicho acto, lo que constituye en rigor una revisión o reconsideración, pero que puede resultar provechoso en ciertos casos porque permite que el fisco pueda corregir sus errores y, b)

¹⁰⁶Publicado el 15 de marzo del 2007.

¹⁰⁷Artículo 145 Código Tributario Peruano. (CTP)

apelación ante el Tribunal Fiscal, que es un órgano también administrativo. Y en la fase judicial por medio de la denominada demanda contencioso administrativa ante la Corte Suprema de la República.

Las dos fases antes descritas no son del todo independientes, pues en la mayoría de los casos es necesario, agotar la vía de reclamación ante el órgano administrativo que expidió el acto antes de realizar la impugnación ante el Tribunal Fiscal, es así que el contribuyente presentará sus reparos y su reclamación ante el órgano del cual emanó el acto administrativo el mismo que resolverá conforme lo determina el Código Tributario; dicha resolución es apelable ante el órgano Administrativo superior jerárquico que constituye un recurso previo a la apelación ante el Tribunal Fiscal y se configura en muchos casos, como un dilatoria desalentadora para el contribuyente pues será necesario agotar esta vía para que el Tribunal Fiscal avoque conocimiento del caso.

Una vez agotada esta vía, el recurso de apelación debe formularse dentro de los 15 días siguientes de aquel en que se practicó la notificación de la resolución apelada; término cuyo incumplimiento no genera los efectos jurídicos de la caducidad, pues la apelación se puede admitir luego de que este haya decurrido en su integridad y hasta 6 meses después de la indicada notificación, previo pago de la deuda actualizada. En el supuesto que el contribuyente haya deducido su apelación fuera de los seis meses procede la preclusión, en consecuencia el acto administrativo de primera Instancia y la resolución que la confirma quedaría en firme.¹⁰⁸ Este término no aplica para los casos en los que se pretenda la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, pues el Código Tributario peruano,

¹⁰⁸Artículo 150 CTP

consagra como plazo de prescripción 4 años dentro de los cuales el contribuyente puede deducir su acción para solicitar su devolución, el tiempo de prescripción se cuenta desde la fecha en la que se efectuó el pago.¹⁰⁹

La ley le concede al Tribunal Fiscal un plazo de 6 meses para resolver, pero a diferencia de lo que ocurre en la primera instancia administrativa, en ésta no aplica el silencio administrativo negativo, pues la Corte Suprema de este país ha interpretado el precepto en el sentido que se trata de una recomendación legislativa y que el Tribunal Fiscal puede demorar su pronunciamiento si tiene causa justificada y resolver una vez vencido dicho plazo, ya que no hay forma expresa que lo prohíba.¹¹⁰

La apelación ante el órgano sometido a jerarquía no es obligatoria en todos los casos, sin embargo las resoluciones expedidas por algunos organismos públicos en instancia de reclamación, como se dijo anteriormente tienen que ser conocidos en vía de apelación por una instancia previa e intermedia. Tal es el caso de las resoluciones de las municipalidades distritales que son apelables ante los municipios provinciales por mencionar un ejemplo. Una vez emitido el pronunciamiento en este nivel, el contribuyente, si no se encuentra conforme con el fallo, puede interponer apelación ante el Tribunal Fiscal conforme lo antes indicado.¹¹¹

¹⁰⁹ Artículo 151 CTP

¹¹⁰ Lourdes Rocio Chau Quispe, *La impugnación Tributaria en el Perú*. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Superintendencia Tributaria. La Paz Bolivia 2008. Pág. 232.

