

+ **COMENTARIOS SOBRE LAS LEYES DE JUSTICIA FISCAL Y  
LOS TRIBUNALES FISCALES DE MEXICO Y DEL ECUADOR.—  
SINTESIS DE LAS CONFERENCIAS SUSTENTADAS POR  
SEIS EXPERTOS EN DERECHO FINANCIERO (\*)**

+ Dr. EDUARDO RIOFRIO VILLAGOMEZ

I.—Se dicta la Ley de Justicia Fiscal y se crea el Tribunal Fiscal mexicano en los años treinta.—

II.—Paralelo entre los Códigos y Tribunales Fiscales de México y Ecuador.—

III.—Dos altos funcionarios mexicanos y cuatro Profesores y expertos extranjeros en Derecho Financiero, sustentan Conferencias en la sala de sesiones públicas del Tribunal Fiscal mexicano.

I.—LA LEY DE JUSTICIA FISCAL Y EL CODIGO FISCAL MEXICANOS.—

Con motivo del trigésimo aniversario de la Ley de Justicia Fiscal y de la creación del Tribunal Fiscal mexicano, se realiza

---

(\*) Trabajo preparado por el autor, Presidente del Tribunal Fiscal del Ecuador y profesor de la Universidad Católica de Quito, con motivo de su asistencia a los actos conmemorativos del trigésimo aniversario de la Ley de Justicia Fiscal y del Tribunal Fiscal mexicanos.



un ciclo de conferencias en la Sala Máxima del Tribunal Fiscal, como acto inicial del programa el Lic. Antonio Carrillo Flores, primer Presidente del Tribunal Fiscal y actual Ministro de Relaciones Exteriores, sustenta la primera conferencia.

El brillante conferencista que había tomado parte activa en la elaboración de la Ley de Justicia Fiscal como en la del Código Fiscal, en unión del Profesor Alfonso Cortina, entre otros, hizo una breve historia del estado caótico de la administración de justicia fiscal y el procedimiento administrativo en la sustanciación de los reclamos de los contribuyentes, hasta que el pensamiento y la labor tenaz de los profesores y profesionales que habían dedicado su estudio a los amplios asuntos de que trata el Derecho Financiero, lograron que sus ideas se vertiesen en textos apropiados y éstos merecieran la sanción legislativa.

La evolución ha sido semejante en los países de América: una primera larga etapa de empirismo, en la que los derechos legítimos de los contribuyentes se vulneran con facilidad. Luego una etapa de estudio, en una evolución hasta cierto punto espontánea del derecho, que culmina con reformas más o menos avanzadas, adjuntadas notablemente a los principios del Derecho Financiero. Las palabras de Pugliese, refiriéndose al caso concreto de México, y que pueden extenderse a los demás países del Continente, son bien expresivas:

“Ya se ha notado que en la ciencia existe también “un clima histórico”, que favorece el desarrollo de ciertas investigaciones y de ciertas disciplinas, cuanto los problemas que con ellas están conexos llegan a su madurez, sin ninguna necesidad de acuerdo entre los investigadores de los países. Es precisamente lo que pasa ahora con el Derecho Financiero, que desde hace unos 20 años representa la disciplina de derecho público más rápida y vigorosamente desarrollada, según un sistema propio original, que está ejerciendo notable influencia sobre la legislación y la codificación en casi todos los Estados”.

En todos los países ha existido un sistema de procedimiento y de competencia, que Jarach ha caracterizado con su adjetivo tan gráfico de “deshomogeneizado”. El señor Ministro de Rela-



ciones Exteriores en su primera conferencia y refiriéndose a una época ya más "homogeneizada", nos habló de un sistema de "jurisdicción retenida", que operaba así: El Ministro de Hacienda dictaba resolución sentencia después de terminado un juicio sumario sobre el reclamo del contribuyente. El término o definición no es apropiado, pero la diferencia no resultaría notoria, pues si bien no cabe hablar de "jurisdicción retenida" sino en el campo jurisdiccional y no en el jerárquico, a menos que la resolución del Ministro a la que hizo referencia el conferencista, se diese en un contradictorio que impugne una primera resolución administrativa, en cambio en la realidad de los resultados, éstos habrían sido los mismos hubiere o no una primera resolución administrativa, y la del Ministro habría sido de naturaleza semejante a las que se dictan en la jurisdicción retenida.

Cuando ya surgió el ambiente propicio de que habla Pugliese, se dictó la **Ley de Justicia Fiscal**, que fue el antecedente previo a la expedición del Código Fiscal. No conozco el texto de la Ley, ni tampoco se habló gran cosa de ella en la predicha conferencia, limitándose a manifestar el conferencista que el Código, de mayor contenido, vino a reemplazar a la Ley de Justicia Fiscal, que trataba de competencia y procedimiento.

## II.—PARALELO ENTRE LOS CODIGOS Y TRIBUNALES FISCALES DE MEXICO Y ECUADOR.—

### A) EL CODIGO FISCAL MEXICANO.—

El Código Fiscal se dictó en 1938, y entró en vigencia desde el 1º de enero de 1939. Algunas resistencias tuvo que vencer la Comisión encargada de elaborar el proyecto de Código Fiscal hasta obtener su promulgación. El más fuerte de los argumentos opositoristas era el de la inconstitucionalidad, por cuanto se afirmaba que, conforme a la Constitución Mexicana, no podía



existir un Tribunal Jurisdiccional Administrativo para resolver el contradictorio tributario, siendo esa función del Poder Judicial. Fue necesario, para acallar todo escrúpulo, que mediante Ley se admitiere la creación de un Tribunal Administrativo, con la competencia del Fiscal.

Cabe recordar las palabras con las cuales al profesor **Alfonso Cortina**, miembro de la Comisión, se refiere a esta obra:

"Desde ya hace unos lustros, no menos de tres, se realizó en la República Mexicana un esfuerzo para concordar su legislación tributaria con los principios de los técnicos de la Ciencia Financiera y para abandonar el empirismo tradicionalmente empleado en la elaboración y aplicación de las leyes tributarias del país".

"No es posible, sin embargo, dejar de reconocer, que el sistema constitucional del Estado Mexicano, impide aceptar, **en toda su pureza**, los lineamientos del proceso de formación del crédito fiscal en sus dos partes sucesivas: la fase oficiosa y la fase contenciosa de la determinación de la relación tributaria. La primera se desarrolla ante los órganos de la administración activa, y la segunda ante los de la jurisdicción administrativa", (Cortina parece decidirse por la distinción entre una parte o fase **jerárquica**, que no tiene la clásica conformación de controversia, y la **jurisdiccional** o **contenciosa**; y parece que el distinguido profesor se decide, también, por el sistema de jurisdicción "**delegada** o mixta", que es una expresión pura de la teoría de la división de los poderes, conforme a la cual el acto del "accentamento", que es un acto netamente administrativo, debe iniciarse "jerárquicamente" y terminarse "jurisdiccionalmente" a nivel administrativo, esto es, dentro de la propia Administración Pública.

En México ha sido preciso que estos dos órganos se enmarquen dentro de la Administración Pública, es decir, dentro del Poder Ejecutivo, para abrir, después de dictado el fallo de la jurisdicción administrativa, una nueva vía jurisdiccional, que habrá de seguirse ante el Poder Judicial de la Federación.



**B.—PARALELISMO ENTRE LOS TRIBUNALES Y CODIGOS FISCALES DE MEXICO Y ECUADOR.—**

**1) EL TRIBUNAL FISCAL.—**

	<b>MEXICO</b>	<b>ECUADOR</b>
Año de creación . . . . .	1936	1959
Naturaleza . . . . .	Organismo jurisdiccional de carácter administrativo independiente.	
Número de Salas (En el Ecuador a pedido del Presidente del Tribunal, el Ejecutivo puede crear una Sala más)	7	1
Número de Magistrados . . . . .	21	3
Categoría Presupuestaria . . . . .	Magistrados del Organismo Judicial que sigue a la Corte Suprema.	Magistrados de la Corte Suprema.
Competencia Territorial (General) . . . . .	Contribuciones del Gobierno Federal.	Contribuciones de todo el Sector Público.
Competencias Especiales (En el Ecuador se limita a las que establece responsabilidad económica por Resoluciones de la Contraloría, en materia de su competencia) . . . . .	Contribuciones del Seguro Social. Resoluciones que establezcan responsabilidades de los funcionarios (1).	
Sistema de Jurisdicción (Se aclarara el concepto más adelante) . . . . .	Mixto-Judicial.	Mixto-puro.
Jurisdicción . . . . .	Especial cuasi-plena.	Especial plena
Cosa Juzgada: a) Cuestiones de hecho y técnicas . . . . .	Plena o definitiva.	Plena.



b) Cuestiones de Semi-plena. Plena.  
derecho . . . . .

Recursos: Recursos contra sen- Recurso de Am- Ninguno.  
tencias del Tribunal Fis- paro para ante  
cal. Consecuentemente: . . la Corte sobre  
cuestiones de  
derecho.

JURISPRUDENCIA.—Las sentencias de las salas constituyen ju-  
risprudencia obligatoria para las autorida-  
des administrativas demandadas y para el  
propio Tribunal. Solo éste constituido en  
pleno, puede variarla, por recurso de queja  
(México); como acción separada de las  
autoridades administrativas, en cualquier  
tiempo que lo demandare (Ecuador).

c) Los reclamos que motiven la recaudación de contribucio-  
nes que, conforme a las Leyes o Reglamentos correspondientes,  
deben efectuar los propios sujetos activos de la obligación tribu-  
taria, sean personas de derecho público o privado, como la H.  
Junta de Agua Potable de Guayaquil o las CAJAS DE PREVISION,  
se presentarán ante las autoridades que ordenen o deban ordenar  
el cobro de dichas contribuciones y la correspondiente emisión de  
las cartas de pago. **“De las resoluciones que tales autoridades dic-  
ten en última o única instancia, habrá lugar a 'a acción contencio-  
so-tributaria, que considera el Título IV de este Código”**.

Esta disposición está contenida en el literal a) que confiere  
competencia al Tribunal Fiscal para conocer de las demandas de  
impugnación acerca de Resoluciones de última o única instancia  
administrativa, que dicten las autoridades competentes del sec-  
tor público, esto es, los funcionarios fiscales, los municipales y  
las autoridades de Organismos autónomos, sean de cualquiera de

(1) Al momento de escribir este estudio, regía todavía para el Seguro Social  
las disposiciones pertinentes del Código Fiscal, que decían: Art. 55 “Pro-  
cedimiento en los reclamos sobre contribuciones descentralizadas o de  
participación en las fiscales.—



los dos sectores, cuando se trata de resoluciones por reclamos administrativos que se presenten con motivo de reclamos por actos administrativos en los que se establezcan u ordenen el cobro de contribuciones.

El fundamento de estas disposiciones estriba en que el Código Fiscal considera todo lo relativo a la aplicación de leyes tributarias, sean especiales o se trate de disposiciones en una Ley, también especial, en la que se establezcan contribuciones para el financiamiento de servicios públicos, que estén a cargo de tales organismos.

En la teoría económica, en la financiera y la tributaria, se consideran **impuestos especiales** a las contribuciones bipartitas que deben aportar las empresas cuyos trabajadores constituyen una parte o la totalidad de la población asegurada. En libros de Economía, en Tratados de Finanzas Públicas, en estudios especiales, como el que se ha publicado en México sobre "Impuestos Especiales", se considera entre ellos estos aportes que se denominan bien "impuestos a la nómina", porque **nómina** es el cuadro estadístico-contable-tributario, en el que figuran los empleados y obreros que deben aportar para el seguro social, y las correspondientes aportaciones que deben los patronos para igual fin; bien "**contribuciones o impuestos de la Seguridad Social**". De ahí que en las estadísticas relativas a ingresos de Entidades Autónomas, que se elaboran en el Departamento de Investigaciones Económicas del Banco Central, siguiendo la nomenclatura y la clasificación internacional de estos ingresos, se hacen constar, en grupo separado, los pertinentes a estas contribuciones, con la designación de "Impuestos a las Utilidades". Igual criterio se sienta en publicaciones sobre financiación de la Seguridad Social, cuadros estadísticos y Balances de este servicio, como puede verse en las obras de Beveridge.

Pero en unas reformas últimas a la Ley del Seguro Social, figura el Art. 14, que dice muy apresuradamente: "El inciso I del artículo 97, dirá:

"La Caja Nacional del Seguro Social se halla investida de la JURISDICCION COACTIVA, para el cobro de aportes, fondos de



reserva, descuentos y sus intereses y multas de responsabilidad patronal. . . . . Esta JURISDICCION coactiva POR SU NATURALEZA Y FINES, es privativa de la Caja y es distinta y ajena a la jurisdicción del Tribunal Fiscal, **pues los aportes y fondos de reserva emanan de relaciones de trabajo y no constituyen impuestos. Los juicios de coactiva** que se produjeran, se sustanciarán ante juez ordinario y tampoco podrán llevarse a conocimiento del Tribunal Fiscal".

Si los señores dirigentes del Seguro Social en el Ecuador piensan que con ese ordenamiento se hallan mejor servidos los intereses de este importantísimo servicio público, en cuestión que no me interesa comentar en esta oportunidad; pero debo anotar que, de un lado, hablar de "**jurisdicción coactiva**" y de "**juicio de coactiva**", es continuar repitiendo expresiones que no corresponden al contenido de ese mero "**procedimiento de ejecución**" de actos administrativos firmes. No hay tal jurisdicción, simplemente, porque el Tesorero o Recaudador del Seguro Social, o el Funcionario Ejecutor, no dicen "EL DERECHO", y por ende, ni hay juez ni hay controversia en el referido procedimiento. Lo que hay es ejecución: "PAGUE O DIMITA BIENES EQUIVALENTES". Si se proponen excepciones, el flamante Juez deja de serlo y las envía al verdadero juez: el civil o el de lo contencioso tributario.

En cuanto a que esos aportes, individuales y patronales no son impuestos, es la única opinión en el mundo entero, que sostiene esta tesis.

Asimismo, habría sido preferible que la reforma consista escuetamente, en restar de la competencia del Tribunal Fiscal estas acciones, en lugar de razonar una disposición de Ley, en el mismo artículo que la establece, y con razonamientos que causarían mal efecto en autorizadas personas que en el exterior conocen bien esta materia.

## 2.—El Código Fiscal.

Como cuestión previa podría presentarse esta interrogación: "¿Es lo mismo, es decir, es igual el contenido de un "**Código Tri-**



butario" que el de un "Código Fiscal"?, y la pregunta surge por cuanto mientras en países, como en Alemania existe el famoso RAO (REICHSABCABENORDNUNG), en México, el "CODIGO FISCAL", en Ecuador, también el "CODIGO FISCAL", en el Perú acaba de promulgarse un "CODIGO TRIBUTARIO", en Argentina el doctor **Giuliani Fonrouge** trabaja y publica un "ANTE-PROYECTO DE CODIGO FISCAL" y recibe del Gobierno de su República, el encargo de formular un proyecto de "CODIGO TRIBUTARIO", y lo presenta en 1964. Por otra parte una Comisión, formada por los profesores **Giuliani Fonrouge**, **Gomez de Sousa**, de la Universidad de Gómez Sousa y **Ramón Valdés Costa**, de la Universidad de Montevideo, recibe el encargo de formular un Proyecto de "CODIGO TRIBUTARIO" que serviría, en principio, de modelo para todos los países de América Latina.

Personalmente estimo que aun cuando el contenido de un **Código Tributario** sea muy semejante al de un **Código Fiscal**, el de éste será siempre más amplio, pues contendrá disposiciones y aun capítulos que trascienden de lo tributario, propiamente. Si no se podría sostener que entre los dos Códigos exista una diferencia igual a la que diferencian el Derecho Financiero del Derecho Tributario, alguna relación existe, en mi concepto, entre uno y otro. El Código Tributario se limitará a los asuntos que son tributarios por su naturaleza y aun cuando el plan general de la materia coincidirá con el de un Código Fiscal, éste tratará con mayor detenimiento materias como el de la competencia, que a nivel fiscal puede tener mayor amplitud que a nivel tributario, simplemente. Más adelante daré un ejemplo notorio de esta diferenciación, al comentar la "**Compensación de Créditos**", en lo tributario, y lo fiscal. El Código Tributario tratará de la compensación por créditos y débitos tributarios, exclusivamente, mientras en un Código Fiscal se puede tratar de compensación por otra clase de créditos contra el Fisco, que no sean de exclusiva procedencia tributaria. Por ahora, en apoyo de esta tesis, añadiré que en la distribución de la materia, los Códigos Tributarios, o sus Proyectos, han tratado la importante materia que se refiere a lo que el profesor Jarach llamó "**el ilícito tributario**", en forma demasiado sintética,



por ende, incompleta, bastante distinta de cómo se aborda el asunto en el RAO alemán, o el Código Fiscal Mexicano o el anteproyecto de Código Fiscal del Dr. Giuliani Fonrouge, antes citado. Por ahora, también, me limitaré a un sucinto paralelo entre las disposiciones fundamentales del Código Fiscal Mexicano y del Ecuatoriano.

