

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR
AREA DE DERECHO**

**PROGRAMA DE MAESTRIA EN DERECHO
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**NATURALEZA DEL RECURSO TRIBUTARIO
DE REVISIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

ESTEBAN FRANCISCO BUENO CARRASCO

2008

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

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

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

Esteban Bueno Carrasco

15 de Septiembre de 2008

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

**MAESTRIA EN DERECHO
MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO**

**NATURALEZA DEL RECURSO TRIBUTARIO
DE REVISIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO ECUATORIANO**

ESTEBAN FRANCISCO BUENO CARRASCO

QUITO, 30 DE JUNIO DE 2008

**DIRECTORA DE TESIS
ABG. CARMEN AMALIA SIMONE LASSO**

ABSTRACT

El presente trabajo contiene cuatro capítulos, el primer capítulo establece los antecedentes históricos y orígenes doctrinarios del Recurso Extraordinario de Revisión en el Ecuador; el objetivo es observar esta institución a partir de dos ópticas: la histórica y la doctrinaria; el segundo capítulo trata de la definición y naturaleza del Recurso de Extraordinario de Revisión desglosando el concepto y comparándolo con conceptos de otras ramas del derecho, en cada uno de sus aspectos; posteriormente se revisa el tratamiento del Recurso Extraordinario de Revisión en el Régimen Tributario ecuatoriano; para continuar, el capítulo tercero analiza, de forma crítica, tres características básicas establecidas por la jurisprudencia emitida por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia y los efectos prácticos que estas características causan en la práctica sugiriendo ciertos posibles cambios para evitar las consecuencias perjudiciales a los contribuyentes; finalmente, el capítulo cuarto establece las conclusiones generales y varias recomendaciones generales.

INDICE

| | |
|--|----|
| 0.- Introducción.- | 7 |
| Capitulo I.- Antecedentes Históricos, Sustento Doctrinario y Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión. | |
| 1.- Antecedentes Históricos del Recurso Tributario de Revisión | 9 |
| 2.- Sustento Doctrinario del Recurso Tributario de Revisión | 14 |
| a) Recurso de revisión como control de legalidad y garantía de derechos | 16 |
| b) Revisión de los errores de la administración | 21 |
| 3.- Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión | 24 |
| Capitulo II.- Definición y naturaleza del Recurso Extraordinario de Revisión Tributario y su tratamiento en el Régimen Tributario Ecuatoriano. | |
| 1.- Concepto y naturaleza jurídica del Recurso de Revisión | 28 |
| 1.1. Recurso de revisión en otros ámbitos | 28 |
| 1.2. Definición de Recurso Extraordinario de Revisión | 31 |
| • Recurso | 32 |
| • Extraordinario | 33 |
| a) Sólo puede plantearse el recurso respecto de los casos estrictamente establecidos en la ley | 33 |
| b) Sólo puede presentarse y resolverse el recurso ante la máxima autoridad de la que emanó el acto | 34 |

| | |
|--|----|
| c) Sólo puede presentarse el recurso respecto de actos firmes y ejecutoriados | 36 |
| Acto firme | 36 |
| Acto ejecutoriado | 37 |
| • Revisión | 38 |
| 1.3. Conclusiones y otros aspectos respecto del Recurso Extraordinario de Revisión | 40 |
| 2.- El Recurso de Revisión en el Ecuador | 43 |
| a) Competencia para conocer y resolver el recurso de revisión | 43 |
| b) Motivos o causas para la revisión | 45 |
| c) Tramitación del Recurso | 47 |
| d) Improcedencia del recurso | 49 |
| e) Naturaleza jurídica del Recurso de Revisión en el Ecuador | 50 |

Capítulo III.- Características del Recurso de Revisión en la Jurisprudencia Ecuatoriana y Ciertos Problemas Prácticos.