¹¹¹ Art. 155 CTP

Existe otra clase de actos cuya impugnación se tramita directamente en apelación ante el Tribunal Fiscal, como es el caso de la clausura de establecimientos comerciales y de oficinas de profesionales, el internamiento temporal de vehículos y el decomiso de bienes. Estos casos constituyen procedimientos excepcionales previstos en contra de actos administrativos específicos que imponen sanciones por infracciones a deberes formales y que tienen por objeto acelerar la solución de la controversia evitándose la excesiva dilatación del proceso mediante el reclamo previo que podría convertir en ineficaz la sanción, teniendo en cuenta su finalidad correctiva, pero a la vez educativa e incentivadora del cumplimiento de determinadas obligaciones formales, tales como la entrega del comprobante de venta al momento de adquirir un producto o por la prestación de un servicio, el transporte de bienes con la documentación que acredita la titularidad y el destino de la mercadería, el cumplimiento de los requisitos establecidos en la ley para que los documentos que sustenten las transacciones permitan acreditar la veracidad de las operaciones realizadas, etc. De manera que, se pretende generalizar el entendimiento de que el incumplimiento de las obligaciones formales puede originar la imposición de la sanción en un plazo breve, aunque sin perjudicar el derecho del contribuyente a la correspondiente impugnación, respetándose el debido proceso. (Quispe 2008. Pág. 233).

Es necesario al respecto de este último asunto, poner mucho énfasis en la proporcionalidad de la infracción con la pena y además cuidar que este tipo de sanciones no sean un medio más eficaz y rápido de la recaudación estatal y no necesariamente sea llevado de manera legal.

Además de los casos antes indicados, el Código Tributario peruano prevé el Recurso de Queja, procedimiento sumario que debe resolver el Tribunal Fiscal cuando la

Administración Tributaria ha incurrido en un incumpliendo de procedimientos en las reclamaciones de tipo tributarias, el mismo que debe ser resuelto en un plazo máximo de 20 días.¹¹²

En el Perú los tribunales administrativos nacieron debido a la necesidad de contar con órganos de resolución especializada e independiente, que sustituyan a los jueces comunes en las controversias entre Administración y los ciudadanos. Respondieron más a las particularidades de las materias involucradas que a la voluntad de establecer un fuero contencioso privativo al estilo del Consejo de Estado Francés¹¹³, porque el contribuyente puede acudir al fuero común para impugnar la sentencia administrativa, toda vez que dicha facultad está en la esencia del sistema de control judicial adoptado por la ley peruana. Además, si bien en su fase judicial se desarrollan algunas diligencias adicionales y la ley permite a la Administración defender los intereses relacionados con los tributos que administra, la actuación de pruebas es limitada y la sentencia, tanto en la fase administrativa como en la judicial, no contiene una condena para la autoridad demandada, circunscribiéndose a confirmar o revocar la resolución administrativa o a declarar su nulidad por vicios procesales, salvo en los casos en que se ordena al fisco la devolución de impuestos pagados en exceso o indebidamente.¹¹⁴

¹¹² Artículo 155 CTP

¹¹³ En el que cualquier contribuyente puede acudir al fuero común para presentar cualquier reclamación si se considera afectado por actuaciones de la administración pública.

¹¹⁴ Véase: 1. Código Tributario Peruano Art. 150 y ss. 2. Memorias de las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Superintendencia Tributaria General. La Paz. 2008

Luego de agotada la vía administrativa y de haber obtenido del Tribunal Fiscal sentencia desfavorable, el contribuyente puede interponer la llamada demanda contencioso administrativa que procede contra las resoluciones administrativas que causan estado, por lo que una vez agotada la fase administrativa del procedimiento contencioso tributario con la resolución del Tribunal Fiscal, el contribuyente puede todavía recurrir al Poder Judicial, a fin que se pronuncie sobre el asunto que fue previamente objeto de reclamación y de apelación administrativa; la misma que tiene las siguientes características:

1. De acuerdo a lo normativa vigente pueden interponer demanda contenciosa administrativa los contribuyentes y la Administración Tributaria.
2. Las resoluciones administrativas que pueden ser impugnadas son aquellas que hayan causan estado, dicha impugnación se realiza mediante la denominada acción contencioso administrativa prevista en el Código Procesal Civil.
3. Para interponer la demanda el contribuyente debe acreditar el pago de la deuda tributaria materia de impugnación o acompañar una fianza bancaria por el monto actualizado de ésta; como es obvio, dicho requisito no opera cuando la Administración es quien ejerce la acción. Sin embargo, existen excepciones al pago previo de la deuda que resultan de la naturaleza de la resolución impugnada, esto es cuando se trata de resoluciones recaídas en recursos de queja, clausura de establecimientos y en los asuntos no contenciosos relacionados con la determinación de la deuda tributaria, que son apelados al Tribunal Fiscal.¹¹⁵

¹¹⁵Artículo 136 CTP.