#### a.—**Competencia en materia de créditos fiscales.**

**Código** La competencia del Tribunal Fiscal, por ende, de **México**.— aplicación de las disposiciones del Código Fiscal se extiende a todo **crédito fiscal**, entendiéndose como tal, según la jurisprudencia del PLENO: "cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación, la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado, en su carácter de persona privada". Esta jurisprudencia está conforme a lo que dispone el Art. 1, del C. Fiscal, que dice: "Los **impuestos, derechos y aprovechamientos** que establezca la Ley de Ingresos del Erario Federal se regularán por las disposiciones de este Código y por las leyes fiscales especiales.—Los **productos** se regularán por las indicadas disposiciones de este Código y por las Leyes Fiscales especiales".

El citado Código da en los artículos siguientes unas definiciones de lo que se entiende por impuestos, derechos y aprovechamientos y productos. Se entra así en el difícil asunto de las definiciones, y se ha comentado la que trae el Código mexicano, por expertos de fuera y dentro del país, y también yo lo hago en "Estudios de Derecho Fiscal". Pero sea cual fuere el acierto o desacierto en las definiciones, se considerarán como ingresos fiscales las "**contribuciones**" y demás ingresos de derecho público, y los ingresos de derecho privado, que el Código denomina "productos". De esto se sigue como consecuencias: Que la competencia del Tribunal Fiscal y las disposiciones del Código Fiscal son aplicables a las controversias y ejecución de toda clase de ingresos fiscales, "que conforme a esa definición el Tribunal Fiscal constituyen



“créditos fiscales”; pero en punto a multas, la jurisprudencia del Tribunal limita su competencia a las que se aplican por disposiciones de las leyes tributarias o fiscales. Todo ésto limitado al Estado Federal.

**Código Ecuador.**— Nuestro Código Fiscal, en materia de créditos fiscales, con una sola excepción que se dirá más adelante, ha limitado la competencia del Tribunal, por ende, la aplicación de las disposiciones del Código Fiscal a las contribuciones y multas que provienen y se aplican por delitos o contravenciones tributarias, esto es, aplicadas de acuerdo con leyes tributarias. Sigue así el ejemplo del Anteproyecto de **Giuliani Fonrouge**, que limita este campo también a los tributos y está de acuerdo con el inciso primero del artículo 1 del “**Modelo de Código Tributario para América Latina**”.

En tal virtud, la competencia para las controversias respecto de créditos fiscales, del grupo que se denomina “**ingresos patrimoniales o contractuales**”, “**productos**”, según la terminología que emplea el Código mexicano, ha de ventilarse ante la justicia ordinaria y el procedimiento será el que contiene el Código respectivo.

Para estar más acorde con la naturaleza de las cosas, pues las divergencias que se presenten, por ejemplo, con motivo de un contrato de arrendamiento o de venta, deben ser conocidas y resueltas por la justicia ordinaria, por lo mismo que no entrarán en juego principios de orden financiero ni de orden público, sino que se deberán aplicar las normas de los respectivos códigos que rigen las relaciones privadas, y se acepta que el Estado, cuando contrata económicamente, lo hace como persona de derecho privado y no de derecho público.

Sin embargo, hay una situación en la cual la justicia está mejor servida con el sistema mexicano: Como el Estado, el Municipio y otros Organismos de Derecho Público, tienen la acción coactiva, esto es, que pueden hacer ejecutar sus créditos, aún de origen contractual privado, mediante órdenes de cobro (en el Ecuador denominados “**Títulos de Crédito**”) y que son títulos eje-



cutivos, ocurre que para formular excepciones, esto es, plantear la controversia y oponer a la exigencia fiscal, deberían depositar previamente el valor del crédito o deuda exigida, sin poder asegurar, simplemente, el interés fiscal. De esta manera, el ciudadano que contrata con el Estado se encuentra en situación más apurada que un contribuyente, pues éste podrá asegurar el interés fiscal, fácilmente, para proponer su excepciones o solicitar la suspensión del procedimiento de ejecución.

b).—**Aplicación del principio de "saive et repete".**

Antes de efectuar la comparación acerca de la forma de aplicar este principio, cuyo fundamento es la presunción de **legitimidad** y **ejecutoriedad del acto administrativo firme**, advertiré que cuando se dictó el Código mexicano y se aprobó el ecuatoriano, la teoría que fundamenta este principio no había aún recibido el rudo golpe que significa el elocuente hecho de que el **Tribunal italiano** que conoce de las garantías constitucionales, lo declaró **"INCONSTITUCIONAL"**, en 1963. Ignoro cómo se habrá enmendado la clásica teoría y si en alguna forma se aplicará aún este principio en el país que fue cuna del mismo. Ahora conviene anotar que, tanto en México como en el Ecuador, se consideró aún entonces que no era aceptable la aplicación rígida e inexorable de **"pagar previamente"** la obligación tributaria establecida en acto administrativo firme, para poder presentar la demanda contenciosa de impugnación, que en esa forma venía a ser en la realidad un recurso de pago indebido y no un recurso para que un acto administrativo no vulnere un derecho subjetivo del contribuyente.

**MEXICO** Como la competencia del Tribunal Fiscal, por ende, el contenido de una demanda son más extensos, ya que la aplicación del principio se extenderá a toda clase de créditos fiscales, las formas de afianzar el interés fiscal son más variadas, admitiéndose: a) **Pago bajo protesta**; b) **Depósito en dinero**; c) **Fianza de Compañía autorizada**; d) **Prenda o hipoteca**;



e) **Secuestro provisional convencional en la vía administrativa, de negocios o inmuebles;** f) **Fianza de persona física o moral.**

Lo que hace más dura esta exigencia es que la calificación de la garantía, cuantitativa y cualitativamente, la efectúa la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando parece más adecuado que sea ésta una facultad del Tribunal Fiscal.

ECUADOR Siendo una consecuencia lógica del principio o presunción de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo, que deba o pueda ejecutarse, pareció natural, de un lado, que podían coexistir sin implicar contradicción, la iniciación del procedimiento de ejecución (proceso administrativo que se denomina inadecuadamente "**juicio ejecutivo**", error en el que también se incurre en los proyectos de Códigos Tributarios antes mencionados); y, de otro, la contenciosa ante el Tribunal Fiscal, la suspensión del procedimiento mencionado sólo podría ocurrir mediante petición ante el Tribunal Fiscal y resolución de éste. Por lo mismo, el afianzamiento del interés fiscal se ha de considerar y resolver por este Organismo. Con este criterio de mayor consideración a la justicia intrínseca que se subleva contra una aplicación del citado principio, nuestro Código es más benévolo para el afianzamiento del interés fiscal y sólo distingue dos sistemas:

- a) Depósito en el Banco Central, a las órdenes del Tribunal Fiscal, de la cantidad exigida; y,
- b) Asegurar la obligación tributaria mediante hipoteca o prenda, fianza bancaria u otra forma a satisfacción del Tribunal, el que ha aceptado inclusive fianza personal.

c) **Una cualidad de las reformas de 1964.—**

Duramente combatía algunas de las reformas de febrero de 1964, especialmente las que modificaron el sistema del procedimiento y jurisdicción en el proceso del "**acertamento**". Sin em-



bargo hay que admitir que algo tuvo de interesante esa reforma, si bien, de ser exacto el comentario que sigue, se pudo obtener el mismo resultado sin destrozar el sistema de lo contencioso-tributario.

La aplicación rigurosa, o semirigurosa, del principio o presunción de **legitimidad** y ejecutoriedad del acto administrativo de última instancia a ese nivel, estriba, como se ha dicho, "**en que tiene que ejecutarse**". Consecuencia lógica del sistema italiano era que se debe primero "**pagar para luego repetir**", siendo ésta la aplicación estricta del "**solve et repete**". Una atenuación al sistema, que incurre en el grave defecto que dificulta o imposibilita la defensa a quien no tiene fondos disponibles, fue el "**afianzamiento del interés fiscal**". Pero los jurisconsultos reformadores de 1964 querían algo más: **la supresión de este principio**, por la razón indicada, que limita y dificulta el derecho de defensa. Pero el sistema que idearon para lograr el resultado fue lo inconsulto de la reforma, cuando bien se pudo ir directamente al asunto sin destrozar el contencioso.

Al admitir que el proceso administrativo no termina con la única instancia administrativa, y al conceder "recurso de apelación" para ante el Tribunal Fiscal, convirtieron al recurso jurisdiccional y contencioso en algo que parecía **jerárquico**, sin controversia, pues el asunto debía resolverse "por los méritos del proceso". De esta manera, mientras no dictare sentencia o resolución el Tribunal, no había acto administrativo firme y no podía darse la orden de "**ejecutar**" al contribuyente. Solo dictada esa sentencia, cabía la emisión del "**título de crédito**" u orden de cobro.

Si ése era el propósito, se pudo perfectamente modificar el sistema, atenuándolo aún más, en esta u otra forma parecida:

- a) No exigir el afianzamiento del interés fiscal en las pequeñas controversias, por definición de personas de escasos recursos.
- b) Dar amplia facultad al Tribunal Fiscal para ordenar la



suspensión del procedimiento de ejecución, con o sin dicho aseguramiento del interés fiscal.

De esta manera, la exigencia sólo quedaría para las controversias en las cuales el derecho del contribuyente sea muy discutible u oscuro, así como para los que con evidencia pueden dar la seguridad sin mayor dificultad.

### 3.—De la compensación

MEXICO.—Sólo se reconocen dos casos de compensación: uno en el sector público y otro para el sector privado, frente al Estado Federal:

- I. Los Estados, Territorios, Municipios, pueden compensar sus créditos contra el Estado Federal, o viceversa, sea cual fuere la fuente del derecho u obligación. Esta compensación ha de efectuarse mediante convenio.
- II. Las personas del sector privado pueden solicitar la compensación de créditos tributarios a su favor con créditos tributarios en su contra, sólo con el Estado Federal y respecto de una **misma fuente de obligación o ley tributaria.**

ECUADOR.—Por lo mismo que no se trata de un **Código Tributario** sino de un **Código Fiscal**, hemos creído que la compensación debe regir para toda clase de crédito en su favor, que puedan invocar los ciudadanos, porque parece injusto que si un proveedor del Fisco, por ejemplo, tiene un crédito por un millón, el Estado pueda ejecutarle por un crédito de unos miles de sucres. Esto es fundamentalmente cierto. Por lo mismo: a) La compensación procede en todo el sector público, entre sí, y en todo el sector público en sus relaciones con el sector privado.

- b) Los diferentes casos de compensación serán, pues:
  - 1) El mismo reconocido en el numeral I del Código mexicano.



- 2) El mismo reconocido en el numeral II, pudiendo resolverse por petición del interesado o "**de oficio**", modalidad muy razonable que no se restilla aquí.
- 3) En el caso de **créditos** del contribuyente por **motivos diferentes de la fuente tributaria**, cuando se trata de deudas reconocidas por Acuerdos de Transferencia del ejercicio vigente.
- 4) En el caso de créditos reconocidos por acuerdos de transferencia del ejercicio anterior o de anteriores, el Ministro de Finanzas solicitará informe al Contralor sobre la realidad de la existencia del crédito. Aun cuando no lo dice expresamente el Código, es natural que al existir deudas que no han dado lugar a un acuerdo de transferencia, también procederá la compensación, pero será preciso comprobar su existencia por informe del Contralor, y que exista posibilidad presupuestaria. Caso contrario, si hay dificultades contables de ejecución, se **suspenderá** el cobro del crédito tributario hasta que se resuelva la dificultad.
- 5) Se extiende la compensación a los intereses de mora, en favor y en contra del Fisco.
- 6) Todas estas disposiciones se aplican también a las relaciones entre los contribuyentes y las autoridades locales y, en su caso, descentralizadas.

d).—**Caducidad.**

MEXICO.—No admite el principio de "**caducidad**" y sólo trata de la "**prescripción**".

ECUADOR.—La admite expresamente para el derecho de fiscalizar o determinar de oficio la obligación tributaria. El término o plazo es de cinco años. Por ende, si no han pasado los dichos 5 años desde la fecha que determina la Ley como de nacimiento de dicha obligación, o de formular la respectiva declaración, "**caduca**" el derecho fiscal. Por lo mismo que se trata de "**caducidad**" y no de "**prescripción**", se interrumpe únicamente



con la notificación de la determinación de oficio o con el acta de fiscalización. Es decir, en términos internacionales, con el "aviso de **accertamento**", y no con la notificación de que se va a proceder a una fiscalización o determinación de oficio, ni con el hecho de iniciarla, sino con el hecho de haberlos ejecutado. Por lo demás, el plazo es bastante largo.

#### e.—**Prescripción.**

MEXICO.—La prescripción existe tanto para el derecho de liquidar la obligación tributaria como para el de ejecutarla. El plazo de la prescripción es de 5 años. Su interrupción sigue los principios del derecho civil, no obstante que se ha reconocido, también en México, que el Derecho Financiero se rige por sus principios. Por ende, se interrumpe:

- I. Por cualquier acto de la autoridad que tienda a la **determinación o cobro** del crédito fiscal, **siempre que se notifique al deudor.**
- II. Por cualquier acto o gestión del deudor en el que se exprese, **tácita o expresamente**, la existencia de la prestación fiscal de que se trate.

ECUADOR.—Aun cuando el Código Fiscal habla de "**prescripción**" del derecho del Fisco para hacer efectivo su crédito fiscal, se trata en realidad de "**Caducidad**", pues sigue rigiendo el principio, más apropiado en el derecho público, de que el delegado o funcionario fiscal ejecutor, tiene la OBLIGACION de ejecutar al deudor fiscal y no puede dejar de hacerlo. En tal virtud, **o lo hace o no lo hace**, y la aplicación del sistema de interrupción tácita carece de sentido en esas relaciones de derecho público. Diversa cosa ocurre en el derecho privado, pues el titular de un derecho puede o no hacer uso de sus facultades para interrumpir una posesión, por ejemplo, o desarrollar actitud semejante en casos en los cuales de no hacerlo prescribirá su título. Esta teoría ha sido enfáticamente apoyada y defendida por



el doctor José Federico Ponce y los no menos versados jurisconsultos que han intervenido en la discusión y redacción del Código Fiscal, entre ellos los doctores Genaro Jaramillo, Juan I. Lovato, Alfredo Pérez Guerrero y otros más. Los plazos de la prescripción son:

a) Si se ha llegado a emitir título de crédito, esto es, orden de cobro, el derecho fiscal prescribirá en cinco años a contarse desde la notificación con esa emisión, Pero no será inferior el plazo de 10 años contados desde la fecha de nacimiento de la obligación tributaria.

b) **Diez años** a contarse desde las fechas que se determinan, como de nacimiento de la obligación tributaria, según se debe o no presentar declaración por parte del contribuyente.

La prescripción no se interrumpe sino por la orden de pago, o "**auto de coactiva**", con el que cumple el empleado recaudador su obligación de ejecutar el crédito fiscal. No se admite, pues, el reconocimiento tácito del deudor, ni el expreso, sino un acto concreto de ejecución, como es el referido auto que ordena el pago inmediato o la dimisión de bienes correspondientes.

f).—**Acción de pago indebido.**

MEXICO.—Es curioso que en el primitivo Código Fiscal no exista un título o capítulo para tratar de esa materia, de indispensable atención en un Código Tributario o Fiscal. Sin duda esta omisión se habrá subsanado en ulteriores reformas que no conozco.

ECUADOR.—Esta materia se ha tratado ampliamente en el Código Fiscal, por considerarse que se trata de una cuestión que atañe directamente a la justicia tributaria. El principio que inspira en esta parte la legislación ecuatoriana es que "**la obligación tributaria nace cuando se han producido los presupuestos de hecho o de derecho, de los que la Ley hace nacer la predicha obligación**". El error, descuido u olvido del ciudadano,



de cualquiera naturaleza que sea, o en cualquier momento que ocurra, no son "CAUSA DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA"; por ende, si ha efectuado "UN PAGO QUE NO SE DEBE", le asiste el derecho de "REPETIR LO PAGADO", mediante la acción correspondiente, siempre que la ejerza dentro del plazo de prescripción, que es de tres años, a contarse desde la fecha en la que efectuó el pago.

El Código Fiscal ha dedicado un capítulo para la "**Acción de Pago Indebido**". El Art. 151 legaliza el principio antes mencionado y dice: "Habrá lugar al recurso administrativo de pago indebido, y en su caso, a la acción de pago indebido ante el Tribunal Fiscal, siempre que se pague una contribución **sin que haya nacido la respectiva obligación tributaria, conforme a los presupuestos de hecho y de derecho que contemplan las leyes para su nacimiento**".