| | |
|---|----|
| 1.- El Recurso de Revisión es Extraordinario y Facultativo de la Administración | 54 |
| 2.- El Silencio Positivo Administrativo no aplicable en el caso del Recurso de Revisión | 60 |
| 3.- El Recurso de Revisión Ataca Actos Firmes y Ejecutoriados | 67 |

Capítulo IV.- Conclusiones y Recomendaciones.

| | |
|--------------------------------|----|
| Conclusiones y Recomendaciones | 70 |
| Bibliografía | 81 |
| Anexos | 86 |

0.- INTRODUCCIÓN.-

El tema escogido para esta investigación es “La Naturaleza del Recurso Tributario de Revisión”. El Recurso Administrativo Tributario de Revisión es un medio legal de tutela de derechos¹ que los distintos ordenamientos jurídicos han adoptado y adaptado para poder impugnar y obtener una revisión de los actos de la Administración Tributaria; en otras palabras, los recursos de revisión son garantías frente a las decisiones y posibles abusos de la Administración².

En este sentido, es evidente que las distintas legislaciones han adoptado al recurso de revisión imprimiéndole las características propias de cada sistema³, adaptándolo para que pueda fluir adecuadamente con la legislación y estructura jurídica de cada país; y, sin lugar a dudas, el Ecuador no ha sido lejano a esta realidad.

El recurso tributario de revisión en el Ecuador mantiene sus propias características muy singulares y específicas, sobre todo, por las sentencias de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, que, a través de varios fallos, ha enmarcado y delineado a esta institución, lo cual, evidentemente, trae consecuencias

¹ Los Recursos Administrativos surgen para poder limitar el poder de la administración del Estado cuando su proceder sea abusivo, ilegal o atentatorio contra los derechos de los ciudadanos y, de forma especializada, el Recurso de Revisión Tributario fue creado para tutelar los derechos de los contribuyentes respecto de los abusos de las administraciones tributarias al ejercer sus distintas facultades que nacen de la obligación material tributaria.

² El profesor español Eusebio González, en su libro *Los Recursos Administrativos y Judiciales*, menciona que “aun dado por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados... - y - que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias. Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”

³ Para Roberto Dromi los caracteres “... jurídicos son las notas que tipifican y definen la especialidad del procedimiento administrativo, respecto de los procedimientos legislativos y judiciales”.

teóricas y prácticas que son necesarias analizar. Estas características y sus efectos propios son nuestra motivación para iniciar un estudio que permita introducirnos en el concepto general del recurso de revisión y, puntualmente, desarrollar, analizar, cuestionar y proponer alternativas respecto de los efectos negativos que estas particularidades causan. Para profundizar en nuestro análisis y sobre todo en las características que suscitan ciertos inconvenientes, es importante tener en claro ciertos conceptos y procedimientos, lo cual exige el análisis y comparación con los recursos administrativos aplicables en otros ámbitos, ramas del derecho y legislaciones, a fin de establecer las diferencias y las especificidades propias de nuestro recurso de revisión frente al de otros países. Así, podremos buscar posibles experiencias y soluciones a ciertos efectos muy puntuales que provocan indefensión y que revisaremos durante este estudio⁴.

Adicionalmente, el estudio propone determinar los motivos, los principios históricos, los presupuestos, la evolución y el desarrollo del recurso de revisión en el derecho tributario ecuatoriano, sin dejar de lado una comparación con distintas legislaciones y sistemas jurídicos, enfatizando, además, el verdadero y actual sustento, origen y necesidad de esta institución, como forma de control de legalidad y de garantía de derechos, y no únicamente con un mero procedimiento que finiquita la vía administrativa.

En definitiva, el presente análisis pretende establecer un nuevo enfoque y sustento del recurso de revisión que se encuentra vigente en nuestro sistema jurídico normativo tributario.

⁴ El profesor Eusebio González García menciona que “... las similitudes entre el derecho tributario y el derecho administrativo, salvadas alguna peculiaridades... , no solo son patentes, sino que, en los distintos países, no es difícil encontrar, haciendo de lado contingencias históricas que dan un sello propio a cada ordenamiento, orígenes tributarios en el contencioso administrativo.”