2.3. Situación normativa comparada en los sistemas contenciosos tributarios de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú:

En Bolivia, como habíamos dicho, existe el Código Tributario Boliviano que regula el procedimiento contencioso tributario y aunque existe controversia respecto a su aplicación, por los fallos referidos en líneas anteriores, este es el procedimiento que rige a partir de la expedición del enunciado cuerpo legal. Sin embargo, es necesario mencionar que existe ya en discusión nuevos cambios a esta normativa en la que se regresa en gran parte al sistema anterior y se regula una jurisdicción contenciosa tributaria muy similar a la ecuatoriana con ciertas diferencias más en el ámbito administrativo, mas al encontrarse este nuevo régimen en discusión, no es conveniente especular sobre este asunto.

El sistema colombiano, por su parte, tiene un estatuto tributario que regula los impuestos en si y la forma como estos deben ser sufragados, al igual que la Ley Orgánica de la DIAN, pero en este sistema no encontramos un Código Tributario general que regule todos los ámbitos de esta materia. El procedimiento tributario es parte de la regulación contenida el Código contencioso administrativo al que se le dedica una sección especial, pero también se establecen normas procesales en el Estatuto General Tributario. Por lo que los dos cuerpos normativos son conexos y establecen de manera coherente el sistema procesal aplicable a los reclamos en materia tributaria, no son suficientes, ni están a tono con la globalización de la gestión tributaria, ni con los cambios que ha sufrido el derecho tributario en los últimos tiempos.

El Sistema Contencioso Ecuatoriano, como habíamos indicado esta regido especialmente por el Código Tributario, que en su libro tercero, a partir del artículo 217

regula todo lo referente al procedimiento contencioso tributario ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal de la jurisdicción respectiva, estableciendo las reglas generales para el desarrollo del proceso, y los plazos que a cada etapa corresponde. El Código Tributario ecuatoriano, considera como norma de supletoria aplicación al Código de Procedimiento Civil, cuyas disposiciones sirven para llenar o suplir los vacíos de la normativa propia de la materia. La Casación en materia Tributaria esta sujeta a Ley General de Casación.

Perú por otra parte, regula el procedimiento contencioso tributario principalmente por dos cuerpos normativos, el Código Tributario y la Ley General de Procedimientos Administrativos que tiene carácter supletorio y solo se puede acudir en los casos que el mismo Código Tributario la remite a ella. El hecho de que exista una normativa supletoria, como es el caso del Ecuador, en el sistema peruano, tiene mucho sentido por cuanto el procedimiento en el ámbito contencioso tributario está dominado por lo administrativo, por cuanto la mayor parte de la controversia se resuelve ante la misma administración tributaria.

En ese marco de derecho comparado, resulta evidente que la actuación de los tribunales, tanto fiscales como administrativos, juegan un rol preponderante en el control de legitimidad de los actos emanados de la administración tributaria y en la garantía de la seguridad jurídica y de los derechos de los contribuyentes. A pesar de las falencias o debilidades detectadas en cada uno de los sistemas, estos órganos en cada país, en mayor o menor grados se han constituido en el instrumento que consolidan el ideal de justicia para la protección de los derechos que atañen a las dos partes de la relación jurídica tributaria, esto es tanto de la Administración como la de los sujetos pasivos cuyos intereses legítimos

no pueden ser afectados por los actos que emanan de los órganos encargados de la gestión. Las formas de control de la legalidad y del procedimiento asignado en cada caso para resolver las controversias jurídicas que surge de esa relación, mas allá de las lógicas diferencias existentes en las distintas legislaciones, se han consolidado en mayor o menor grado como instrumentos de la tutela judicial efectiva, que constituye el fundamento de los estados democráticos de derecho.

