LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

La revisión de los actos administrativos por parte de los órganos de la Administración, se encuentra regulada en materia tributaria en los artículos 267 y 269 del Código Orgánico Tributario, los cuales establecen lo siguiente:

“Artículo 267. Los actos administrativos que no originen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular, podrán ser revocados en cualquier momento, en todo o en parte, por la misma autoridad que los dictó o por el respectivo superior jerárquico.

Artículo 269. La Administración Tributaria podrá en cualquier momento, de oficio o a solicitud de los interesados, reconocer la nulidad absoluta de los actos dictados por ella”.

Ambos preceptos forman parte de la potestad de autotutela de la Administración Tributaria. La primera establece la revocatoria y la segunda el reconocimiento de nulidad absoluta de los actos administrativos. En este último caso, la facultad de revisión debe ejercerse siempre **y cuando se verifique alguno de los vicios de nulidad absoluta señalados taxativamente en el artículo 270 del Código Orgánico Tributario**, de la forma que a continuación se indica:

“Artículo 270. Los actos de la Administración Tributaria serán absolutamente nulos en los siguientes casos:

- 1. Cuando así esté expresamente determinado por una norma constitucional, o sean violatorios de una disposición constitucional.*
- 2. Cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo, y que haya creado derechos subjetivos, salvo autorización expresa de la ley.*

3. Cuando su contenido sea de imposible o ilegal ejecución.

4. Cuando hubieren sido dictados por autoridades manifiestamente incompetentes, o con prescindencia total y absoluta del procedimiento legalmente establecido”.

Con relación a lo anterior, la Sala Político-Administrativa del Tribunal Supremo de Justicia, en sentencia N° 01107 de fecha 19 de junio de 2001, caso: Virgilio Elías Velásquez Estrada, posteriormente ratificada por el fallo N° 00516 del 11 de abril de 2007, caso: Wilman José Materan Ajaque, estableció:

“(…) Por lo que respecta a la mencionada firmeza de los actos administrativos en sede administrativa y a la revisión de oficio contenida en los artículos transcritos, observa esta Sala, que la firmeza de los actos administrativos en sede administrativa, se debe diferenciar de la cosa juzgada judicial (...); a la primera se le vincula con el acto administrativo definitivo no sujeto a revisión ordinaria en sede administrativa (ya sea porque el acto causó estado al agotarse la vía administrativa, pero está sujeto a la impugnación judicial; o porque adquirió firmeza al no ser impugnado); mientras que el segundo, la cosa juzgada judicial, se refiere a la imposibilidad o impedimento para el juez de volver a decidir sobre hechos ya decididos, cuando los sujetos, el objeto y el título sean los mismos, (artículos 272 y 273 del Código de Procedimiento Civil (...)).”

Por lo tanto, la cosa juzgada judicial, consagrada en el artículo 272 del CPC, asegura la imposibilidad de revisar un fallo luego que este haya sido decidido, si contra ese fallo no se hubiesen ejercido recurso alguno, o agotados estos, pasando a ser definitivamente firme.

Ahora bien, los actos administrativos de efectos particulares, si crean o declaran derechos subjetivos o intereses legítimos a favor de determinadas personas, una vez firmes, es decir, una vez que no pueden ser legalmente impugnados, tienen los efectos de cosa juzgada (cosa decidida) administrativa, y la Administración no puede revocarlos.

Este principio de la irrevocabilidad de los actos administrativos es de tanta importancia en materia de seguridad jurídica, que de acuerdo con el artículo 19 numeral 2 de la Ley Orgánica de Procedimientos Administrativos (LOPA) y 270 numeral 2 del Código Orgánico Tributario (COT), los actos administrativos se consideran nulos de nulidad absoluta y por tanto, inválidos, *“cuando resuelvan un caso precedentemente decidido con carácter definitivo y que haya creado derechos particulares”*.

En efecto, la potestad revocatoria de la Administración Tributaria encuentra su límite ante los actos que creen derechos subjetivos o intereses legítimos, personales y directos para un particular, es decir, **los actos declarativos de derechos a favor de los contribuyentes una vez firmes no pueden ser revocados**, toda vez que causarían un perjuicio a sus destinatarios; sin embargo, el órgano administrativo podrá declarar la nulidad absoluta de aquellos sólo por las razones previstas en el citado artículo 270 del Código Orgánico Tributario (COT).

En ese sentido, los Profesores Gabriel Ruan y Salvador Sánchez, (O.c., p. 147) consideran que la determinación de oficio que sirve de sustento al acto que pone fin al procedimiento

(Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo) adquiere el carácter de *“Cosa Determinada”* o *“Cosa Juzgada Administrativa”* sobre los tributos, elementos de la base imponible y períodos objeto de la fiscalización en la que se sustentó la decisión sobre la cual recayó la Resolución, por lo que, la Administración Tributaria no podrá entrar a realizar una nueva determinación de oficio sobre los mismos aspectos objeto de la Resolución, salvo que se haya dejado constancia del carácter parcial de la determinación tanto en la providencia que inicia el proceso como en la Resolución Culminatoria del Sumario Administrativo, que pone fin al procedimiento.

Por tal motivo, -a nuestro entender- en los casos donde se efectúe un procedimiento de refiscalización, de no señalarse que la determinación es parcial, ni definirse el objeto de dicha fiscalización, debe entenderse que la misma abarcó la totalidad de los elementos de la obligación tributaria del período previamente fiscalizado, por lo que, la Administración Tributaria, no puede volver a fiscalizar, en virtud que, su actuación violaría el principio de *“la cosa determinada”* o *“cosa juzgada administrativa”*, lo cual viciaría tal actuación de nulidad absoluta por resolver un caso precedentemente decidido con carácter definitivo, y que haya creado derechos subjetivos, es decir, declarativos de derechos a favor de los contribuyentes; conforme a lo previsto en el numeral 2 del artículo 270 del COT.

En caso de requerir información adicional sobre el tema, puede contactarnos a través de nuestros correos electrónicos a las direcciones señaladas al final de este Legal – Tax.