Los artículos 153 y 154 del citado Código, explanan el contenido legal y financiero de ese principio, y enumeran los distintos casos en los que, por consecuencia, cabe la predicha acción. No ha incurrido nuestro Código en el indiscutible error que consta en los artículos **178, 180 y 236 del Proyecto de Código Tributario Nacional de la República Argentina**, conforme a los cuales si se deja ejecutoriar la Resolución administrativa de última instancia, sin "**apelar**" de dicha resolución ante el Tribunal Fiscal, o paga sin manifestar expresamente que lo hace sin perjuicio de intentar luego la acción de pago indebido, se ha de considerar legal y definitivo el pago y el contribuyente no puede reclamar, así sea, financieramente, un pago no debido.

Conforme a lo dispuesto en el Art. 154 de nuestro Código, de acuerdo con los principios que inspiran el Derecho Tributario, hay lugar a dicha acción, sea que el contribuyente haya dejado ejecutoriar la resolución de última instancia administrativa y no tenga ya la opción de acudir al Tribunal Fiscal para su enmienda o anulación, sea que haya efectuado el pago voluntariamente, o por razones de necesidad, con protesta o no de que intentará luego la tantas veces mencionada acción; pues, en principio, el fundamento de la acción de pago indebido es la ausencia de la obli-



gación tributaria y no un descuido o error del contribuyente que paga el tributo por ignorancia o cualquiera otra razón, sin deberlo legalmente.

g).—**Competencia y Composición del Tribunal Fiscal.**

No estimo necesario añadir comentarios, que pudieran resultar interesantes, sobre competencia y composición del Tribunal Fiscal, pues lo fundamental queda establecido en el cuadro comparativo que antecede. No es el propósito de este paralelo entre los dos Códigos tratar de todo su contenido sino de ciertos aspectos interesantes del mismo, aclarando, que los dos Códigos se parecen notablemente, por lo mismo que el mexicano sirvió de modelo al ecuatoriano, tanto en la distribución de la materia, por **Títulos, Capítulos y Secciones**, esquema de distribución que sigo encontrando magnífico y ahora considerado preferible a la algo indiscriminada distribución de la materia en el Proyecto de Código Tributario para América Latina.

h).—**Ejecución de los Créditos Tributarios.**

MEXICO.—Insistiré acerca de que todo lo relativo a la ejecución de los Créditos Tributarios, incluyendo embargo y remate de bienes, en México se refiere únicamente a los Créditos Fiscales del Estado Federal, de manera que la ejecución de créditos tributarios de los Poderes Locales se regirán por sus propias leyes. En cambio, aún los créditos fiscales no tributarios, quedan sujetos a este sistema.

ECUADOR.—La aplicación de las disposiciones del Código Fiscal es más amplia en cuanto se refiere a créditos tributarios de todo el Sector Público, no sólo el estatal central. En cambio, se limita a Créditos Tributarios, incluyendo sólo las regalías mineras, por su semejanza, así como los créditos fiscales por sanciones tributarias y los que provengan de responsabilidades que establezca la Contraloría respecto del manejo de fondos públicos.



i). — **Jurisprudencia.**

Aquí conviene aclarar o justificar la terminología empleada en la comparación que contiene el cuadro sintético del paralelismo entre los dos Tribunales Fiscales.

Los tratadistas de Derecho Administrativo admiten que existen tres sistemas de ordenación, en punto a competencia y procedimiento, de lo "**contencioso-administrativo**", siendo esta doctrina extensible al "**contencioso-tributario**":

a) **Sistema administrativo** de "**jurisdicción retenida**". b) **Sistema Judicial**; y c) **Sistema Mixto** o de "**Jurisdicción Delegada**".

a) **Sistema administrativo.** "El **sistema administrativo**, como su nombre lo indica, consiste en atribuir a la Administración misma, por medio de sus propios organismos, a los que se les otorga la categoría de "**Tribunales**", el trámite y resolución del recurso". (Córdova Guerrón).

**Royo Villanova** lo juzga así: "En el sistema de jurisdicción retenida, el Tribunal Administrativo no ejerce por sí mismo la función judicial, sino que se limita a preparar el ejercicio de esta función por el Poder Ejecutivo. En este sistema no se dan verdaderas sentencias sino consultas que el Ejecutivo puede aceptar o no".

b) **Sistema judicial.** No se trata aquí de justificar este sistema o no. Pero cabe únicamente observar que no es precisamente una consecuencia de la teoría de la división de los Poderes la que conduce a una revisión total del acto administrativo por parte de la Función o Poder Judicial. En efecto, este sistema, en toda su pureza, daría a los Tribunales de la Justicia ordinaria la competencia y jurisdicción para reverter, anular o enmendar las resoluciones administrativas de última instancia, que haya dictado el funcionamiento o autoridad competente en un reclamo. El sistema conocería, pues, del procedimiento, nulidades, determinación de la obligación tributaria en su medida, esto es, aplicación técnica del arduo problema de establecer la materia



imponible; y, naturalmente, las cuestiones de derecho. Vale la pena, también, observar que en el informe del técnico belga, sobre las "Consultas Previas", recalcó que como en su país se admite y aplica a cabalidad la teoría mencionada, la Función Judicial se limita a "**analizar si se la aplicado bien la Ley**", de donde se deduce que el sistema puro de "Jurisdicción Judicial", al menos para lo contencioso-tributario, no es una solución adecuada, por ser el acto del "accertamento" **un acto esencialmente administrativo**. Conviene añadir que, en un tiempo remoto, este era el sistema más aplicado en México, Italia y Argentina, por no referirme sino a tres países en los que la teoría y la aplicación de los principios del Derecho Tributario está bien avanzada.

c) **Sistema mixto o de jurisdicción delegada.** La aceptación de este sistema significa dos cosas: a) que se parte del supuesto indiscutible de que el "**accertamento**" es un acto esencialmente administrativo, y b) Que, por ende, a nivel administrativo, un **Tribunal Especial**, de organización y función jurisdiccional, con entera independencia y cuyas sentencias tengan el carácter de **jurisprudencia obligatoria** y **constituyan cosa juzgada perfecta**, es la mejor solución.

d) **Sistema ecléctico. De eclécticos**" cabría denominar a los que no se deciden ni por el **sistema judicial puro** ni por el mixto puro, de jurisdicción delegada; sino que por razones que no vienen a cuento, han creído una buena solución; o intercalar en el sistema organismos jurisdiccionales, que se consideran y actúan como administrativos, de cuyas sentencias se concede nuevo recurso jurisdiccional, que en teoría sería el verdadero contencioso-tributario, pero que en la práctica sólo es una verdadera "casación", para ante los **Tribunales de la Justicia Ordinaria**; o conceder un recurso adicional o nuevo, para ante la Función Judicial, sea como un recurso extraordinario de legalidad, sea como un recurso de amparo, ceñido también exclusivamente a las cuestiones de legalidad o constitucionalidad.

La primera solución la han adoptado **España e Italia**, con sus **Jurados Tributarios** la primera, con sus **Comisiones Tributarias**, la segunda. Argentina ha optado por el segundo sistema,



un tanto ambiguamente; y **México**, por las razones que explica el profesor **Cortina**, ha debido aceptar, también, el segundo método mixto.

El Ecuador, que yo sepa, es el único país que ha aceptado el sistema de **Jurisdicción Delegada**, en toda su pureza; sistema que conforme al criterio del citado profesor Cortina se ciñe mejor a los principios, si bien el aceptado transaccionalmente en México tiene sus méritos y quizás sea buena medida el adoptarlo en el Ecuador, en lugar de abandonar el sistema actual, que se aceptó luego de largo y sereno meditar, por una Comisión de notables jurisconsultos, en lugar de, a la hora de nona, cambiar de sistema, y optar por el Judicial puro, pese a la experiencia de 100 años en otros países.

**MEXICO.**—El artículo 203 del Código Fiscal dice: "Los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tendrán fuerza de cosa juzgada". Sin embargo, las partes pueden presentar recursos de queja para ante el Pleno, el mismo que fija entonces la jurisprudencia obligatoria del Tribunal; o puede hacerlo a pedido de las autoridades demandadas. Si no existieran otras disposiciones legales que rigen la materia, se habría de concluir que el sistema es de Jurisdicción Delegada pura, y que no hay más recurso contra las sentencias de las Salas que el referido ante el Pleno, esto es, ante el mismo Tribunal Fiscal; pero por disposición constitucional, y entiendo que también de la **Ley de Justicia Fiscal**, en la parte que ha quedado en vigencia, se admite "**Recurso de Amparo**" para ante la **Justicia Ordinaria**, que es análogo a un **recurso de casación**, al menos en sus efectos.

**ECUADOR.**—Como el sistema que se ha aceptado es el de "**Jurisdicción Delegada**", en toda su pureza, las sentencias del Tribunal Fiscal son **cosa juzgada perfecta**, la **jurisprudencia** que sientan las sentencias de la Sala es obligatoria tanto para el propio Tribunal como para las autoridades administrativas que son parte en las demandas propuestas contra aquél. A pedido de ellas puede el Tribunal, reunido en pleno, variar la jurisprudencia o confirmarla. El incumplimiento de las sentencias del Tribunal, como el de las de la Justicia Ordinaria, constituye delito de



prevaricato, y da lugar a acción penal contra la autoridad, administrativa o no, que no cumpla una sentencia del Tribunal; pero éste ha sentenciado que no es de su competencia ordenar a tales autoridades el cumplimiento de sus sentencias, siendo igual la posición del Tribunal Fiscal Mexicano, que en una de sus sentencias declaró que no era de su competencia ordenar el cumplimiento de sus sentencias, y que el interesado ha de acudir al Tribunal de Garantías, cuya función ejercería en el Ecuador, en este punto, el Consejo de Estado, y en el momento actual, el señor Presidente interino de la República.

j).—**De las pruebas y de las facultades del Tribunal para apreciarlas y dirigirlas.**

MEXICO.—La presentación de las pruebas se efectúa en la audiencia que debería efectuarse, en principio, en el mes siguiente a la fecha de aceptación de la demanda. El procedimiento se halla rigurosamente determinado en la Sección Séptima, que trata de la Audiencia y del fallo, remitiéndose a los principios generales del procedimiento civil que rige esta materia. Sin embargo, en virtud de las disposiciones que cito a continuación los Magistrados del Tribunal tienen amplia facultad para dirigir la prueba, y aún suplir el silencio o faltas de las partes y para apreciar el valor probatorio de las pruebas presentadas, de manera que el principio general de referencia a las disposiciones que regulan el procedimiento civil no resulta sino algo supletorio y que ha de seguirse cuando conduce al propósito fundamental de establecer la verdad.

“Las Salas gozarán de la más amplia libertad para ordenar la práctica de cualquiera diligencia que tenga relación con los puntos controvertidos y para pedir la exhibición de cualquier documento”.

“Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, el Tribunal adquiriera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá no sujetarse a los pre-



ceptos del Código, pero deberá entonces fundar cuidadosamente esta parte de la sentencia".

Estas disposiciones y reformas que se habrán practicado, sin duda, permitirán dar mayor elasticidad a la siguiente norma VII del artículo 200, que parece aceptar el principio del procedimiento común, conforme al cual la resolución impugnada se ha de considerar según lo actuado en la instancia administrativa: "Se apreciará la resolución impugnada tal como aparezca probada ante la autoridad fiscal, a menos que ésta se haya negado a admitir pruebas que se le ofrecieron, o que en la fase oficiosa del procedimiento tributario no haya tenido el actor oportunidad de ofrecerlas". La parte final de la disposición permitirá, generalmente, que se presenten nuevas pruebas, si son esenciales para el esclarecimiento de la verdad, y los Magistrados, inspirados en modernos conceptos, seguramente admitirán pruebas que no se ofrecieron en el proceso administrativo.

ECUADOR.—Sin perjuicio de que, en forma y para necesidades puramente supletorias, se acuda a los principios y métodos del procedimiento civil, nuestro Código se inspira decididamente en los siguientes principios:

- a) Es deber del Juez establecer la verdad acerca de la obligación tributaria, supliendo hasta donde sea factible las deficiencias de las partes y ordenando de oficio la presentación de informes y de pruebas, o esclarecimiento de hechos, a fin de obtener la información necesaria para resolver conforme a justicia.
- b) La causa de la obligación tributaria reside en la real aparición de los presupuestos de hecho o de derecho, conforme a la Ley Tributaria. En forma alguna se debe aprobar una liquidación tributaria o una impugnación correspondiente, por deficiencia en el planteamiento del problema y sus pruebas, en favor o en contra de una de las partes.
- c) Sin perjuicio de procurar ordenamiento en el proceso a seguirse en el contencioso-tributario, en forma que las partes presenten oportunamente las pruebas, se han de admitir las que establezcan claramente la verdad, así fueren presentadas fuera del término de prueba y antes de que se dicte sentencia.



d) Conforme al pensamiento de **Pugliese**, el procedimiento y la dirección de las pruebas son fundamentalmente distintos en los juicios civiles y en los contencioso-tributarios. En los primeros rige el principio o teoría del **cuasi contrato de litis pendentia**, conforme al cual el Juez es imparcial catador de las pruebas que cada parte estime del caso presentar, así no sean las pertinentes para justificar su derecho; mientras en el segundo, el juez dirige la prueba, por ende, puede pedir de oficio informes, documentos, actuaciones, etc., que estime las adecuadas para el esclarecimiento de la verdad y la correcta aplicación de la justicia tributaria. Por lo mismo, no ha de estar limitado a las pruebas que se hayan presentado en el procedimiento administrativo, pues a menudo son insuficientes o mal encaminadas o defectuosas por más de un motivo sino que ha de admitir las nuevas que se presenten, sin limitación de ninguna clase, ya que la función de este contencioso es establecer la verdadera obligación tributaria y su estricto nivel.

Consecuentemente con estos principios, que fueron expresamente aprobados, unos, y virtualmente otros, por haber constituido el criterio real de la mayoría de los jurisconsultos y expertos tributarios que asistimos a IV Jornadas de Derecho Tributario, realizadas en Buenos Aires en 1964, nuestro Código contiene las siguientes disposiciones y lo que falta ha sido suplido por la jurisprudencia del Tribunal.

1) **Art. 114.** "Serán admisibles todos los medios de prueba determinados por la Ley, excepto la confesión de las autoridades demandadas, siempre que se hayan ofrecido presentar en la demanda o su contestación, o, posteriormente antes de que se notifique a las partes para sentencia".

"Las pruebas que en la demanda se ofrezcan presentar y las que se presentaren dentro o fuera del término probatorio, podrán ser nuevas y complementarias de las que se hayan tenido en cuenta en la sustanciación de los reclamos de los contribuyentes y en la resolución impugnada; pero respecto de las que se presenten vencido el término de prueba, serán aceptadas siempre que a juicio del Tribunal sean necesarias o convenientes para la de-



mostración del derecho de las partes o para ilustrar el criterio de los Magistrados". Cuando se planteen cuestiones de carácter técnico tributario, aún de oficio podrá ordenar la práctica de la prueba pericial correspondiente".

**Art. 145.** "La valoración de las pruebas se regirá por las normas siguientes; y, supletoriamente, por las que consigna el Código de Procedimiento Civil, o, en su caso, el de procedimiento Penal:

- a) "En general, la valoración de las pruebas la hará el Tribunal dentro del más amplio criterio judicial".
- b) "El Tribunal podrá invocar los hechos notorios, aun cuando no se haya rendido prueba respecto de ellos".
- c) "La impugnación de los hechos o documentos que invoquen las partes deberá efectuarse en la demanda o en su contestación. Podrá también hacerse dentro del término probatorio o antes de que se notifique a las partes para sentencia".

**Art. 148.** Consigna igual principio al que contiene el Código Mexicano, facultando al Tribunal para sentenciar conforme al criterio que se haya formado en la controversia sobre su verdadero fundamento, así sea diverso del que las partes atribuyan a dichos documentos o hechos, debiéndose fundamentar ampliamente la sentencia en esta parte.

k). — **De las Nulidades.**

MEXICO.—La doctrina que consigna el Código Fiscal es normalmente la clásica en esta materia, tanto respecto de nulidades relativas y de las absolutas. **El Art. 202,** dice: "serán causas de anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo:

- a) Incompetencia del funcionario o empleado que haya dictado el acuerdo o haya tramitado el procedimiento impugnado;
- b) La omisión o incumplimiento de las formalidades que legal-



mente deban revestir la resolución o procedimiento impugnados;

- c) Desvío de poder, tratándose de sanciones impuestas por infracción de las leyes fiscales”.

Conforme al principio que rige el procedimiento civil, como también, por norma analógica el contencioso-tributario, constatada una causa de nulidad se ordenará la reposición del proceso al estado correspondiente, y ésto sería lo procedente, en especial, en tratándose de nulidades absolutas, por ejemplo de competencia, conforme a la teoría generalmente admitida de que tales actos serían “nulos inexistentes”.