Bajo esa percepción se hace necesario, en el actual sistema de integración y globalización que las legislaciones de los países no solo de aquellos que integran la CAN, preserven y mejoren sus regímenes jurídicos destinados al control de legitimidad de los actos de la administración tributaria, y al establecimiento de órganos especializados, y no subordinándolos a normas o directrices de superioridad jerárquica alguna, que reconozcan, a través de la aplicación del debido proceso, iguales derechos a la administración y a los contribuyentes; tema que será materia también del capítulo que sigue.

CAPITULO III

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Luego del análisis propuesto y una vez que se ha llegado a conocer de manera bastante profunda el Sistema Contencioso Tributario de los países miembros de la Comunidad Andina, conforme fue el propósito de este trabajo de maestría, es necesario realizar algunas puntualizaciones tanto del Sistema Contencioso Tributario así como de las diferentes normas que a este respecto regulan los procedimientos en cada uno de los Estados cuya legislación se ha estudiado.

3.1 El Sistema Contencioso Tributario:

3. Ha resultado de gran importancia el estudio de las formas procesales para la solución de los conflictos que surgen entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, dado por una parte, la naturaleza específica de las relaciones jurídicas que entre ellos se producen en el cumplimiento del fin público de la

tributación que nace de la potestad del Estado para exigir prestaciones de esa naturaleza y del deber constitucional de todo ciudadano de contribuir de acuerdo con su capacidad al financiamiento del Estado; y por otra, de la necesidad de la existencia en un Estado de Derechos, de un ordenamiento jurídico que en aplicación de los mandatos constitucionales provea de una tutela jurisdiccional efectiva, para garantizar los derechos de los contribuyentes, responsables o terceros, frente al accionar de las administraciones tributarias.

4. El procedimiento contencioso tributario debe entenderse como un conjunto de medios o recursos que provee la Ley, para dar solución a esos conflictos que surgen del conjunto de relaciones jurídicas tributarias y que son planteados por los sujetos pasivos de esa relación.
5. Como se planteó cuando se iniciaba con este análisis y como ha sido corroborado durante el mismo, en el proceso contencioso tributario en el derecho comparado, a diferencia de lo que sucede en los procedimientos de jurisdicción común y administrativa, gran parte de la competencia está asignada a órganos específicos del poder administrativo, y solo por excepción a la función judicial; excepción dentro de la cual se encuentra el sistema contencioso tributario ecuatoriano.

Variación que se explica por las lógicas diferencias entre la ley vigente y los órganos de aplicación de esa normativa en cada país; la concepción legislativa y la normativa jurídica procesal que rige en cada uno de ellos, y que responde indudablemente a una realidad tributaria específica.

6. El sistema procesal debe tener como función trascendental la protección de los valores jurídicos basados en la equidad, defensa de la legalidad y la garantía contra la trasgresión de las normas, bajo este presupuesto se realizó el análisis del contenido del sistema contencioso de las diferentes legislaciones estudiadas.
7. Es necesario tener presente que el imperio del Estado para crear tributos y exigir la prestación tributaria, incluyendo los medios de los que dispone para el efecto, no puede ser arbitrario o discrecional, sino que requiere el sometimiento a las normas jurídicas que motivan tal creación o exigencia del tributo de acuerdo a la premisa constitucional tanto de que no puede existir tributo sin ley previa así como el mandato a que éste sea introducido en el ámbito jurídico mediante una ley.