CAPITULO I

Antecedentes Históricos, Sustento Doctrinario y Control Constitucional Preventivo de los Actos de la Administración a través del Recurso Tributario de Revisión.

1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DEL RECURSO TRIBUTARIO DE REVISIÓN.-

Para iniciar con el análisis hemos considerado pertinente realizar el siguiente resumen histórico de la adopción del recurso de revisión en la legislación tributaria ecuatoriana, iniciando con la Ley del Tribunal Fiscal hasta las últimas reformas introducidas en el último año.

Es necesario considerar que la Ley del Tribunal Fiscal, publicada en el Registro Oficial 847 de 19 de junio de 1959, marcó un antes y un después en el derecho tributario ecuatoriano, lo cual, en gran medida, fue obra del doctor Eduardo Riofrío Villagómez, al implantar varios conceptos de vital importancia en el derecho tributario moderno que finalmente fueron, posteriormente, recogidos en el Código Fiscal de 1963⁵. Entre otros conceptos y principios podríamos nombrar: la justicia fiscal, la ética financiera y la distinción de la jurisdicción administrativa (en sentido lato) y judicial.

Así pues, la Ley del Tribunal Fiscal recoge principios de importancia; es más, la presentación realizada por el Ministro del Tesoro de la Ley al señor Presidente de la República es un análisis extremadamente profundo en el que se establecen varios

⁵ El doctor Oswaldo Torres González menciona, en su libro *Instituciones de Derecho Tributario*, que “ *el Proyecto del Código Fiscal, preparado por el doctor Riofrío con enmiendas sugeridas por el sector público, así como una Comisión de Juristas, se convirtió en el Código Fiscal Ecuatoriano en junio de 1963.*”

conceptos doctrinarios de importancia, para ejemplificar lo mencionado, me permito transcribir un párrafo completo de la presentación del Código Fiscal al Excelentísimo Señor Presidente Camilo Ponce Enríquez:

“El Estado tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la Ley y la obligación tributaria por ella impuesta. El contribuyente tiene el deber de satisfacer las contribuciones que legalmente se han creado; pero tiene también el derecho de exigir que se aplique la Ley justicieramente y que no se agrave el peso de sus obligaciones por recargos indebidos, falsas interpretaciones y demoras injustificables en reconocer sus derechos o establecer sus obligaciones. El Estado, a su vez, tiene el deber de administrar justicia tributaria y atender los reclamos de los contribuyentes, dentro de los plazos fijados por la Ley, de conformidad con las normas y los principios fiscales. La relación financiera entre el contribuyente y el Estado no es de supeditación incomprensiva o totalitaria, sino una relación ético-financiera, por la cual el ciudadano que está en las situaciones económicas y legales previstas en la Ley, debe una contribución para realizar los fines del Estado” (El subrayado es mío)

El párrafo citado deja sin duda que en el Ecuador se han manejado ciertos principios que, hoy por hoy, para algunos profesionales son únicamente argumentos retóricos. En todo caso, la Ley del Tribunal Fiscal recoge los principios de ejecutoriedad y legitimidad del acto como presunción irrefutable y santa que no permitía revisión alguna; otro principio establecido en la mencionada ley es el principio “solve et repete”⁶ ya superado por nuestra legislación en el ámbito administrativo y, para muchos, puesta en vigencia nuevamente en el ámbito contencioso tributario a través de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador⁷. Pensar en un recurso de revisión en esta etapa histórica del país era imposible.

⁶ El principio “solve et repete” fue eliminado en el Código Tributario de 1975.