ECUADOR.—El Código Fiscal Ecuatoriano se inspira en el principio utilitario y de justicia de que cuando un vicio de nulidad no perjudica para el esclarecimiento de la cuestión de derecho, o de la verdad, y la parte actora, que no es la culpable del respectivo vicio, no sufre perjuicio alguno para demostrar su derecho, nada se gana y mucho tiempo y aún dinero se pierde, al ordenar la reposición del proceso al punto correspondiente, pues ello sólo significaría meses más de retardo en la declaración del derecho; esto es, para que el Fisco reciba lo que se le debe o para que se absuelva al actor de una obligación que no se ha causado, o se le devuelva lo que ha pagado en demasía o sin fundamento. Esta doctrina, fácil de aceptar en tratándose de ciertos vicios de mero procedimiento, se la ha extendido aún para causas de nulidad absoluta, asimilando lógicamente la situación a ausencia de resolución por parte de la autoridad que la debió dictar y no lo ha hecho, no por culpa del actor, o al menos, por culpa subsanable, ya que en la administración financiera si se presentare mal encaminado un recurso, lo más procedente es que se lo dé el trámite correcto y se lo envíe al despacho de la autoridad que es la competente para resolverlo. En tal caso, sería, en principio, invocable la figura conocida como “**silencio administrativo**”.

**Art. 149.** Considera la teoría clásica, con cierta modificación saludable:



"Son causa de nulidad de una resolución o de un procedimiento administrativo:

- a) La incompetencia del funcionario que haya dictado la resolución o providencia.
- b) La omisión o incumplimiento de las formalidades que se deben seguir para dictar una resolución o iniciar un procedimiento de acuerdo con la Ley, cuya violación se denuncia, **siempre que dicha omisión o incumplimiento afecte al derecho de las partes, influya o pueda influir en la decisión de la causa**".

**Art. 150.** "Cuando los vicios de procedimiento no afecten a la determinación del derecho, el Tribunal no declarará la nulidad y se pronunciará sobre la cuestión de derecho".

"Si la resolución que se impugnare resultare **nula por falta de competencia de la autoridad que la dictó**, o por otro motivo, y el actor no hubiere demandado que se declare su nulidad, el Tribunal podrá tramitar la demanda **considerando como producido el caso de silencio administrativo**".

"Sólo cuando el actor demandare la declaratoria de nulidad, o cuando los vicios de procedimiento impidan la clara determinación del derecho, se declarará la nulidad del proceso y se ordenará su reposición al estado que corresponda".

"Si se tratare de impugnación del procedimiento de ejecución por vicios que comporten su nulidad, ésta se declarará y se ordenará subsanar tales vicios y que continúe dicha ejecución una vez cumplida la sentencia".

A menudo puede tratarse de emisión de la orden de cobro, en tiempo improcedente, de manera que el excepcionante no haya podido ejercer su derecho de reclamo. En tal caso, declarada la nulidad del procedimiento de ejecución, el actor podrá presentar su reclamo administrativo, y mientras no se dicte resolución firme no cabrá convaler la emisión del título ejecutado para el cobro, ni iniciarse o seguir un procedimiento de ejecución.

### III.—DOS ALTOS FUNCIONARIOS MEXICANOS Y CUATRO PROFESORES Y EXPERTOS EXTRANJEROS EN DERECHO



## FINANCIERO, SUSTENTAN CONFERENCIAS EN LA SALA DE SESIONES PUBLICAS DEL TRIBUNAL FISCAL MEXICANO.

A.—Conferencia del doctor Riofrío Villagómez, Presidente del Presidente del Tribunal Fiscal del Ecuador y Profesor de Derecho Fiscal y Ciencia de las Finanzas en la Universidad Católica del Ecuador.

El suscrito presentó un trabajo elaborado "en función del tema y no del tiempo normal para esta clase de actos". El trabajo completo sobre el presente tema aparecerá publicado en folleto especial del Ministerio de Finanzas, y por ello y por cuanto me vi obligado a resumir notablemente el extenso desarrollo de ese tema, aquí se presentará solo una síntesis de la conferencia, con los aspectos más salientes de la materia tratada.

El tema de la Conferencia fue: "Validez y efectos de la resolución de última instancia en lo tributario".

El pensamiento céntrico de la Conferencia es "la necesidad de dar a las resoluciones que en última instancia dictan las autoridades administrativas, una firmeza que permita a los contribuyentes reposar en ella para gobierno de sus actividades así como la seguridad de que su situación tributaria ha quedado regulada y al abrigo de la arbitrariedad que supone un continuo cambio de criterio en la administración".

Las razones fundamentales que conducen a la necesidad de esa solución, son:

- a) La complicación de las leyes tributarias cuyo conocimiento se hace cada vez más difícil en el complejo mundo moderno tributario.
- b) Consecuencia de la situación anterior es la dificultad de interpretar y aplicar correctamente leyes técnicas en materia tributaria, por lo cual es indispensable que las interpretaciones y aplicaciones de las leyes tributarias que necesariamente contienen las resoluciones y ciertos actos administrativos tengan la firmeza necesaria para sentar preceden-



tes que signifiquen normas y guías seguras para las actividades económicas de los contribuyentes.

- c) El desconcierto que en esas actividades provocan la falta de firmeza en los criterios administrativos, si no es a menudo, la arbitrariedad crea el desconcierto y la inseguridad correlativas en la actividad privada.

Convencido por la necesidad de reglar mejor la fase llamada "**jerárquica**" en el proceso de los reclamos de los contribuyentes, e instado por dos eminentes jurisconsultos ecuatorianos, el doctor **Luis Felipe Borja**, que años antes de su sentida muerte me preguntaba: por qué no admiten ustedes en lo tributario la "**cosa juzgada**" y afirman la "**jurisprudencia administrativa**", y el doctor **José Federico Ponce** que unió su criterio en aquella charla, defendiendo igual necesidad; propuse en 1959 al Ministro de Finanzas la aprobación de un **Acuerdo Ministerial**, que tenía los fundamentos antes mencionados y la teoría jurídico-administrativa, que paso a esquematizar para luego explicarla con alguna detención.

- a) En el proceso jerárquico se "**dice también el derecho**" y, por ende, se ha de formar una "**jurisprudencia**".
- b) En dicho proceso se "**juzga también la cosa**", por lo que a nivel administrativo jerárquico se debe reconocer la "**cosa juzgada**".
- c) En el referido proceso existente o comparecen, en la realidad objetiva, dos **partes** y se produce, en dicha realidad, una verdadera "**controversia**", sin que todo estos hechos y figuras jurídico-administrativas sean propiedad exclusiva de la "**jurisdicción judicial**".
- d) Finalmente, no se puede admitir en **derecho tributario** la "**revocabilidad**" del acto administrativo como propiedad inherente a dicho acto.

1. **Desconcierto e inseguridad de la actividad económica ante la complejidad de las leyes tributarias.**



Esta materia como la mejor manera para resolver este problema, se estudió exhaustivamente en la 19ª reunión del "**Congreso Internacional de Finanzas y Derecho Fiscal**", que tuvo lugar en 1965 en Londres. Nada mejor que las palabras del Relator General, doctor **Edward Andersson**, para pintar el cuadro y la necesidad de poner remedio a ello con la institución de las "**Consultas Previas**", solución que se debe considerar determinadamente sin objetarla a fondo, como suelen hacer aún hombres empapados en el Derecho Financiero, pues en Europa y algo en América, esa es la tendencia que se admite en la ordenación legal o la reglamentario-administrativa.

"Se puede constatar que en todos los países de fiscalidad desarrollada y en los que se siente una presión fiscal fuerte, la legislación fiscal se ha vuelto altamente complicada. Estamos bien lejos de una legislación fiscal ideal, que pueda ser leída y comprendida por todos los contribuyentes. (En el Ecuador, la resistencia al Fisco ha llegado a sostener, entre otras cosas incomprensivas, que las leyes fiscales deben ser "tan claras" que las entiendan todos los ciudadanos) Es inútil ahora tratar de analizar las razones para tal estado de cosas, así fuera fácil, de una parte, llamar la atención hacia el carácter cada vez más diversificado de la vida económica y, de otra, el temor de la administración por el fraude y la evasión fiscales. Vale más, según nuestro criterio recalzar aquí el hecho de que los contribuyentes están obligados a observar todas las disposiciones legales, aun cuando les es difícil encontrar un guía seguro para desenvolverse en el dedalo actual de la ley, mientras la presión fiscal puede ser extremadamente grave por cualquiera error o incomprensión. El viejo principio fiscal según el cual todo impuesto debe tener un carácter neutro, no resiste a la oposición que significa la práctica; y aun cuando fuera más lógico que el impuesto se adaptase a la actividad económica del contribuyente, sucede a menudo todo lo contrario y los contribuyentes deben adaptar sus actividades al tenor de la legislación fiscal".

"Es, pues, de grande importancia para el contribuyente conocer el alcance y la conducta que debe desarrollar ante la legis-



fación tributaria a la que halla sujeto. Cualquier error por su parte puede tener graves consecuencias. Es, por ende, razonable que el Estado que reivindica una parte considerable de las rentas del contribuyente, provea para que éste pueda tener información segura acerca de la interpretación y aplicación de la Ley Fiscal. La incertidumbre eventual respecto de las consecuencias fiscales de ciertas transacciones pueden descorazonar a la industria y a los hombres de negocios; y por consecuencia, puede producirse una incidencia paralizante de la actividad económica del país. Es evidente que tal incidencia sería deplorable desde el punto de vista social".

"La legislación fiscal es diferente de un país a otro. Ciertos países prefieren disposiciones de carácter general pero que formen un todo coherente. Mientras otros optan por una legislación detallista en la cual las excepciones se suman a las excepciones. Debo subrayar que en un caso como en el otro, los contribuyentes necesitan informaciones complementarias. Cuando las disposiciones fiscales son muy detalladas es notoriamente de temer que el contribuyente se pierda en el dédalo de los párrafos. Cuando las disposiciones tienen un carácter más general ponen la capacidad de entendimiento en los contribuyentes a muy ruda prueba". Sobre este interesante tema de las **'consultas previas'** trataré con la debida atención en otro artículo.

**2. La difícil interpretación de las Leyes Tributarias.** Las leyes tributarias legislan sobre hechos complejos y de índole técnica, muy a menudo. Aquí el campo de la **"interpretación literal"** es a menudo muy deficiente y conduce a conclusiones reñidas con la técnica, con la naturaleza de los presupuestos de hecho y de derecho de los que, conforme a la Ley y a la voluntad del Legislador, nace la obligación tributaria. (Así **"presupuestos"** y no **"supuestos"**, como han corregido inteligentes y versados (en otras materias) profesionales que han debido leer y formular modificaciones a los textos legales, de proyectos legales en materia financiera o tributaria). El principio que inspira este criterio de interpretación, ha llevado a decir a hombres de la talla de **Laurent** y **Luis Felipe Borja** (padre). **"Cuando el senti-**



do de la Ley es claro, no se ha de desatenderlo a pretexto de invocar su espíritu o propósito. No hay razón para aceptar que el Legislador no ha encerrado en esas "claras" disposiciones su pensamiento".

Sin embargo, a menudo se trata de una redacción impecable en lo gramatical, pero cuya aplicación a la letra conduce al quebrantamiento de las fundamentales normas de la "generalidad" o la "uniformidad", vale decir, la "justicia tributaria".

Por ello, en la interpretación de la Ley Tributaria se admiten y aún preconizan otros criterios de interpretación a fin de captar el pensamiento financiero del Legislador, de quien no podemos suponer que ha querido apartarse de las dichas normas ni quebrantar la justicia tributaria.

A menudo, pues, el Funcionario administrativo, inclinando la balanza de la justicia con el peso de facultad o "**potestad de mando**", aún desempeñando honestamente su función de aplicar la Ley e imponer su mandato obligando al ciudadano al que se supone que no quiere enmarcarse dentro de dicho mandato, incurre en errores de interpretación, **leves, graves** y aún "**groseros**", siendo la terminología de la Corte Suprema de la República Argentina. En otras ocasiones, esos defectos de interpretación obedecerán a falta de educación jurídica o a falla en los amplios conocimientos de orden técnico que debería tener quien aplica las leyes tributarias. Sin entrar en tan compleja materia, sólo añadiré que el Funcionario administrativo, de quien se ha dicho con razón y también sin ella, pues de ambas cosas hay, que es "juez y parte", por la función que desempeña y que no es, simple y obligadamente, la de "**descubrir la verdad para dar al Fisco lo que es del Fisco y dejar con el contribuyente lo que es de él**", puede incurrir más fácilmente en defectos de interpretación, que el Funcionario jurisdiccional, cuya función es descubrir la verdad y aplicar la ley de acuerdo con la íntima convicción que sobre esa verdad se ha formado.

Antes de reproducir las palabras del doctor **Andersson** sobre este punto, conviene desvirtuar un error en el que incurren a veces los contribuyentes, mejor dicho, sus defensores, cuando pro-



ponen una demanda contencioso-tributaria, y que es hasta cierto punto disculpable, si se tiene en cuenta que en la jurisprudencia de la sabia Corte Suprema Argentina, se incurre en igual defecto.

El contribuyente confunde a menudo "**legalidad**", "**nulidad**" y "**error de interpretación**", por ello, cuando un fiscalizador levanta una "**acta de fiscalización**" con gruesos errores contables o financieros, —o así lo cree el contribuyente—, o cuando el Funcionario que dicta resolución en su reclamo, razona y resuelve contra su criterio, tachan de ilegal al **acta mencionada** y de nula a la **resolución**, por haber incurrido en errores de interpretación. La mencionada Corte distingue entre errores leves o no graves y "**errores groseros de interpretación**" considerando nulos por tal defecto los respectivos actos administrativos.

Una acta de fiscalización, por equivocada o arbitraria que sea, no es nula, pues el empleado fiscal actúa en virtud de legítima competencia según la Ley. Esta no puede establecer como carácter ineludible en el empleado o funcionario que ejecutan actos administrativos de la naturaleza de los mencionados, "que no se equivoquen". Por ende, la equivocación sólo es tal equivocación. El acto será legal, en cuanto a competencia se refiere; y se lo considerará contrario a lo que ordena la Ley, esto es, simplemente, ilegal por quebrantar la Ley, o equivocado, por quebrantar la técnica correspondiente. Pero no será el acto "nulo", por error grosero de interpretación. Justamente, el Magistrado o el Tribunal Jurisdiccional, considerando legítimo y firme el acto administrativo, verá si se ha quebrantado o no la Ley o la técnica financiera o la contable, y revocará, anulará o enmendará la resolución administrativa, o el acto administrativo de "acertamiento", según la forma de procedimiento que se haya adoptado.

"Ningún país ha llegado, y no parece que ninguno esté próximo a lograrlo, a elaborar una legislación fiscal que establezca claramente la forma de computar el monto imponible que corresponda a cualquiera situación imaginable, el Legislador más preciso no encuentra siempre los términos más exactos para ilustrar



su pensamiento; y es imposible, aun a los más sabios prever todas las situaciones posibles. El Legislador previsivo lo sabe y pide a menudo al redactor que emplee un lenguaje vago, esperando que dentro de estos términos se puedan comprender en la práctica los casos no previstos... **Existe una diferencia** marcada entre el **Derecho Fiscal** y otras legislaciones. En tratándose de éstas, los ciudadanos evitan salir del camino trillado, mientras que en materia de Derecho Fiscal, existe una tendencia a salirse del camino derecho. Señalemos también otra diferencia: ciertas disposiciones fiscales, como las relativas al impuesto a la renta, versan sobre un vasto dominio y deben aplicarse virtualmente a cada género de operaciones efectuadas por un ciudadano. **Ningún país ha logrado elaborar una disposición, clara y detallada, de renta en materia de imposición**".

En el informe italiano, más apropiado para nuestras administraciones, por lo mismo que es enorme la influencia en ellas de los maestros italianos, se dice: "En substancia, pues, los métodos para interpretar las leyes, son, en su orden el **literal** el **lógico**, el **sistemático** y el **histórico**. Recurrieron a estos instrumentos la interpretación puede constatar que la expresión que emplea el legislador no es oportuna porque ha dicho algo menos o algo más de lo que tenía la intención de decir. Por ello, el resultado al que llega el interpretador puede ser "**declarativo**", si se concluye que la letra de la Ley corresponde al pensamiento del Legislador; "**extensivo**", si se entiende que la fórmula legislativa es más restringida que su pensamiento (*minus dixit quan voluit*), "**Restrictivo**", en el caso contrario. (*Plus dixit quan voluit*). Puede darse que algún caso no haya sido directamente considerado en la Ley. El intérprete deberá acudir entonces a la "**analogía**", es decir, a **buscar la voluntad implícita de la Ley**, recurriendo a la analogía de los casos semejantes, o de las materias análogas (**Analogía legis**). Es indiscutible el valor y propiedad de este sistema, sumando o tomando como antecedente la historia y los debates o exposiciones de motivos, a fin de que no se quebrante la justicia tributaria por una laguna o vacío de la Ley, y el rígido tenor y aplicación del principio que debe ser norma general pero



no exclusiva, para todos los casos, y que dice "**No hay impuesto sin Ley que lo establezca**", pues en determinados casos la Ley ha establecido el tributo para situaciones generales, enumeradas a menudo taxativamente, no habiéndose hecho para alguna fórmula nueva, o de "**evasión legal**", admitir entonces este último principio, equivaldría en la práctica a aceptar una exención sin fundamento y a quebrantar los principios de la **generalidad** y de la uniformidad. Este criterio de la analogía debería ser cuidadosamente manejado, para no incurrir en arbitrariedad y abuso, siendo éste el argumento capital de quienes desechan la "**interpretación analógica**" de la Ley. El recurso último de casación, para que un Tribunal competente resuelva si la interpretación analógica se fundamenta correctamente y no es fruto de la imaginación o arbitrariedad, sería suficiente para justificar su aceptación.