De tal manera que, los entes encargados de administrar los tributos, deben tener presente que cualquier violación de esas garantías, ya sea por la extralimitación de sus funciones o por omisión en la aplicación de los principios que dirigen su gestión, debe ser reparada, sea en la misma esfera administrativa, o en su defecto en la vía contenciosa ante los jueces competentes; solo así, se podrá evitar que las normas y principios jurídicos resulten desvirtuados al momento de aplicarlas al hecho concreto. Uno de los riesgos de no tener sistemas contenciosos que evidencien independencia entre el juzgador y una de las partes, es que los principios antes referidos, pueden y generalmente son fuertemente vulnerados, situación que ha sido evidenciado al referirnos al sistema boliviano, por ejemplo, al no contar con certeza jurídica de la aplicación de las normas del procedimiento tributario, por los fallos del tribunal constitucional referidos.

3.2 Principales características de los sistemas contenciosos tributarios de Bolivia, Colombia y Perú frente al sistema ecuatoriano:

- En el caso de Bolivia el sistema contencioso tributario como ente especializado nació a raíz de la creación del Tribunal General de la Nación a la par con la promulgación del Código Tributario boliviano (1970). El caso del derecho tributario colombiano, como ya se dijo en líneas anteriores, es muy particular, pues no existe un sistema contencioso tributario como lo conocemos en el medio ecuatoriano y por tanto tampoco un código tributario sino el procedimiento a seguir para cualquier reclamación de la actuación de la Administración está regulado por el Estatuto Tributario y por el Código Contencioso Administrativo. El sistema contencioso tributario ecuatoriano por su parte, nace a raíz de la expedición de lo que hoy conocemos como Código Orgánico Tributario (1975); en tanto que Perú, con la particularidad de su sistema expidió un Código Tributario, que regula de manera general el procedimiento contencioso de este país (1971).

Es así que el sistema contencioso tributario ecuatoriano está regido por el Código Tributario y de manera supletoria por el Código de Procedimiento Civil, el sistema boliviano por el Código Tributario, el peruano por el Código Tributario y la Ley General de Procedimientos Administrativos y finalmente el sistema colombiano como se dijo por el Estatuto Tributario y el Código Contencioso Administrativo.

- El Sistema Contencioso Tributario ecuatoriano está compuesto por diferentes instancias, la primera es la fase administrativa de reclamación del acto emanado por la misma autoridad pero dicha impugnación en vía administrativa no es requisito previo para interponer una acción en vía judicial; como una segunda instancia aunque como ya se dijo que se puede hacer uso de este mecanismo legal sin pasar por el reclamo administrativo está la demanda ante el Tribunal Fiscal que será juzgador de única y última instancia, pues solo cuando se cumplan con los requisitos de la ley de casación -que ya han sido expuestos- se puede presentar un recurso de casación ante la Corte Nacional de Justicia. En este mismo orden el sistema boliviano que hasta la expedición del nuevo Código de este país en el 2003 tenía un sistema muy similar al nuestro, ha eliminado de cierta manera el sistema contencioso tributario y más bien a dado paso a un sistema contencioso administrativo, pero según se dijo al momento de analizar la legislación de este país, al existir fallos contradictorios en cuanto a la legalidad o no del cambio normativo subsiste una divergencia de criterios que devienen en la aplicación de uno y otro sistema. En el caso del sistema peruano, su procedimiento contencioso tributario está dividido en dos fases, la administrativa compuesta por el reclamo ante el mismo órgano del cual emanó el acto y la apelación ante el llamado tribunal fiscal; en el caso de este sistema, sin agotar estas dos instancias no se puede pasar a la fase judicial que consiste en la apelación a nivel de corte sobre puntos específicos del procedimiento; es así que en el sistema peruano, como es evidente, impera la gestión de reclamos o recursos en el ámbito administrativo, pues ni en la fase judicial existe total independencia por parte del mismo órgano del que emana el

acto. Y finalmente el sistema colombiano, no es un sistema contencioso judicial sino más bien un sistema contencioso administrativo el mismo que está regido por todas las normas de la jurisdicción administrativa, otorgándole ciertas particularidades por tratarse de temas relacionados con los impuestos, pero con la concepción principal de que se trata de actos emanados del Estado y por tanto el tratamiento debe ser de ese tipo.