⁷ Efectivamente, con las nuevas reformas realizadas por la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador se establece el afianzamiento previo del 10% de la cuantía planteada para poder acceder a la justicia contenciosa tributaria, de alguna forma se considera que el afianzamiento ha puesto en vigencia nuevamente el principio superado del “solve et repete” o paga y repite, la norma del afianzamiento, en su parte pertinente, ordena: “Afianzamiento.- Las acciones y recursos que se deduzcan contra actos determinativos de obligación tributaria, procedimientos de ejecución y en general contra todos aquellos actos y procedimientos en los que la administración tributaria persiga la determinación o recaudación de tributos y sus recargos, intereses y multas, deberán presentarse al Tribunal Distrital de lo Fiscal con una caución equivalente al 10% de su cuantía; que de ser depositada en numerario será entregada a la Administración Tributaria demandada. ...El Tribunal no podrá calificar la demanda sin el

Posteriormente, el Código Fiscal publicado en el Registro Oficial 490 de 25 de junio de 1963, en el que participan profundamente varios importantes jurisconsultos⁸, se establece a partir del artículo 35, Capítulo I denominado “Competencia”, Título II denominado “De los Recursos Administrativos”, varios recursos; sin embargo, no se establece un recurso con las características y esencia del recurso de revisión. La transición entre el Código Fiscal de 1963 y el Código Tributario de 1975 es evidentemente técnica y práctica, así lo confirma la Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario al mencionar:

“Con la visión teórica y práctica reseñada, sin desmerecer los pasos dados con la Legislación Nacional en el orden tributario, consideró la Comisión que el Código Fiscal de 1963 resultaba para la hora actual parco en sus preceptos, que no agotaba la normativa de la relación jurídico-tributaria ni la parcela ancha de los reclamos y recursos, como tampoco se había culminado en la materia del contencioso administrativo estimó, por otro lado, que en los hechos, no se había logrado unificar el sistema de tramitación administrativa de los reclamos y que existía más bien un conjunto heterogéneo de disposiciones en los diversos ordenamientos tributarios (Central y Seccional), en pugna con el concepto unitario y de uniformidad que se quiso rigiera como enunciado en el Código Fiscal.”

Definitivamente, desde la normativa tributaria aborígen de 1959 hasta la vigencia del Código Tributario en 1975, se dieron pasos de madurez técnica evidente; sin embargo, el recurso de revisión aparece únicamente luego de moderar la rigidez del principio de legitimidad y ejecutoriedad del acto administrativo que inicialmente no aceptaba revisión alguna.

Efectivamente, únicamente el Código Tributario, vigente desde el 23 de diciembre 1975⁹, establece y mantiene hasta la actualidad la institución del Recurso de

cumplimiento de este requisito, teniéndose por no presentada y por consiguiente ejecutoriado el acto impugnado, si es que dentro del término de quince días de haberlo dispuesto el Tribunal no se la constituyere.”

⁸ El proyecto definitivo fue resultado en el que intervinieron los siguientes jurisconsultos: Juan Genaro Jaramillo, Alfredo Pérez Guerrero, José Federico Ponce, Juan Isaac Lovato, Pedro Leopoldo Núñez, Eduardo Ríofrío Villagómez.

⁹ El Código Fiscal fue publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963 mediante Decreto Ley de Emergencia No. 29.

Revisión. El avance del Código Tributario es notable, se recogen nuevos principios y se establecen ciertos presupuestos de una forma más técnica y propia del derecho tributario. La Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario¹⁰ respecto del recurso de revisión mencionó:

“En tercer lugar, en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra lo que no es dable ningún otro tipo de recurso administrativo...”

La comisión concluye que *“el Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante y, con criterio de inobjetable emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones”*¹¹; sin embargo, y a pesar de que la doctrina ampliamente dominante, denominó al recurso de revisión como un recurso extraordinario¹², el Código no lo menciona; el artículo original que establecía el Recurso de Revisión, textualmente, mencionaba:

“Art. 139.- (Reformado por el Art. 21 de la Ley 41, R.O. 206, 2-XII-97 y por el Art. 46, lit. a de la Ley 2001-41, R.O. 325-S, 14-V-2001).- Causa para la Revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la Administración Tributaria Central y los Prefectos Provinciales y Alcaldes, en su caso, en la Administración Tributaria Seccional y las máximas Autoridades de la Administración Tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por

¹⁰ La Comisión Interinstitucional redactora del Código se encontraba integrada por Magistrado del Tribunal Fiscal, Contraloría de la Nación, Ministerio de Economía y la Dirección General de Rentas.