### **3. El Acuerdo 061, de julio de 1959.**

Ya he hablado acerca de los antecedentes para haber presentado a la consideración del señor Ministro de Finanzas el proyecto del Acuerdo N. 061. Los considerandos de dicho Acuerdo significan el reconocimiento de la doctrina sustentada acerca del contenido del acto administrativo tributario, especialmente las Resoluciones en los reclamos de los contribuyentes y las notificaciones con las actas de fiscalización o control o determinaciones de oficio. Dicen:

#### **EL MINISTRO DEL TESORO**

#### **Considerando:**

"Que es indispensable mantener el **principio de certeza** y seguridad en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, limitando los casos excepcionales en los que es procedente la nueva fiscalización a un mismo contribuyente y por un mismo ejer-



cicio; así como determinar, de manera clara y concreta, las condiciones de ejecutoriedad de las actas de fiscalización y de la determinación de oficio de los impuestos causados”.

“Que es urgente establecer las bases y fundamentos de la cosa juzgada en el campo tributario, para prevenir la arbitrariedad o incertidumbre en perjuicio de los contribuyentes y también, en ocasiones, del propio Fisco”.

El texto del Acuerdo se contrae a establecer la firmeza o ejecutoriedad de las actas de fiscalización o estimaciones de oficio, de manera que para los contribuyentes tales actos administrativos queden firmes si no formulan reclamo alguno ante la autoridad competente dentro del término de 30 días; y para el Fisco si dentro del plazo de seis meses (elevado ahora a un año) la autoridad competente no ordena nueva fiscalización, por algún motivo razonable. Todo ello, salvo el caso de dolo por parte del contribuyente.

El Acuerdo reguló igualmente el procedimiento a seguirse en los reclamos de los contribuyentes, materia ahora regulada más ampliamente por el Código Fiscal.

#### 4. **Jurisprudencia, cosa juzgada en materia tributaria. Revocabilidad del acto administrativo.**

En la conferencia cuya síntesis se expone, se mantuvieron los siguientes principios o tesis:

a) En la Resolución administrativa de última instancia, se **“dice también el derecho”** y se constituye, por ende, una jurisprudencia administrativa, no siendo estas características cualidades exclusivas de la jurisdicción judicial. El contenido material viene a ser semejante y la variación o distinción reside únicamente en el procedimiento y otras cuestiones de forma.

b) En las mencionadas resoluciones **“se juzga también la cosa o materia del reclamo que formula el contribuyente”**, de manera que se puede hablar de una **“cosa juzgada en la resolución administrativa, especialmente en lo tributario, sin que sea**



ésto exclusivo de los **actos o sentencias jurisdiccionales**, como quiere la doctrina ortodoxa.

c) No es exacta la distinción, al menos en la extensión que pretende la teoría que confiere la "**dicción del derecho**" y la "**cosa juzgada**" exclusivamente a las sentencias jurisdiccionales, que los extremistas pretenden sea atributo exclusivo de las sentencias que dictan los tribunales de justicia ordinaria, entre una "**fase oficiosa**", en la que no hay "**partes**" ni "**controversia**" y la **fase contenciosa**, en la que se distinguen **dos partes**: la **actora** (el contribuyente) y la **demandada** (la autoridad administrativa que dictó la sentencia o resolución). Aun cuando es verdad que el formalismo y el procedimiento es más nítido en la fase llamada contenciosa, que es la jurisdiccional propiamente dicha, y la función y la iniciativa y las facultades que se reconocen a los funcionarios administrativos y a los magistrados o miembros de un Tribunal Jurisdiccional: "**ejercer una potestad de mando**", en el primer nivel. "**Establecer la verdad**", en el segundo nivel, no se puede desconocer la existencia en la llamada "**fase administrativa**" de un "**derecho de partes**", según la atinada expresión y la doctrina de Mayer. En la realidad concreta, de un lado discute el contribuyente, de otro, el funcionario que ha de dictar la resolución, escucha los informes de sus técnicos, que representan el interés del Fisco, y el funcionario representa más al Fisco que a la justicia tributaria, mientras el Juez jurisdiccional representa a dicha justicia y para él, el Fisco está a igual nivel que el contribuyente, y no se ve coaccionado o inspirado por una "**potestad de mando**".

Asimismo, en el fondo, y a menudo en la forma, existe una verdadera "**controversia**", ya que el contribuyente impugna el acto administrativo y alega sus derechos, aduciendo las pruebas que estima apropiadas. Por la otra parte, la fiscal, los técnicos y abogados consultores, defienden el acto administrativo, presentan informes, aducen pruebas, de orden contable o técnico. No es una "**amigable composición**", como suele decirse con notoria impropiedad, pues no sólo generalmente no hay nada de "amiga-



ble", sino que, como manifestó el Abogado del Ministerio de Hacienda de España que visitó el Tribunal, en esa discusión a menudo hay una parte que invoca la justicia tributaria y otra que hace oídos de mercader ante los alegatos, muchas veces conforme a derecho, y no analiza adecuadamente las pruebas que se presentan. En todo caso, existe una verdadera controversia y sólo en el acto administrativo que los italianos y en los Códigos Fiscales de México y del Ecuador se denomina "**concordato**", se presenta una solución amistosa y equitativa, que podría llamarse de "**amigable composición**". Y antes de citar muy suscintamente los criterios de los numerosos tratadistas que están conformes con esta teoría, añadiré que el profesor **Dino Jarach**, que ha sostenido enfáticamente una tesis contraria a la de su colega **Giuliani Fonrouge**, sobre la distinción nítida de las dos fases y sus consecuencias y conclusiones lógicas, me manifestó su entera conformidad con la doctrina desarrollada en la conferencia y me enseñó un documento que contiene la discusión que al respecto ha sostenido con uno de los más brillantes cultivadores del Derecho Tributario en América, el Profesor **Gómez de Sousa**.

No me detendré a exponer la teoría que puede llamarse ortodoxa, sostenida por numerosos tratadistas de Derecho Financiero, Público y Administrativo, conforme a la cual sólo a las sentencias judiciales o jurisdiccionales se les puede atribuir los atributos de "**decir el derecho**" y, especialmente, de la "**cosa juzgada**", entendiéndose como tal que sean definitivas sin recursos alguno, cosa bien cierta pero que no se opone a que igual cosa o muy semejante en el fondo, ocurra en el campo administrativo, con las resoluciones que en ese campo son igualmente definitivas, causan estado, quedan firmes y, por ende, gozan de las presunciones de **legitimidad y ejecutoriedad**. Conocidos son, por lo demás, los referidos argumentos clásicos, cuya inflexible ortodoxia condujo en Argentina a que reputados jurisconsultos negasen al Tribunal Fiscal de la Nación el carácter de "jurisdiccional", por cuanto sus sentencias no eran cosa juzgada, reservando esta cualidad solo a las que pronuncia la Corte Suprema, teoría que motivó desconcierto y equivocación en el Profesor Allorio, en los



primeros momentos, rectificando luego ese criterio extremista por las razones expuestas por el profesor Giuliani Fonrouge, y manifestando que antes de aquella opinión, su criterio había sido igual al de Fonrouge. Me limitaré, pues, a sistematizar la teoría, que con mayor o menor amplitud y decisión sostiene un grupo de notables tratadistas de Derecho Público y Financiero.

#### i.—**Tratadistas germanos.**

En este grupo de tratadistas de habla alemana se encuentran los mejores y más claros argumentos para defender esta tesis. Citaré únicamente a tres de ellos:

BERNATZIC en el libro "**Rechtskraft**" cuyo título pudiera traducirse por "**fuerza jurídica**" se hace el primer ensayo serio para justificar la extensión de los efectos de la **cosa juzgada a los actos administrativos**. Verdad es que el escritor austriaco habla de "**fuera jurídica**" del acto administrativo y por emplear esta terminología tan precisa como adecuada se ha pretendido concluir por quienes no comulgan con esta tesis, que si bien en el derecho germano se la puede aceptar, no ocurre lo propio en nuestras legislaciones, en las que se habla de "**cosa juzgada**" y no de "**fuerza jurídica**", como si la naturaleza y valor de las instituciones dependiera de cuestiones de mera terminología y no de su contenido. Después, siguiendo esta tendencia, numerosos autores han desarrollado la doctrina, descollando los que han tratado de la **teoría pura u orgánica del derecho**, de entre los cuales me referiré a tres de los más caracterizados y prestigiosos.

a) MERKL.—Este autor parte del principio de que la "**autoridad de la cosa juzgada**" es común a todos los fenómenos jurídicos comprendidos dentro de la "**norma jurídica**", por lo que habría una solución uniforme para toda la gama del orden jurídico, dentro de los diversos grados de declaración concreta del derecho. El **contenido jurídico del acto**, y no su denominación de "**sentencia**" o "**resolución**", composición del órgano que lo dicta, o procedimiento formalmente contradictorio, sería, pues, lo que decide la cuestión. He ahí lo que piensa, autor de tanta pres-



tancia y para mí, siempre ha sido esa la forma de entender la naturaleza, contenido y efectos de una resolución administrativa que dé término a un procedimiento de reclamación, reglado a semejanza del procedimiento contradictorio jurisdiccional, y de contenido material semejantes.

**“Efecto o autoridad de cosa juzgada”**, según este publicista es **“esa propiedad de ciertos actos administrativos mediante la cual no pueden modificarse, en ningún caso, por actos de la misma especie: o lo son bajo determinadas condiciones bien precisas.**

He ahí por qué los autores que, como BIELSA, sostienen la **“revocabilidad del acto administrativo”** como inherente a él, no admiten la extensión de la cosa juzgada al campo administrativo, mientras los que no admitimos que el acto administrativo sea esencialmente revocable y creemos que puede serlo dentro de ciertas y precisas condiciones de tiempo y procedimiento, admitimos esa extensión.

MERKL admite la distinción establecida por los juristas alemanes entre **“cosa juzgada en sentido FORMAL y cosa juzgada en sentido MATERIAL”**. Lo primero ocurre cuando la resolución administrativa no puede ser atacada por las partes interesadas; pero podría serlo por la misma autoridad que la dictó, cumpliendo naturalmente ciertas condiciones. La cosa juzgada material se presenta cuando la inmutabilidad del acto rige para las partes y para la propia autoridad.

Para MERKL, y refiriéndome especialmente al acto administrativo en lo tributario, la **resolución administrativa** y la **sentencia jurisdiccional**, constituyen categorías de actos jurídicos idénticos en su fondo legal, porque se trata siempre de normas jurídicas. Por lo mismo, el asunto de la autoridad de cosa juzgada se plantea de una manera análoga para todos los fenómenos, en cuanto sean **normas jurídicas**.

b) **MAYER**.—Distingue este autor los actos administrativos en dos categorías: a) **decisiones**; y b) **disposiciones**. Las primeras son las que establecen para casos particulares derechos u obligaciones mediante la aplicación concreta de una norma ju-



rídica. Son, por ende, **actos reglados**. La decisión **no dice lo que DEBE SER EL DERECHO**, sino que **declara lo que ES EL DERECHO**, exactamente como las sentencias de los tribunales de justicia que aplican la norma jurídica al caso concreto "**diciendo el derecho**". Por lo mismo, la resolución administrativa actúa lo mismo que la sentencia civil, determinando para el caso individual lo que debe ser el derecho. De esta manera, como también sostiene DUGUIT, se confunden **justicia administrativa** con **jurisdicción**, que es declaración de lo que es el derecho en un caso individual. Por lo mismo, resultaría impropio denominar "**sentencia**" sólo a la **resolución jurisdiccional**, y la función de "**decir el derecho**" no resulta privativa de la jurisdicción administrativa o de la judicial.

Este autor da una importancia substancial al "**derecho de partes**", entendiendo por parte el derecho de los particulares de ser admitidos en el procedimiento administrativo e impulsarlo. Como corolario de esta teoría —que es la que he sostenido por mi cuenta y antes de conocer la doctrina de estos autores, surge lógicamente la naturaleza de la "**justicia administrativa**" y de la "**sentencia administrativa**". **Justicia administrativa** es la actividad que tiende a realizar un acto administrativo con la admisión de los intereses de los interesados como partes y con el efecto de que el acto pueda pasar en "**autoridad de cosa juzgada**", todo ello con el mismo sentido material que ocurre en el campo civil. "**Sentencia administrativa**" es el acto administrativo cumplido con intervención de partes y que **pasa con autoridad** de cosa juzgada". Ya se habrá advertido que el concepto de "**partes**" no sería el mismo que se tiene en el procedimiento jurisdiccional, como la concurrencia del demandante y el demandado. **Parte** sería, simplemente, el interesado contribuyente que es admitido a una verdadera controversia o discusión administrativa, con igual derecho y concepto que la **parte** en lo jurisdiccional, en cuanto a derechos y acciones se entiende.

c) SPIEGEL.—Este tratadista manifiesta su acuerdo general con la teoría que admite que los actos administrativos que deciden una cuestión de derecho, pasan en "**autoridad de cosa juz-**



gada"; pero sólo para estos actos, lo que para mi propósito es suficiente. Entonces, el problema radicaría en distinguir qué actos administrativos son de "**realización jurídica**", pues la referida autoridad de cosa juzgada no alcanzaría a los demás. La **autoridad de cosa juzgada** sería esa eficacia que la ley atribuye a la sentencia y ese efecto es independiente de la condición del funcionario que la emite. La característica de relativa o absoluta dependerá de quien pueda invocar esa inmutabilidad y de quien pueda denunciarla, distinción que es un viejo resabio de vetustos procedimientos, en los que el juez estaba a disposición de las partes, según denuncia este autor.

## ii.—**Tratadistas Españoles.**

GASCON MARIN. Estima este tratadista de Derecho Administrativo que cuando la administración resuelve recursos propuestos por particulares "**desde el derecho**" que ha de aplicarse en un caso concreto y realiza, por ende, una función análoga a la judicial y que denomina "**Potestad Jurisdiccional Administrativa**". De esta manera, si se asimilan esos actos administrativos que se producen en un procedimiento jerárquico a los jurisdiccionales, queda resuelto el problema de la cosa juzgada administrativa".

Al hablar de la "**irrevocabilidad o revocabilidad**" de los actos administrativos, asuntos enteramente conexos con el de la cosa juzgada, me referiré a otros autores españoles que se han pronunciado por la irrevocabilidad, o la revocabilidad condicionada del acto administrativo.

## iii.—**Un tratadista Sudamericano.**

JOSE FRANCISCO LINARES, admite terminantemente que por la analogía indiscutible que existe entre los actos administrativos y los jurisdiccionales, la cosa juzgada es también propia de aquellos. "La función administrativa, dice, al igual que la jurisdiccional, es individualización y concreción de normas ge-



nerales. Parte de esa individualización que integra la función administrativa no se diferencia en nada, salvo en lo que respecta al tipo de órgano que la realiza y los procedimientos que emplea, pues en la función jurisdiccional el fin del Estado se persigue con igual técnica jurídica y social. Se trata entonces de una ejecución "**indirecta**" de la Ley, en cuanto el órgano que realiza la conducta perseguida es en realidad el individuo mismo. **En este tipo de administración la diferencia objetiva entre el acto administrativo y el acto jurisdiccional no parece en ningún sentido apreciable**". En otros términos, la distinción entre "**administración directa y administración indirecta**", dice relación a la misma que existe entre "**ejecutar la Ley**" y "**decir el derecho**". La administración directa ejecuta la Ley y realiza el derecho, directamente. La administración indirecta establece lo que es el derecho, es decir, lo que ha de hacerse para ejecutar o realizar el derecho; y, en esta medida, los actos administrativos, más concretamente, las resoluciones que resuelven cuestiones controvertidas de derecho, o una oposición en materia de derecho, haya o no partes, son idénticas en el fondo al acto jurisdiccional que resuelve un derecho.

Linares funda su teoría en la de KELSEN "**La teoría pura del Derecho**", conforme a la cual diluye la diferencia entre "**creación y aplicación**" del derecho, de manera que no estarían frente a frente la Ley y la Sentencia, sino que se integrarían mutuamente en el concepto de **norma**. "La verdad y conclusión de esta teoría pura o normativa del derecho, dice **Linares**, es que la administración indirecta del Estado constituye "**jurisdicción**", antes que "**administración**" **objetivamente**, esto es, prescindiendo del órgano que la ejecuta.