- El Código Tributario ecuatoriano permite diferentes tipos de acciones que son susceptibles de impugnación ante el Tribunal Fiscal, entre ellas tenemos las acciones de impugnación, las acciones directas y los llamados otros asuntos materia de impugnación, que son aquellos que no tienen relación directa con la determinación del tributo. El Código Tributario boliviano preveía por su parte la posibilidad de interponer una demanda ante la Corte de Justicia sobre todo asunto controvertido en materia tributaria, sin embargo hoy en día y de acuerdo al nuevo Código existen dos recursos que caracterizan principalmente al sistema boliviano, estos son el recurso de alzada y el recurso jerárquico, que son medios para interponer reclamación contra actos administrativos que llegarían a remplazar la demanda contenciosa por dos acciones administrativas. En el caso de Perú, al no tener un tribunal contencioso como el ecuatoriano, y como se dijo al dar tanta importancia al procedimiento en el ámbito administrativo, es necesario dejar sentado que todo reclamo del accionar de la administración tanto por temas de determinación de tributos como por sanciones por faltas administrativas, son revisadas en primera instancia por el superior jerárquico de quien emanó el acto y

luego por el tribunal fiscal. Finalmente, el sistema colombiano no puede ser comparado en este punto por cuanto no existen recursos a interponerse que sean particulares para lo tributario.

De lo expuesto, se evidencia que a pesar de la cercanía de la región el accionar de los legisladores en un tema tan importante como es el tributario es muy diverso. Podríamos decir que en el sistema boliviano, antes de la última reforma imperaba más la división marcada entre la autoridad administrativa y quien la juzgaba, pues existía un tribunal adscrito a la función judicial que dirimía la controversia entre el administrado y la administración, cosa que hoy en día se ve afectada por cuanto al igual que Perú y Colombia no existe una clara división entre juzgador y juzgado lo cual no coopera, a mi manera de ver, con la eficacia del control del poder administrativo y tampoco otorga garantías suficientes a los administrados, garantías que están presentes en el derecho constitucional de cada uno de los estados.

Personalmente sostengo, en base de lo expuesto, que al menos dos de los sistemas procesales comentados, no se concentran precisamente en la aplicación de la justicia tributaria, y aparecen más bien como instrumentos de defensa del interés público que representa el tributo para el Estado, contrariando el fundamento o la razón de ser del procedimiento contencioso, como garantía de la seguridad jurídica de los contribuyentes, que su origen en la necesidad de que los actos administrativos, se adecuen a los sustentos legales y a las exigencias de la equidad tributaria, puesto que, siendo las relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes de carácter jurídico, éstas deben estar

limitadas por los principios fundamentales del respeto a los derechos de los ciudadanos y particularmente, al inalienable Derecho a la propiedad que presupone la eliminación de toda arbitrariedad y violación en el cumplimiento de la gestión pública.

De cumplirse esto último estaríamos creando un ámbito de vida jurídica en la que, el ciudadano pueda desenvolver sus actividades económicas con verdadera libertad y responsabilidad. La limitación o alteración de esa libertad debe ser tutelada por una administración de justicia imparcial y expedita aunque la forma o medios a través de los cuales se desarrolla su aplicación varíe en cada legislación, pues no es ni ha sido pretensión de este trabajo plantear la unidad de la justicia tributaria en los países de la región andina; sin embargo de ello, sería deseable en un mundo globalizado donde las actividades económicas trascienden las fronteras territoriales, ejercer el control de la legalidad y la justicia de las decisiones emanadas de la administración pública; y si fuere del caso, otorgar al agraviado los medios o instrumentos para reparar el daño suspendiendo total o parcialmente los efectos del acto que lo perjudica, cumpliendo así su finalidad social de solventar los conflictos producidos como consecuencia del indebido ejercicio de las facultades administrativas.