¹¹ La legislación española establece, en su artículo 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo, que el Recurso de Revisión es un recurso netamente extraordinario que se da contra actos firmes en vía administrativa.

¹² La Comisión Interinstitucional redactora del Código Tributario mencionaba que *“en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario”*; sin embargo, en el articulado del Código Tributario nunca se estableció al Recurso de Revisión como un recurso extraordinario.

insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho (...)

En la actualidad el Código Tributario (actual artículo 143, originalmente artículo 139) tampoco establece si el Recurso de Revisión es o no un recurso extraordinario.¹³

De acuerdo con el Código Tributario de 1975, el recurso de revisión podía iniciarse de oficio por la propia Administración Tributaria, a petición de otras instituciones públicas y a petición de cualquier persona directamente afectada.¹⁴

El recurso podía ser planteado cuando ocurría una de las siguientes circunstancias:

- 1.- Errores de hecho y de derecho de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas;
- 2.- Posterior aparición de documentos de valor trascendental, ignorados al expedirse el acto resolución;
- 3.- Cuando los documentos que sirvieron de base fueron manifiestamente nulos o así hubiesen sido declarados o se permita presumir grave y concordantemente su falsedad;
- 4.- Cuando, declaración testimonial de por medio, los testigos hubieren sido condenados por falso testimonio precisamente por las declaraciones vertidas, o cuando por sentencia judicial se estableciere que ha mediado delito para dictar el acto o resolución.

¹³ El doctor Vidal Maspons considera que, respecto del Recurso de Revisión establecido originalmente, “es importante resaltar el hecho de que el Código – Tributario original – lo califica simplemente como “recurso”, sin importar que sea calificado doctrinariamente como de “extraordinario” y solamente por tal calificación de “recurso”, si estaba interpuesto en tiempo oportuno, y por encontrarse aún pendiente de resolución, se podía poner como excepción al proceso de ejecución del crédito tributario, según el artículo 213 de tal Código.”

¹⁴ El Código Tributario textualmente decía: “es la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos”. El fallo 261 – 06 de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia establece que la persona directamente afectada no puede considerarse a la misma autoridad que emitió el acto.

Posteriormente, el recurso de revisión pierde fuerza por las modificaciones realizadas por la Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001, la cual modifica al recurso de revisión en un proceso facultativo y extraordinario a cargo de la Administración Tributaria, planteando la duda de si el Recurso de Revisión era efectivamente un recurso o simplemente un proceso administrativo, en nuestra opinión, el Recurso de Revisión efectivamente es un recurso, como lo analizaremos posteriormente

Finalmente, cabe señalar que a través de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial 242 de 29 de diciembre de 2007, se elevó al Código Tributario a la jerarquía de Ley Orgánica. Como podemos observar, el recurso de revisión es relativamente joven en la legislación ecuatoriana y ello es quizás una de las ventajas más grandes que tiene esta institución, pues su relativa novedad y poco estudio, permite que se pueda someter a distintos cambios con el fin de fortalecer sus características esenciales.