#### iv.—Un Tratadista Francés.

DUGUIT. Finalmente, me referiré al gran tratadista francés, cuando luego de señalar dos características esenciales que distinguen lo jurisdiccional de lo jerárquico, en forma "que lo jurisdiccional debe su carácter específico al hecho de ser una ma-



nifestación de voluntad, consecuencia necesaria de una comprobación en la esfera de "derecho objetivo o del derecho subjetivo", añade una tercera condición que concurre también en los actos administrativos que no serían jurisdiccionales en el sentido clásico; no toda decisión que resuelva una cuestión de derecho es un acto jurisdiccional; es preciso, además, que la autoridad se proponga resolver un problema jurídico, es decir, que sea un **fin** y no sólo un medio, pues si sólo pretende realizar un medio para cumplir el derecho, y no persigue el derecho como fin, no sería acto jurisdiccional sino administrativo, simplemente. Pero cabe observar que mientras, por ejemplo, efectuar un acto de accertamento, o emitir un catastro, sería realizar un medio para un fin administrativo, dictar una resolución que resuelve una cuestión de derecho, conforme a un reclamo o petición de una parte, no sería un simple medio sino **un fin**, que al mismo tiempo dice el derecho y lo ejecuta, pues no se puede **ejecutar sin decir el derecho**.

#### 4. **Revocabilidad del acto administrativo.**

Como síntesis de la doctrina que invoca la **revocabilidad del acto administrativo**, con todas sus consecuencias y antecedentes, me permitiré concretar en esa forma la que sostiene uno de sus adalides más conocidos en América, el profesor BIELSA. La resumiré en esa forma, que se refiere más concretamente al acto administrativo no tributario, pero que seguramente el autor la extiende también a los tributarios, sin hacer distinción alguna, quizás porque no acepta la autonomía del **Derecho Tributario** frente al **Administrativo**:

- a) **La actividad jerárquica e esencialmente distinta de la jurisdiccional.**
- b) **Sólo cabe la cosa juzgada en la actividad y el procedimiento jurisdiccionales.**
- c) **Los actos administrativos son revocables, de oficio o por recurso. DE OFICIO son revocables no solo los actos viciados**



con nulidad absoluta o inexistentes (entonces, si no existen ¿cómo se los revoca?) y los que adolecen de error de hecho, sino también los ilegítimos y aún los que **incurren en el defecto de equivocación interpretativa.**

d) También son revocables los que crean derecho subjetivo y causan perjuicio patrimonial con dicha revocación; pero en este caso habrá lugar a recurso contencioso-administrativo y a indemnización de perjuicios.

**Una atenuación.** En general, la teoría admite que no son revocables los actos **administrativos cuando generan derechos subjetivos perfectos.** Esto conduciría a que no son revocables de oficio, pues en punto a revocabilidad **por recurso**, es ya una cuestión distinta, pues el interesado particular no propondría revocación de actos administrativos que han creado para él un derecho subjetivo perfecto; y en punto a la administración sólo cabría aceptar la revocación por acción que invoque ante un Tribunal Judicial o Jurisdiccional Administrativo, por LESIVIDAD, que habría de declararse previamente, para luego solicitarse la revocación.

#### **Diferencia entre el acto administrativo no tributario y el acto administrativo tributario.**

Es muy oportuno observar que los fundamentos generales en los que se apoya la teoría de la revocabilidad del acto administrativo "**por oportunidad**" no tienen igual fuerza cuando se refieren al acto administrativo, simplemente administrativo pero que resulta inaplicables o muy poco aplicables, a los actos administrativos en lo tributario, especialmente las resoluciones en los reclamos de los contribuyentes, que es lo que nos interesa. He aquí la argumentación fundamental de notables publicistas y tratadistas de derecho político o administrativo, como **Jellinek, Kormann y Stein.**

"Los fundamentos para la inmutabilidad de las sentencias en el orden jurídico no son aplicables a las resoluciones de las auto-



rdiades administrativas. En lo judicial no es tolerable importunar por segunda vez en el examen de un asunto ya fallado y que se desenvuelve con las mismas partes. Para los Tribunales de Justicia la realización del derecho **no es un medio sino un fin**. En cambio, para la Administración la realización del derecho **no es un fin sino un medio para un fin**. La función de la actividad administrativa no es **proporcionar la certidumbre de cosa juzgada**. —Esto es misión de la sentencia civil—, sino, en consecuencia, conseguir un resultado material útil para el Estado dentro de los límites del derecho. **Lo que hoy es bueno para el interés general, después puede ser perjudicial**, porque han cambiado las circunstancias... Si las autoridades estuvieran ligadas a las órdenes o resoluciones que han dictado, no podrían apartarse de ellas cuando el interés público requiere una ordenación diferente; y una situación que va contra el interés público no puede subsistir ni un día más. Por esta razón, la autoridad administrativa no puede estar vinculada a sus órdenes como el tribunal a su fallo. A las órdenes de las autoridades administrativas les falta la fuerza de ley material, **por ello son esencialmente revocab'es**".

La argumentación que antecede, que es de **Fleiner**, sintetiza lo que este grupo de publicistas opinan respecto de la revocabilidad de las órdenes y actos administrativos "**por oportunidad**", esto es, cuando el interés público así lo requiere; pero tocante a los actos en el orden administrativo, como una estimación de oficio, para la cual se ha analizado todas y cada una de las situaciones del contribuyente, o una resolución, que se dá luego de discutir exhaustivamente los presupuestos de hecho y de derecho, de los que depende el nacimiento de una obligación tributaria, para un caso individual, el interés público, como lo ha razonado tan elocuentemente el doctor **ANDERSSON**, exige la certidumbre y firmeza de esos actos administrativos, para evitar todas las consecuencias que denunció el citado doctor. El interés en nada se afecta porque una resolución en el orden tributario se la repute firme y no revocable. Si la autoridad se equivocó en ese caso individual, que sienta sin embargo una jurisprudencia, y quiere enmendar su error, no precisa que revoque la resolución



administrativa-tributaria, sino que modifique para el futuro esa jurisprudencia, por las razones que invocará, sin dar lugar a la incertidumbre y falta de firmeza en el pensamiento de la administración respecto de las situaciones tributarias. De ahí que el propio autor antes citado, añada que es lo aplicable aun dentro de esa teoría, a estos actos administrativos-tributarios, respecto de los cuales existen los mismos motivos para darles autoridad de cosa juzgada, que se invoquen para igual consecuencia en las sentencias civiles, tanto que si la teoría contraria fuera doctrinariamente la más correcta, habría que aceptar que en lo tributario se debe admitir igual doctrina, por razones semejantes a la del gran hombre de Estado que dijo: **"Si no hubiere Dios habría que inventarlo, porque no se puede administrar a un pueblo sin Dios ni Religión"**.

He aquí lo que dice también **Fleiner**, sin contradecirse por lo mismo que se trata de dos órdenes diversos de actos administrativos: "la inmutabilidad de esas disposiciones que originan derechos y deberes y que han podido ser dictadas por la autoridad, **solamente después de un previo y complicado procedimiento de reclamación o información**, pues con ese procedimiento ha lugar a que se examine a fondo cuanto se refiere al interés público y garantizar al ciudadano la inmutabilidad de la orden que ha seguido ese trámite". Si restamos las palabras **"cuanto se refiere al interés público"** y las sustituciones por **"cuanto se refiere a la obligación tributaria del ciudadano con el Estado"**, esa inmutabilidad que se refiere a esas disposiciones, parece todavía más lógica para las resoluciones en el orden tributario.

**Opinión de algunos autores que no aceptan como norma general la revocabilidad del acto administrativo, o la aceptan conforme a una regulación en el tiempo y el fondo.**

Ya vimos la definición de cosa juzgada que da **Mekl**, consecuentemente, su pensamiento respecto de la revocabilidad del acto administrativo es la siguiente: Para los actos administrativos que constituyen normas jurídicas, como para las sentencias, **rige**



**una presunción de inmutabilidad** que sólo puede alterarse mediante disposición concreta legal; y así, cuando la ley estime que tales actos administrativos, que entran dentro de esa categoría jurídica, no deben tener efectos de cosa juzgada, es decir, que pueden ser revocados, ha de decirlo así expresamente.

GARCIA OVIEDO. Después de aceptar la revocabilidad de ciertos actos —generalmente por oportunidad—, dice: Sin embargo, hay casos en los que la revocación no debe producirse. Ocurre así cuando el acto ha sido declaratorio de derechos para una persona. La realización del fin jurídico impone esta limitación. **No habría orden jurídico estable** si las situaciones subjetivas de derecho estuviesen a merced de una revocación administrativa. Las legislaciones así lo han establecido, y en garantía de ese orden ha sido creado el recurso contencioso-administrativo”.

JOSE MARIA VILLAR Y ROMERO.—Admite la irrevocabilidad de los actos declaratorios de derecho, dice: “esta irrevocabilidad se halla proclamada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia española”. Por tanto, “las decisiones administrativas firmes, dictadas en consecuencia de un proceso administrativo, son, en principio, total y plenamente irrevocables, de tal modo que su revocabilidad sólo puede acordarse por la Administración, previo expediente en el que se declare la lesividad de la decisión. Verificada esta declaración, no queda revocado automáticamente el acto o decisión administrativos que se ha declarado lesivo, sino que es preciso impetrar ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el recurso pertinente para que se declare la nulidad del acto o decisión de que se trate”.

### **Conclusiones respecto de la irrevocabilidad de los actos administrativos-tributarios.**

En primer lugar, parece indudable que las sentencias o resoluciones administrativas de última instancia, que han llegado a causar estado, es decir, que son firmes y gozan de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, entran en la categoría a la que se refieren los dos autores últimamente citados, cuya doctrina



es bien generalizada en la materia. Su revocabilidad no podría admitirse sino en las condiciones que establece **Villar y Romero** (por haberme referido a él, pues su doctrina no es exclusiva de él). Por lo mismo, estimo que podría regularse en esta forma, teóricamente, la revocabilidad de un acto administrativo que, en principio, se ha de considerar no revocable, por las razones de orden financiero y social, en suma público, que se han anotado.

1. **Resoluciones favorables al reclamante.** Parece conveniente que distingamos las resoluciones favorables de las desfavorables; esto es, las que admiten las impugnaciones del contribuyente al acto del "accertamento" o se dictan en condiciones semejantes, y las que niegan las observaciones o peticiones del contribuyente.

a) Cuando la resolución no es todavía firme porque no se ha ejecutoriado, cabe que el funcionario pueda revocarla y dictar otra, y en tal caso estaríamos frente a la resolución negativa, contra la cual se pueden intentar y proponer los recursos jerárquicos o jurisdiccionales que la Ley ha contemplado.

b) Cuando el acto ha quedado firme, la revocación sólo debería producirse previa la ya comentada declaración de lesividad y mediante acción o petición ante el Tribunal Jurisdiccional, y ésto si la Ley lo ha establecido y regulado en tal forma, pues de lo contrario, si se trata de lesividad que se ha producido sin dolo por parte del funcionario que dictó la resolución, la mera equivocación de interpretación y aplicación de la Ley no da motivo para revocar la resolución y la Administración podrá cambiar la jurisprudencia para el futuro.

c) La Ley debería siempre establecer un plazo adecuado dentro del cual se pueda intentar la acción de revocación por lesividad, según las circunstancias que rodeen al acto administrativo.

2. **Resoluciones desfavorables.** Una resolución desfavorable al contribuyente dará lugar a la formulación del recurso correspondiente, ya sea jerárquico, ya sea jurisdiccional. En este sentido, no hace falta que se regule la revocabilidad del acto, que es lógico que la autoridad administrativa puede hacerlo mientras



no quede firme o haya perdido su competencia para juzgar el recurso ante él propuesto.

Formulado el recurso contencioso-tributario, aun cuando la autoridad haya perdido su competencia, podría revocar o modificar favorablemente la resolución y así quedaría terminado el juicio contencioso, o reformado, pues si la predicha autoridad reconoce su error y da la razón, total o parcial, al contribuyente, no cabría que el Tribunal Jurisdiccional declare nula la resolución predicha y continúe el proceso contencioso-tributario, pues en el peor de los casos, el asunto sería semejante al de un allanamiento, que no motivará sanción en costas.

Igual cosa debería aceptarse para el caso que dé resolución firme, por no haberse interpuesto recurso jurisdiccional, y se ha iniciado la ejecución del crédito. La autoridad, si reconoce el error, podría revocar o modificar su anterior resolución, pues no sería buena administración obligar a que pague el contribuyente lo que no debe, a pretexto de que luego puede proponer acción de pago indebido. Pero esa resolución revocatoria debería subir en consulta jerárquica al superior, a fin de asegurar la corrección en el procedimiento.

En cuanto a los errores de hecho, podrían enmendarse dentro de un plazo que resulte de prescripción, por lo mismo que la autoridad o el interesado, pueden: éste pedir la modificación de la resolución por error de hecho, y aquella podría también enmendarla cuando se constate el error de hecho. Transcurrido el plazo, que podría ser relativamente largo, se produciría la prescripción, en favor o en contra del contribuyente.

Esta podría ser una doctrina o jurisprudencia aceptable, en ausencia de disposición o regulación expresa de la Ley para la facultad de revocación de los actos administrativos-tributarios, pues si existe Ley que ordene esta situación, a ella habrá que recurrir.

**En conclusión:** Por todas las razones de buena administración financiera, para la necesaria seguridad de las actividades económicas, para prevenir la arbitrariedad administrativa, esto es, en suma, por razones de orden público, **se debe aceptar la asimilación de las resoluciones o sentencias administrativas, jerár-**



**quicas o de administración directa, en lo tributario especialmente, a las SENTENCIAS CIVILES.** Para terminar, citaré la definición de **cosa juzgada** en lo administrativo que nos da Linares, sintetizando la jurisprudencia de la Corte Suprema Argentina:

**“Constituyen cosa juzgada en lo administrativo, los actos que reúnen estas condiciones: Unilateralidad. Que causen estado y sean firmes. Que reconozcan algún derecho subjetivo perfecto. Que sean reglados y regulares. Que no exista facultad legal para su revocación o modificación”.** Añadiré sólo que las resoluciones administrativas en lo tributario entran lógicamente entre las que reconocen un derecho subjetivo perfecto, que en lo tributario sería el derecho de no pagar una contribución al Estado, o de pagarla en determinada medida.

#### **B.—Conferencia del Profesor SAINZ DE BUJANDA.**

Como ya he manifestado, no se distribuyeron ejemplares de las conferencias de los distinguidos profesores que asistieron a las ceremonias conmemorativas del 30avo. aniversario de la creación del tribunal Fiscal y de la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, por lo que resulta aventurado hacer algo más que un pequeño esbozo sobre la materia tratada, haciendo únicamente hincapié sobre la importancia de la misma. Oportunamente reproduciré esas conferencias, cuando lleguen los textos ofrecidos, en la **Revista de Derecho** que se edita en esta ciudad.

El tema de la conferencia que sustentó al Profesor de la Universidad de Madrid, que me confirió en 1964 el honor de inaugurar su Curso de Derecho Financiero en la predicha Universidad, fue la “EDUCACION TRIBUTARIA”, esto es, la necesidad de educación sobre lo que es el impuesto y el contenido y fundamento de la obligación de pagar impuestos, para el mejor cumplimiento de esa obligación, por parte de los ciudadanos; y la necesidad correlativa por parte de los funcionarios de la administración tributaria, para una aplicación técnica y justa de las leyes fiscales. El importantísimo tema, de hoy y de siempre, se inspiró en una nueva materia de la enseñanza universitaria y de la investigación de



los tratadistas que escriben sobre los impuestos, que se ha denominado "**Psicología Fiscal o Tributaria**".

Uno de los cultivadores de este nuevo tema de investigación metódica, que por ello bien puede constituir una de las ramas del "Derecho Financiero", fue el Profesor **Henry Laufenburger**, de la Universidad de París, autor de una monumental obra en varios tomos, "**Ciencia de las Finanzas Públicas**", habiendo figurado el citado Profesor, (que falleció hace poco tiempo) como una de las más notorias autoridades sobre estudios presupuestarios y "**Derecho Fiscal Comparado**".

Ya un escritor sobre cuestiones financieras, italiano, había llamado la atención sobre la necesidad de una amplia difusión acerca de la naturaleza y del empleo y justificación de los tributos que se van a crear, pues estimaba el autor que buena parte de la resistencia de los ciudadanos a aceptar tales cargas tributarias se debía a la falta de explicaciones y propaganda.

**Laufenburger** dice, en un pequeño opúsculo sobre "**El Impuesto**", destinado a divulgar qué es el impuesto y por qué se lo ha de pagar, que podemos distinguir tres mentalidades o psicologías en los pueblos, a este propósito: La **sajona**, especialmente la **inglesa**; la **germana** y la **latina**.