Recomendaciones:

Luego de todo el análisis realizado y como corolario a esta investigación me permito realizar las siguientes recomendaciones:

- Es necesario que los estados miembros de la Comunidad Andina, emprendan un proyecto de manera seria para mejorar el sistema contencioso tributario en cada uno de sus países, por cuanto estos son débiles al momento de proteger los derechos de

los contribuyentes. Una reforma integral o ciertos lineamientos a nivel regional serían importantes para marcar las pautas a seguir a efectos de mejorar cada uno de los sistemas. Considero necesaria esta recomendación pues la recaudación tributaria ha cobrado gran importancia para el presupuesto estatal de los países subdesarrollados, lo cual peligrosamente puede devenir en desmanes del Estado.

A pesar de que, a mi parecer, el sistema ecuatoriano está mejor estructurado, también necesita fortalecerse y brindar mayores garantías tanto al administrado como a la administración.

- Considero interesante y muy positivo acoger del sistema jurídico peruano, la posibilidad de crear una normativa general para los procedimientos administrativos, en el caso puntual de Ecuador, procedimientos administrativos tributarios, por cuanto a pesar de contar con un cuerpo jurídico importante como es el Código de Procedimiento Civil, éste resulta insuficiente para toda la casuística que se puede presentar en el ámbito tributario. Por cuanto recomendaría que se trabaje en un sistema procedimental en el ámbito tributario que regule perfectamente todo el procedimiento e inclusive establezca plazos rígidos para las resoluciones tanto administrativas como judiciales y las prórrogas solicitadas por los contribuyentes, en razón de intentar dilatar lo menos posible las resoluciones en este tema.
- Finalmente, dejando constancia de la dificultad que implica el estudio de las instituciones procesales tributarias, debido a la inexistencia de trabajos de esta naturaleza o de tratadistas que se refieran a los sistemas contenciosos tributarios de

sus respectivos países, resulta importante recomendar a las universidades regionales y a los organismos de carácter público, como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), y entidades privadas dedicadas al estudio del Derecho Tributario, que centren sus esfuerzos en el estudio de las instituciones legales en general, comprendiendo en ellas a la legislación y los órganos que aplican la misma, así como de la casuística de cada uno de ellos. El estudio así comprendido, constituiría una forma de acercarse a una realidad que no ha sido profundizada y que resulta sustancial para sentar las bases de un verdadero sistema tributario enmarcado en el principio de seguridad jurídica. Investigar de manera comparativa a los diferentes sistemas podría facilitar la aplicación de medidas de orden legal y formal a nivel regional, que pueden llegar a constituir la base o sustento del proceso de integración económica al que están avocados los países de la región, proceso en el que el sistema tributario es uno de los elementos más importantes.

Bibliografía:

Abella Zárate Jaime, *Procedimiento Constitucional y Contencioso Administrativo en materia tributaria*. Bogotá. Temis 2007. P

Benítez Rivas Alfredo, *Derecho Tributario –El Código Tributario Boliviano desde la perspectiva de diversas doctrinas jurídicas-*, La Paz Bolivia, Azul Editores, 2009.

Boada Perez Juan, *Conferencia dictada en el seminario “Régimen Tributario Ecuatoriano”*, Cuenca, Marzo 1996.

Borja Cevallos Rodrigo, *Enciclopedia de la Política*, Mexico, Editorial Fondo de Cultura Económica, 1997.

Carnelutti Francesco, *Derecho Procesal Civil y Penal Vol. 4*, México DF, Ed. Oxford, 2002.

Casas O José., *Derechos Humanos y Tributación*. Revista Jurídica de Buenos Aires, Ed. Abeledo Perot S.A., 2002.

Chau Quispe Lourdes, *La impugnación tributaria en el Perú*. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario. Superintendencia Tributaria. La Paz, Bolivia 2008.

Chioyenda Giuseppe, *Curso de Derecho Procesal Civil Vol. 6*, México DF, Ed. Oxford., 2002.

Díaz Ortíz José, *Introducción al Derecho Procesal Tributario*. Argentina. www.cpacf.org.ar/doctrinainstituto. (04 de noviembre del 2009)

Floran Eugenio, *Elementos del Derecho Procesal Penal*, Barcelona. Ed. Bosch, 1947.