La mentalidad inglesa, tanto en los ciudadanos contribuyentes como en los funcionarios es en realidad bien singular para nosotros los latinos. El ciudadano inglés paga los tributos porque es un deber ciudadano hacerlo y estima que la **evasión fiscal** es un delito tan vergonzoso como otros delitos. El funcionario inglés considera obligación de conciencia y que atañe a la honra suya al aplicar la ley tributaria con honorable sentido de técnica y equidad. También constituiría vergonzoso estigma para el funcionario inglés la verídica acusación de falta de equidad en su deber de verdadero juez tributario en lo administrativo. De ahí que el número de controversias en materia tributaria sea relativamente escaso en Inglaterra, pues "**amigablemente**", en la realidad, a nivel administrativo se resuelve la mayor parte de los reclamos tributarios. El alemán los impuestos **porque así lo ordena la Ley y hay que cumplir los mandatos legales como cues-**



**ción de disciplina ciudadana.** El **latino** procura evadir el impuesto por todos los medios posibles. "**Robar al Fisco**", al igual que **robar flores y robar libros**", dice la opinión popular que "**no es pecado**".

Concienzudo estudio en las universidades sobre los impuestos y de las diversas materias que comprende el Derecho Financiero, sería una de las fórmulas académicas de resolver y disminuir la magnitud de este problema.

El distinguido Profesor no tocó otro punto candente que conduce a la evasión fiscal y es la complicidad de los empleados encargados del control de las declaraciones y de las estimaciones de oficio o "**actas de fiscalización**" como llamamos al documento que establece los resultados del análisis contable o estimación directa, en su defecto o falta, y consigna los ingresos y utilidades reales de un ciudadano contribuyente, sea por investigación directa en su contabilidad, sea presuntivamente, conforme a métodos acertados que permita la Ley.

En todos los países debe presentarse este fenómeno del agente fiscal que **admite o propone el soborno o cahecho**, vicio que está tomando proporciones alarmantes en el país. Pero es indudable que disminuir el volumen de fiscalizaciones, descartando las que se reputa innecesarias porque pueden sustituirse presuntivamente por coeficientes razonables de estimación de ingresos y utilidades, como se hace en **México**, hasta un volumen muy apreciable. Pagar bien a los fiscalizadores, pues "**no hay administración más cara que la mal pagada**", como dijo con tanto acierto el Profesor **Gastón Jéze**, dar garantías efectivas a los ciudadanos honorables para que tengan la seguridad que las fiscalizaciones ilegales o deshonestas prevalecerá en los reclamos que formulen administrativamente; castigar con mano férrea a los que o propongan o acepten el soborno, pueden ser buenas medidas, así como una propaganda más efectiva y más psicológica que la tan infantil que por la radio hace el Fisco y el Municipio, supongo que sin mayores resultados.



### C.—**Conferencia del Profesor Dino Jarach.**

El Profesor **Dino Jarach**, es ahora uno de los más distinguidos profesores de las Universidades de Sud América, como lo fue antes en Italia, dicta sus sabios cursos sobre **Derecho Financiero** en la Universidad de Buenos Aires; y entre otras obras y numerosos folletos que contienen metódicos e inapreciables estudios, ha escrito su "**Curso Superior de Derecho Financiero**" y otra monumental obra en numerosos tomos, sobre "**Derecho Tributario práctico**", encaminado especialmente a ilustrar la aplicación de la **Ley de Impuesto a la Renta**.

El tema de su conferencia fue el candente de lo "**ILICITO TRIBUTARIO**". Por demás está decir que la conferencia trató cumplidamente, a nivel del estrecho tiempo que se dispone para una de estas conferencias, de la teoría jurídica y financiera del delito fiscal, sus tipos, que son fundamentalmente dos: **La defraudación fiscal y el contrabando**, con sus características peculiares en materia aduanera y en los impuestos de fabricación.

A grandes rasgos, su pensamiento coincide con la jurisprudencia sentada en muchas sentencias del Tribunal Fiscal Ecuatoriano en esta materia, especialmente en los delitos aduaneros, tan poco conocida en el Ecuador, pues basta decir que no se enseña esta rama del Derecho Financiero en las Universidades de la República y que es frecuente encontrar que los "**Jueces de Contrabando**" en lo aduanero son iletrados.

Los dos aspectos o temas más relevantes por su importancia en el pensamiento del ilustre conferencista fueron los siguientes:

a) La aceptación, franca y decidida, de que el delito fiscal no debe tipificarse y juzgarse por principio diversos de los que rigen en el **Derecho Penal Común**, naturalmente, fuera de ciertos aspectos peculiares en el **Derecho Penal Fiscal**, que han de ser expresamente consignados en las leyes correspondientes, y que dentro de la tendencia de los países a contar con Códigos Fiscales, podrían consignarse en ellos.



b) La definición de lo "**ilícito tributario o fiscal**" como aquello que no contraviene las expresas disposiciones o mandato de las leyes tributarias o no está prohibido y tipificado como delito por ellas.

Aquí regiría el mismo principio que reza "**no hay impuesto sin Ley**", pues igualmente se ha de decir y aceptar que "**no hay pena sin ley que la establezca**". De este principio se seguiría: 1) Que no se pueden establecer penas en los Reglamentos de las leyes tributarias, a no ser con expresa y concreta facultad establecida, cualitativa y cuantitativamente, en su medida, por la propia Ley. 2) Que no puede ser "**ilícito**", lo que la Ley "**faculta hacer**".

Entramos aquí en el delicado campo de lo que se llama "**evasión legal**" y que, aceptando una expresión que no existe en español, pero que es muy elocuente y la acepta y maneja el Profesor Narciso Amorós en su trabajo sobre la "**elusión fiscal**", que vendría de una españolización de la palabra inglesa "**avoidance**", sería eludir la obligación tributaria, en todo o en parte, empleando fórmulas, figuras u organizaciones que la Ley permite y reconoce, sin que constituyan un "**hecho colusorio**".

No sería aceptable la definición de "evasión fiscal" que nos da **Fasiani** en el magnífico tratamiento, por otra parte, que hace del delito fiscal en sus "**Principios de Hacienda Pública**", comprendiendo en ella la "**obstención del consumo gravado**", pues donde no hay materia imponible no puede existir impuesto y renunciar a la renta o al consumo, es una forma de conducta que puede obedecer a una resistencia a pagar el tributo mediante una conducta heroica que no es precisamente la evasión legal, pues con esta no se renuncia a la aparición del hecho imponible sino que se procede a su eliminación, a empuje dolorosa para el ciudadano.

El conferencista no entró a analizar la compleja sistemática de la "**repulsa, elusión o evasión**", ni yo pretendo referirme a la repulsa que significa la **traslación del impuesto**, pues es impropio considerarlo como sistema de elusión o repulsa, ya que el sujeto pasivo legal empieza pagándolo al Fisco y lo hace soportar luego,



en la realidad económica, por otra persona, distinta de la legalmente obligada.

Al analizar el conferencista lo que sería "**lícito**" y lo que ya no lo sería, "legal o jurídicamente", manifestó que su primera tesis era considerar "ilícita" cualquiera fórmula o actitud que tomare el contribuyente, que resulte **inapropiada** para representar la verdadera situación económica, por ende, tributaria, del agente, considerando como tal aún fórmulas que conforme a la Ley serían permitidas; pero que luego de discutir ampliamente este concepto con el Profesor **Sainz de Bujanda**, había modificado su pensamiento, descartando de lo ilícito lo que sería lícito o permitido por la Ley, así se desvirtuase o acomodase la situación económica en forma tal que de ello resulte menor impuesto o su ausencia, porque no cabía considerar "**ilícito lo que la Ley tiene por lícito**".

Quizás los siguientes ejemplos servirían para concretar el pensamiento del Profesor **Jarach**, y así una vez más estaríamos de acuerdo en importantes problemas o temas de Derecho Financiero.

a) **Ejemplo de evasión legal, esto es, lícita.** Cuando el impuesto a las ventas es de una sola fase o nivel al **productor**, en forma que el comerciante no volvería a pagar sobre el precio de venta de los artículos industriales por cuya venta ya pagó impuesto el industrial, se puede disminuir la materia imponible en esta forma, admitida por la Ley civil: La industria se organiza como una persona jurídica que produce y vende a un "**precio industrial**", esto es, costo más una pequeña utilidad (y aún ninguna), a otra empresa que se constituye como persona jurídica o sociedad distinta de la otra, que compra a la primera y vende realizando la "**utilidad comercial**". En la realidad económica, los accionistas de la segunda sociedad pueden ser los mismos que los de la empresa o sociedad industrial, o pueden aparecer unos pocos más para la mejor apariencia legal. Financieramente se pagaría, pues, el impuesto a las ventas sobre una magnitud inferior a la que sería la normal de no haber acudido a este subterfugio legal, de formar otra sociedad que constituye una persona jurídica diversa. La Ley o el Reglamento pueden anular esta forma de



evasión legal como ha tenido que hacerse en el Ecuador para ciertos casos notorios y que entrarían en la fórmula aceptada finalmente por **Jarach**, de desfiguración plena, con apariencia legal sofisticada de licitud.

b) **Fórmulas netamente inapropiadas con apariencia de legalidad.** En este caso, la figura adoptada es aparentemente legal, pero una interpretación jurídica de la Ley Tributaria, podría establecer que se trata de una conducta inapropiada francamente. Tal sería el caso considerado por una disposición reglamentaria conforme a la cual se resolvió que en esos casos, el industrial debería el impuesto por el valor de sus servicios y el pretendido comerciante **mandante**, pagaría sobre el "valor agregado", esto es, precio total menos valor o precio de los servicios.

c) El tercer ejemplo del "**Ilícito Tributario**", estaría dado por los "**actos o hechos colusorios**", esto es: los forjados para perjudicar dolosamente al Fisco.

Sin embargo, hay casos en los cuales no se estima el hecho punible sino impropio puramente, por lo que el Fisco cobra el impuesto que corresponde al hecho que se presume real, sin establecer pena.

Así, por ejemplo, si en un testamento se reconocen servicios o deudas en favor de una persona, sin pruebas suficientes, el Fisco reputa tal reconocimiento o manda, un **verdadero legado** y cobra el impuesto que a él corresponde, sin perjuicio de los efectos jurídicos que el testamento tenga para los herederos.

#### D.—**Conferencia del Profesor CESARE COSCIANI.**

El tema de la conferencia del Profesor **Cesare Cosciani** no se prestó para elucubraciones o disquisiciones de carácter académico, pues si por ellas hubiera optado el ilustre Profesor de la Universidad de Roma, lo hubiera hecho a nivel de su sabiduría, pero poco habría tratado del tema que se le sugirió: "**La reforma tributaria y la de lo Contencioso-Tributario**" en marcha en Italia.

Como aún concretándose a este tema un tanto monótono para una concurrencia que habría querido escuchar al Profesor



Cosciani en una exposición de elevado sentido académico, el conferencista optó por decir muy pocas palabras sobre la reforma tributaria, limitándose a hacer saber a su auditorio, que los varios y desorganizados tributos directos que afectan a rentas y utilidades, se transformarían en un sólo **impuesto a la renta**, personal y altamente progresivo.

En cuanto el impuesto que afecta a las ventas se lo compondría en la reforma proyectada adoptando el modelo en boga que grava el "**valor agregado**".

### **La reforma del contencioso-Tributario.**

A nivel puramente jerárquico, no existe propiamente proceso de discusión, que termine en resolución de autoridad administrativa sino para ciertos impuestos indirectos. En tratándose del **impuesto a la renta**, mejor dicho, lo que en el sistema tributario italiano corresponde a nuestro impuesto a la renta,

La Administración efectúa el acto administrativo que constituye el "**aviso de accertamento**", que equivale a nuestra "**acta de fiscalización o estimación de oficio**". Una de las fórmulas para efectuar este "**accertamento**", acepta la intervención del contribuyente, pero no para una discusión sino para que pueda proporcionar los elementos, generalmente, contables, de juicio. Contra este "**accertamento**", el pesado sistema en vigencia permite tres clases de recursos al contribuyente que se cree perjudicado por ese **accertamento**:

- a) **Jerárquico**, que no tiene la misma amplitud que en los sistemas de amplia aceptación de este procedimiento, al menos para el impuesto a la renta.
- b) **Jurisdiccional** (directo para tributos directos) a las **Comisiones Especiales** que conocen de estos recursos, a tres niveles; y,
- c) La **Acción Judicial**, que es el **contencioso-tributario** que se propone ante los Tribunales de la Justicia Ordinaria, igualmente a tres niveles.



No entró el conferencista a discutir la naturaleza, **jurisdiccional** o **meramente administrativa**, de las **Comisiones Administrativas**. Alguna referencia sobre esta discusión se hace en el trabajo "**El Contencioso Tributario**", que en gran formato, en su nivel de "folleto mimeografiado", se publicó en el Ministerio de Finanzas, con una extensión de 83 páginas, y que pudo servir de base para una de las proyectadas conferencias en universidades de México; y en el trabajo, más limitado a la "**evolución del contencioso-tributario en Italia, España, México y Argentina**", que aparece en el último número de la "**Revista de Derecho**", que se edita en Quito. Pero creo que se puede afirmar que la teoría que pudiéramos denominar general, acepta su carácter "**jurisdiccional**". En todo caso, el contribuyente y el Fisco discuten en esas Comisiones, hay, pues, **controversia**, y la sentencia que dicta en instancia definitiva, generalmente en la Comisión Central, tiene autoridad de cosa juzgada para cuestiones de hecho, y a menudo queda igualmente como definitiva, y con ese carácter, aún en cuestiones de derecho, si no se formula la acción judicial, que tiene un carácter más acentuado de recurso contencioso, que en México.

Actualmente funcionan dos clases de Comisiones: a) **Las Censuados** y b) las **Administrativas**, que son las jurisdiccionales y conocen de los recursos contra el accertamento administrativo. Funcionan a tres niveles, por lo que el recurso ante ellas, que en la terminología del derecho italiano se conoce como "**el juicio o juzgamiento tributario**", sigue un larguísimo procedimiento: 1) **Las Comisiones de Distrito**; 2) **Las Comisiones Provinciales**; y 3) **La Comisión Central**.

De la sentencia que dice la Comisión Central, se concede recurso "**contencioso judicial**", que denomina "**Acción Judicial**", asimismo, a tres niveles.

El Profesor **Cosciani** manifestó que este pesado funcionamiento, que a menudo significaba eternas discusiones que duraban hasta 10 años, había dado lugar, con sobrada razón, a agudas críticas. Por otro lado, en la Comisión Central estaban por resolverse más de DOS MILLONES de procesos, siendo una de las



causas de esta lentitud y ese acumulo, de doble origen: a) De un lado, la Administración, cuando se trataba de recurso por pago indebido, no tenía el menor interés en enviar el proceso a las Comisiones, demorándose indefinidamente dicho envío. (También aquí ocurre algo de eso, pero en muy inferior escala o nivel, porque el conflicto se resuelve en corto tiempo, relativamente, con una petición del interesado para que el Tribunal Fiscal comine a la Subsecretaría de Renta, o a la respectiva autoridad administrativa, a fin de que envíe el proceso, no siendo siempre necesario ese envío, pues con las pruebas que presenta el demandante en el Tribunal Fiscal, se puede dictar sentencia). b) De otro lado, si se trata de una conminación de pago, para hacer efectivo el "**aviso de accertamento**", el actor no tiene tampoco mayor interés en agilizar la causa. No es del todo convincente la explicación, ya que un Tribunal, jurisdiccional o no, tiene la facultad de dirigir la prueba y bien puede dictar sentencia, finalmente, pese al entorpecimiento que pueda suponer la abstención del recurrente. Por todos estos motivos está en marcha la reforma del contencioso-tributario, y el Profesor Cosciani comentó los principales proyectos o sugerencias que se habían propuesto, siendo una de las causas de que todavía no se haya dictado la Ley respectiva, aun cuando **Allorio**, manifestó en 1961, en Buenos Aires, que el proyecto estaba listo, una discusión que no la entendemos bien, acerca de si primero se debe efectuar la reforma tributaria, y luego la de su contencioso, o viceversa.

Uno de los proyectos que entiendo que goza de mayor aceptación es el que explicó el Profesor **Allorio** en **Buenos Aires**, conforme al cual se suprimiría un grado en el procedimiento jurisdiccional administrativo, y también otro en el procedimiento judicial. El esquema de esta reforma sería:

- a) "**Accertamento**" y su aviso.
- b) **Recurso jurisdiccional especial** (administrativo) ante la Comisión Distrital, para cuestiones de hecho y de derecho.
- c) **Recurso jurisdiccional especial**, de segundo grado, ante la Comisión Provincial.



d) Si el contribuyente opta por este recurso de segundo grado, ya no habría acción o recurso ante la Comisión Central, sino el recurso para ante el Tribunal Judicial, que sería de segundo grado, y se propondría ante la **Corte de Apelación**.

e) De la sentencia que dicte esta corte habrá **recurso de casación** ante la **Suprema**.

El procedimiento sería optativo: Si el contribuyente opta por los dos primeros recursos, habrá cosa juzgada para las cuestiones de hecho y para las de derecho se acude directamente ante los Tribunales Civiles. Si el contribuyente está de acuerdo con la cuestión de hecho y no con la de derecho, prescindirá de las dos primeras Comisiones y acudirá a la **Central**. De su sentencia, el contribuyente o la Administración podrán acudir a la jurisdicción judicial, que lógicamente se limita a las cuestiones de derecho.