García Belsunse Horacio, *Tratado de Tributación Tomo I. Derecho Tributario.*, Buenos Aires Astrea, 2003.

García de Enterría Eduardo y Fernández Tomás Ramón, *Curso de Derecho Administrativo*, Bogotá, Temis Palestra, 2008.

Giuliani Fongouge Carlos María, *Obra actualizada por Navarrine Susana y Asorey Ruben Derecho Financiero Tomo II*. Argentina.

Indachoche Francisco, *El procedimiento contencioso Tributario en la legislación peruana, ponencia ante la Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales y Administrativos*, Buenos Aires, sept. 1998.

Insignares Gómez Roberto y otros. *Curso de Derecho Fiscal*. Universidad externado de Colombia. Bogotá 2007.

Kruse Heinrich. *Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1978.

María Martín José; Rodríguez Usé Guillermo., *Derecho tributario general*, Argentina, Ed. Depalma, 1986.

Patiño Ledesma Rodrigo Vicente, *Sistema Tributario Ecuatoriano Tomo II*, Loja, Editorial de la Universidad Técnica Particular de Loja, 2005.

Piza Julio Roberto, *Control Administrativo de los actos de la administración tributaria. Curso de Derecho Fiscal*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 2007.

Rodrigo Machicao Jaime; Cárdenas Castillo Gonzalo, *Temática Tributaria Boliviana -La Columna Impuesta-*, La Paz Bolivia, Azul Editores, 2004.

Toscano Soria Luis Anibal, *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, Quito Pudeleco Editores, 2006.

Troya Jaramillo José Vicente, *El Contencioso Tributario en el Ecuador*, Memorias de las Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz Bolivia, Superintendencia Tributario General, 2008.

Valdés Costa Ramón, *El contencioso tributario en América Latina*. Argentina, Boletín de la DGI No. 350, Vol. 59, 1983

Vega de Herrera Mariela, *Manual de Procedimiento Contencioso Administrativo*, Bogotá Ed. Leyer, 2000

Velázquez Baquerizo Ernesto, *La Nueva Justicia Administrativa: Diagnóstico de Derecho Contencioso Administrativo y Fiscal del Ecuador*, Quito, Ed. Ecuoffset Corporación Latinoamericana para el Desarrollo, 1995.

Vergara Sandoval Rafael, *La Impugnación Tributaria y el Rol de la Superintendencia Tributaria de Bolivia. Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. Superintendencia Tributaria. La Paz 2008.

Santofimio Jaime Orlando, *Tratado de Derecho Administrativo, Introducción a los conceptos de Administración Pública y Derecho Administrativo*. Universidad Externado de Colombia. Bogotá 1996.

Vergara Sandoval Rafael, *La Impugnación Tributaria y el rol de la Superintendencia Tributaria Boliviana*, Primeras Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, La Paz 2008.

Constitución de la República del Ecuador

Código Orgánico Tributario

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas

Ley de lo Contencioso Administrativo

Ley General de Procedimiento Administrativo Decreto 624 de 30/3/1989, modificativos y complementarios, emitido por el Consejo de Estado

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. CIAT. Decreto Ley de Emergencia, RO. No. 847. 1960.

Ley s/n publicada en el Registro Oficial 242. Tercer Suplemento de 29 de diciembre de 2007.

Código Tributario Boliviano.

Estatuto Tributario Colombiano.

Código Tributario Peruano

www.ceg.gob.bo

www.sunat.gov.ec

www.dian.gob.co

www.google.com.mx/webhp?hl=es#hl=es&source=hp&q=contecioso+tributario+Bolivia&btnG=Buscar+con+Google&aq=f&aqi=&aql=&oq=contecioso+tributario+Bolivia&gs_rfai=&fp=28cbd8ac31549aca (mayo, 2010)

www.usergioarboleda.edu.co/civilizar/revista5. (Julio 2010)

www.benitezrivasperez.com/publicaciones/MUERTE_O_RESURRECCION.pdf (mayo 2010).