#### E.—**Conferencia del Profesor C. GIULIANI FONROUGE.**

Este distinguido profesional en el campo del derecho civil y el tributario, ha escrito obras varias, una de ellas sobre "**Derecho Tributario**", cuya última edición salió a luz el año anterior. Ya en los años 40 elaboró un Anteproyecto de Código Fiscal y en 1964 recibió el encargo oficial de estudiar y redactar el proyecto de Código Tributario para la República Argentina, con el carácter de nacional. En este año, junto con sus colegas de Comisión, y por encargo de la OEA, se ha redactado el "**Proyecto de Modelo de Código Tributario para América Latina**", que se ha aprobado en la 6ª reunión de San Pablo, habiendo sido sus colaboradores los profesores **Gomez de Sousa y Valdes Costa**. El tema de la conferencia del doctor Giuliani Fonrouge fue la explicación y justificación de este MODELO.

El propósito fundamental, como fácilmente se colige, es que los países de América Latina cuenten con un documento, redactado por tan prestigiosos autores, a fin de que puedan aceptarlo, con ciertas modificaciones, generalmente extensivas, de acuerdo con las modalidades nacionales. Naturalmente, la utilización



será bien inferior en países que, como México y el Ecuador, cuentan con **Códigos Fiscales** más completos en muchos aspectos que el MODELO, si bien varias de sus disposiciones podrían adoptarse en una reforma que los complemente y perfeccione.

Me limitaré a dar la estructura general del MODELO que, como composición general, encuentro inferior a la que tienen los dos Códigos antes mencionados y aún el mismo proyecto primitivo del Profesor Giuliani Fonrouge, no faltando expresiones o disposiciones que son francamente inaceptables. Añadiré que fue lamentable el olvido de citar al Ecuador como uno de los países que contaban con un Código Fiscal, que en ciertos aspectos es más avanzado y más ceñido a los principios puros del Derecho Financiero, por ende, de la justicia tributaria que el mismo Código mexicano, con ser tan bueno; olvido tanto más lamentable cuanto que yo había dicho a amigos de Argentina y en sus propios oídos, que el autor expiritual del Código Fiscal ecuatoriano era el doctor C. **Giuliani Fonrouge**, porque con el envío que hizo de su Anteproyecto, en aquél pretérito año, me indujo a seguir tan laudable empeño.

### **Esquema del MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA.**

Consta de 193 artículos, divididos en cinco **Títulos** con 25 **Capítulos**. Cada **artículo** tiene, en el margen y en mayúsculas, un título relativo a su contenido, lo que ayuda notablemente su manejo.

El **Título I** considera las "**Disposiciones Preliminares**", con dos Capítulos, el primero para las normas tributarias. El artículo 1 no está bien concebido, pues mientras su inciso primero limita el contenido del Código a los "**tributos**", debiendo quedar excluidos los créditos no tributarios, especialmente, los patrimoniales, el segundo inciso, dice: "También serán aplicables a las **obligaciones legales** establecidas a favor de personas de derecho público" y una obligación contractual es legal, pero no tributaria, si versa sobre materia patrimonial. En este capítulo se tratan de



importantes cuestiones como: Fuente de la obligación, criterios de interpretación, aceptándose la **analógica**, vigencia de la Ley Tributaria. El Capítulo II se dedica a los "Tributos" y da definiciones, no obstante que muchos tratadistas, **Fonrouge** entre ellos, critican el que un Código o Ley den definiciones, pues resultan a menudo malas.

El Título II se destina a la "**Obligación Tributaria**". El **Capítulo I** contiene las "**Disposiciones Generales**". El **Capítulo II** trata del **sujeto activo** de esa obligación. El **Tercero** se refiere al **Sujeto Pasivo**, definiendo sus diversas clases en la **Sección 1ª**. La Cuarta trata "**Del Domicilio**". El **Capítulo IV** se dedica al "**Hecho Generador**" de dicha obligación. El **Capítulo V** regula la "**Extinción**" de la predicha obligación: pago; compensación (tiene una defectuosa redacción, que Sainz de Bujanda considera "confusa", pero lo es por falta gramatical, principalmente); transacción (se refiere a lo que en el Derecho Italiano, el Mexicano y el nuestro, se denomina "**concordato**" o "acuerdo tributario", y que no es la "**transacción contractual**" del Código Civil, pues no puede haberla en materia de derecho público); **confusión**; **condonación** o **remisión**; **Prescripción** con su interrupción según la tradición civilista. El **Capítulo VIII** trata de la importantísima cuestión de las "**Exenciones**".

EL TÍTULO III pasa a las "INFRACCIONES Y SANCIONES", materia que se trata bien sintéticamente, seguramente para limitarse a los principios o consideraciones generales, que pueden ser un común denominador para todos los países, dejando a cada cual lo que es su pensamiento peculiar en la materia. No se caracteriza nítidamente la distinción entre "**defraudación y contrabando**", pues en las definiciones correspondientes hay un caso común para ambas: "**inducir a error**", lo que según la jurisprudencia de nuestro Tribunal Fiscal es propio de la **defraudación**, y no del contrabando, que radica esencialmente en ejecutar los hechos dolosos a espaldas de la vigilancia de las autoridades; por lo mismo, ciertos delitos que serían propiamente "**contrabando de producción o tráfico**", se tipifican como actos de "defraudación". En el "**ilícito tributario**", se incluye el "**incumplimiento de**



**los deberes por los funcionarios fiscales"; "La instigación a no pagar tributos"; la "contravención"; la "mora", que se pena con el 100% del interés de compensación por la mora que no es una infracción tipificada como infracción. Finalmente, el "incumplimiento de los deberes formales.**

En mi concepto, y como observación general, encuentro preferible tratar de esta materia como una **Segunda Parte del Código Tributario**, según ocurra en el Fiscal de México y ocurrirá con el nuestro.

EL TITULO IV se destina a los "PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS"

El **Capítulo I** trata de las "**Facultades de la Administración**".

Como tales se consideran: la facultad normativa, la fiscalización, las facultades generales. El Art. 129, cuyo título es "RESOLUCION FISCAL", quizás debería estar en el lugar correspondiente de los recursos. Lo interesante de este artículo es que impone a la Administración la obligación de dictar resolución dentro de un término variable, según se trate de: a) **Una petición**; b) el **recurso de revocación o reconsideración**; y c) **los recursos jerárquicos**.

De no dictarse resolución dentro de esos plazos, se produce el "**silencio administrativo**", quedando FACULTADOS los interesados para proponer los recursos o acciones que correspondan".

El **Capítulo II** se destina a la "DETERMINACION".

La determinación de la obligación tributaria debe hacerse por los contribuyentes cuando no "proceda la intervención de la Administración", reza el Art. 32, lo que no deja de ser bien confuso porque la intervención mencionada procede siempre y sólo es cuestión del tiempo y el momento.

Lo que es muy interesante en este capítulo es que la determinación de oficio, a base presuntiva, no puede efectuarse sino cuando no ha presentado el contribuyente los hechos y elementos de juicio que la Administración le haya exigido para realizar la determinación directa. Entonces, la impugnación a esa deter-



minación presunta no puede fundarse en los referidos elementos de juicio que no se presentaron.

El **Capítulo III** establece los "**Deberes Formales**" de los contribuyentes.

El **Capítulo IV** establece el "**TRAMITE ADMINISTRATIVO**":

Presentación de las peticiones o recursos, notificaciones. **La prueba**, que se regula en esta fase de la determinación de la obligación tributaria según los principios generales, dan pleno derecho a los interesados al acceso de las actuaciones y debiendo impulsar de oficio el procedimiento por parte de la Administración.

El **Art. 156** enumera "**constancias**" que han de figurar en una Resolución Administrativa, como apreciación de las pruebas, fundamentos de la decisión; los elementos de la determinación presuntiva, en su caso.

El **Capítulo VI**. Contiene la importantísima institución de las "**CONSULTAS PREVIAS**", se considera con algún detenimiento el caso de que el propio consultante dé su "**opinión fundada**", esto es, cuando el mismo resuelve la consulta; pero no se dice casi nada para el caso contrario. Sin embargo, es interesante la iniciativa que esto supone y cada país debería aceptarla y complementarla adecuadamente.

El **Capítulo VII** trata de las "**ACCIONES Y RECURSOS**".

Se limita a conceptos fundamentales, pues el procedimiento se trata en los capítulos anteriores. El recurso de **revocación** procede ante la misma autoridad que dictó la resolución correspondiente. Si aquella está sujeta a jerarquía, se supone interpuesto subsidiariamente el recurso jerárquico.

EL TITULO V dedica sus seis artículos a regular el "**CONTENCIOSO TRIBUTARIO**", que para tal propósito resultan, evidentemente escasos. Se limitan, pues, y no puede ser de otra manera en esas condiciones, a un esbozo de dicho contencioso.

Esa ordenación considera:

- a) Es una demanda contra la resolución administrativa que sea la final en el orden administrativo antes comentado. No se



- determina el término dentro del cual se la puede proponer, pues se deja a voluntad de cada país.
- b) El contencioso tendría dos instancias: La primera ante un **"Tribunal especializado, de plena jurisdicción, independiente de la Administración"**. Se trataría, pues, de un Tribunal de jurisdicción delegada, que funciona con independencia pero dentro de la Administración. No se determina su composición ni nombramientos ni se determina en qué consiste la independencia.
- c) No hay disposición especial sobre su competencia que, en general, sería conocer de la impugnación de los contribuyentes o responsables contra la indicada resolución administrativa.
- d) No se aplica el principio de **"solve et repete"**, esto es, no precisa el pago previo del crédito fiscal ni su aseguramiento.
- e) El procedimiento será el determinado en el **Título IV** de este Código y en su defecto por el determinado en el derecho común para el juicio ordinario, con cuatro variantes que se establecen en el Art. 178: 1) La facultad de los Magistrados para impulsar de oficio el procedimiento, pudiendo ordenar las pruebas que encuentren necesarias.
- 2) Los hechos que deben probarse serán determinados en una audiencia previa con intervención personal "del magistrado" (¿cuál?).
- 3) La Administración está obligada a remitir todos los antecedentes y elementos de prueba que tenga en su poder, y el Tribunal podrá aceptar las afirmaciones del demandante si la Administración no los envía.
- 4) La causa será vista oralmente, en audiencia pública, diligenciada la prueba o vencido su término, el Juez (¿cuál?) fijará la fecha de la audiencia.
- f) De la sentencia del Tribunal habrá apelación ante... (Se deja a elección de cada país que el Tribunal de última y definitiva instancia sea administrativo mismo o judicial).
- g) En principio, esta segunda instancia sería de derecho, simplemente, pero los interesados pueden pedir que se revise la



prueba. Asimismo, podrá ordenar diligencias necesarias para mejor proveer si estima que el proceso de primera instancia es deficiente para ello.

EL CAPITULO III lleva este Título: "JUICIO EJECUTIVO".

Tal como está concebido este "juicio", parece considerar el "**procedimiento de ejecución**" o sea la acción que tiene la Administración para exigir el pago de sus créditos tributarios, que consten de título ejecutivo. No se trata, al menos no se ve dónde se haya establecido la competencia de un juez que dirime una controversia entre la Administración ejecutante y el contribuyente ejecutado, para que se hable de un "juicio ejecutivo".

El Art. 186 establece los requisitos que debe reunir el documento administrativo para que sea título ejecutivo.

El Art. 187 enumera las únicas excepciones que se pueden proponer en este "juicio", y son: omisión de alguno de los requisitos que enumera el artículo 186; pago efectivo; plazo concedido administrativamente antes del embargo; prescripción; inexistencia del crédito tributario, declarada por sentencia jurisdiccional ejecutoriada.

El Art. 188 considera dos casos de suspensión de este procedimiento:

a) "Cuando al ser citado de excepciones (dice bien impropiamente el inciso 1, ya que las excepciones las ha de proponer él, esto es, el ejecutado) el ejecutado acredite que ha iniciado la acción ordinaria contra la resolución que se pretende ejecutar". Entonces, dictada la sentencia se "**citará nuevamente de excepciones a pedido de parte**". El exacto cumplimiento y concordancia de esta disposición sólo podrá darse si la ejecución de la resolución administrativa firme no puede ejecutarse antes de que venza el plazo dentro del cual se puede proponer demanda contenciosa contra la misma. De lo contrario, en cual estado del procedimiento de ejecución que se entable tal demanda, podrá pedirse la suspensión del procedimiento.

b) Cuando la Administración haya concedido plazo después del embargo.



Como este Capítulo está en el Título que trata del contencioso, **es de suponer** que las excepciones serán conocidas por el Tribunal de dicho contencioso; pero sería bueno que ésto no deba "suponerse", solamente, sino que así ha de determinarse o ha de decirse otra cosa.

El **Capítulo IV** trata de la "ACCION DE REPETICION".

Consta de un solo artículo, muy corto por lo demás, insuficiente para tratar de esta importante materia. Con seguridad se puede suponer que se trata de la constancia de esta indispensable acción y se deja su regulación a cada país.

El **Capítulo final**, el X trata de la "ACCION DE AMPARO".

Se trata del recurso que se concede al interesado cuando la Administración demora demasiado en proveer sobre peticiones de los interesados, de lo que se siga, perjuicio no reparable en otra forma para aquellos.

Está muy bien que se ordene separadamente el procedimiento a seguirse cuando se trata de esta acción especial; pero como el Art. 129 indica el plazo dentro del cual la Administración ha de proveer a una petición, parece inútil hablar, entonces, de "demora excesiva". Asimismo, parece que el recurso contra esta falta de decisión de la Administración, no da lugar a recurso jerárquico, sino directamente al contencioso, y que así ha de entenderse la disposición del Art. 129, cuando dice: "quedando los interesados facultados para interponer los recursos y acciones que correspondan", redacción que habría permitido suponer que puede haber lugar a un recurso jerárquico, primeramente.

#### F. **Conferencia del señor Ministro de Hacienda**

Lamentablemente, como he dicho, no dispongo de un ejemplar escrito de la valiosa conferencia que dictó el señor Ministro de Hacienda de la Federación Mexicana, sobre tema tan importante como la "**Política Fiscal**" seguida en esa gran Nación; y como por añadidura no pude escuchar toda la conferencia, pues casi al mismo tiempo debía sostener yo una charla sobre un tema semejante de la política fiscal en general y, en especial, de la



presupuestaria, apenas podré mencionar dos o tres aspectos bien interesantes de esa conferencia:

La Nación Mexicana ha desarrollado una política fiscal efectiva, sin las perturbaciones o interferencias de carácter demagógicas que la hechan al traste, muy notablemente, como ha ocurrido por desgracia en el Ecuador. El desarrollo económico y la visible prosperidad económica en ese país es algo que salta a la vista.

Su política monetaria y presupuestaria se ha llevado dentro de los márgenes y niveles de ponderación y posibilidad sin sacrificar la realidad a teorías inaplicables en los medios en las que no encajan fácilmente.

En punto a protección aduanera a la industria, se practica el "DRAW BACK" de exportación a toda cabalidad, en forma que se devuelven a las industrias que exportan una parte de su producción todos los impuestos internos y externos que ha soportado la fracción exportada de la exportación, inclusive el tributo a la renta.

En la protección interna, se ha llevado a la práctica, con gran provecho, el incentivo tributario, conforme a la teoría general en la materia.

Uno de los métodos de mayor alcance ha sido la aplicación al más alto grado de la "**amortización acelerada**", conforme al cual la empresa puede amortizar sus inversiones fijas hasta en un año, considerándose esta fórmula como un verdadero "préstamo sin intereses" que otorga el Gobierno, según la atinada comparación de **Urquijo**.

En la aplicación al Impuesto a la Renta se han aceptado dos notables principios, que agilitan su administración:

(a) No se parte del supuesto de que "**toda declaración de impuesto es falsa**", como sucede en muchos países, especialmente en el Ecuador; sino que, por el contrario, se da una aceptación y confianza al declarante, y en lugar de tratar de controlar y fiscalizar todas y cada una de las declaraciones, con lo cual se pierde mucho tiempo, a menudo inútilmente, se procede a la mencionada fiscalización, con el sistema de "**muestreo**".



b) Para las pequeñas y muy medianas empresas, se ha sustituido la declaración y ese control excesivo por un método presuntivo, tanto para establecer el volumen y cifra de ingresos, como para fijar la utilidad neta, que según entiendo, era del 15%, coeficiente que sería en muchos casos excesivos, por lo que se permitirá respecto de tales casos que sean analizados y modificado el coeficiente, en el reclamo que presente el contribuyente. Como es natural, la Administración ha de contar con estadísticas adecuadas y suficientes para poder conocer las situaciones de estos contribuyentes y proceder a tarifaciones razonables.

## EL PAPEL DE LA PLANIFICACION Y LA TAREA DE LOS TECNICOS