2.- SUSTENTO DOCTRINARIO DEL RECURSO DE REVISIÓN.-

El concepto inicial de Estado de Derecho es su sometimiento total y sin condición alguna al derecho como ciencia y como estructurador social.¹⁵ Efectivamente, el estado de derecho se caracteriza por reconocer, controlar y garantizar los derechos de los administrados y de prestar todos los medios necesarios para defender y realizar estos derechos cuando son amenazados a través de los órganos debidamente constituidos y que se encuentran debidamente limitados por la norma que los regula.¹⁶ En nuestro

¹⁵ En este sentido, el Dr. Luís Toscano Soria, en su libro *Procedimientos Administrativos y Contenciosos en Materia Tributaria*, menciona que “(...) *la gestión y la voluntad administrativa se concretan en actos administrativos que por su condición de reglados en materia tributaria, sometidos a las disposiciones constitucionales, legales y reglamentarias, a más de que deben reunir las formalidades comentadas, son impugnables en la vía administrativa o en la vía judicial (...)*”

¹⁶ El doctor Julio Cesar Trujillo menciona que “... *la única forma de que el estado respete los ámbitos de la vida privada y en los de la vida pública se conforme con las exigencias de la dignidad y libertad de la persona es mediante el sometimiento del mismo estado al derecho...- y añade - El estado de derecho se caracteriza, a diferencia de la dictadura, por el reconocimiento de derechos*

caso, el artículo 1 de la Constitución del Estado define al Ecuador como un “*estado social de derecho*”¹⁷.

Efectivamente, en el principio de los tiempos el Estado se caracterizó por la concentración de poderes. El monarca era fuente, intérprete y ejecutor de la norma, es decir su decisión.¹⁸ El monarca mantenía un poder absoluto y evidentemente era quien decidía respecto de las controversias respecto de los tributos¹⁹. Posteriormente, cuando se planteó la división de poderes, y se la aceptó como un principio básico, la función ejecutiva se encontró facultada para decidir respecto de ciertas controversias, aplicar sanciones y cobrar tributos a los administrados, es decir, para ejercer lo que actualmente conocemos como facultades resolutoria, sancionadora y recaudadora de la administración. Estas facultades, y especialmente, la resolutoria, trajeron en su ejecución, los más variados abusos y errores.

Entre los medios que el Estado establece para garantizar y defender los derechos de los contribuyentes en el ámbito jurídico tributario respecto de posibles abusos o errores del estado, encontramos varios reclamos y recursos que permiten limitar y reformular la actuación del estado. Entre estas garantías y controles se encuentra el recurso de revisión, lo cual históricamente no fue siempre así.

de lo gobernados anteriores al estado; por el establecimiento de garantías de que los gobernados pueden hacer uso para defender esos derechos cuando pueden ejercerlas sino dentro de los límites y de acuerdo con los procedimientos prescritos en el derecho.”

¹⁷ El tratadista Roberto Dromi menciona que “*el occidente del derecho en nuestra comunidad debe enmarcarse en una ideología de humanismo y democracia, con sustento en la libertad, la justicia y la solidaridad. Para ello es necesario que el Estado-poder se haga Estado-derecho; que la libertad domine a las nuevas formas de esclavitud, pues ahora esclavo no se “nace”, se “hace” y que el derecho sea la justicia, no sólo de fondo, sino también de forma*”

¹⁸ Guillermo Cabanellas, al definir el Recurso Extraordinario, menciona: “*Cuando la justicia se administraba no sólo en nombre del rey, sino por delegación del monarca que en ocasiones juzgaba por sí mismo o recababa el conocimiento de alguna causa, era más frecuente el empleo del recurso extraordinario, con todo motivo o pretexto: para acortar o prorrogar los plazos, para revocar el juicio o suspender indefinidamente su curso, e incluso para revisar las ejecutorias, y sin razones legales establecidas.*”

¹⁹ Sobre este punto, el doctor Leonardo Andrade menciona que “*antes de que surja la noción del acto administrativo en el Estado de Derecho, ese acto se lo denomina como acto del Rey, acto de la Corona, acto del Fisco, etc...*”

Como podemos ver, el poder fue atenuándose a lo largo de las épocas. Este poder, en principio absoluto, fue atenuado gracias a los movimientos constitucionalistas²⁰ originarios que llevaron a transfigurar el poder absoluto del estado monárquico en una función, por lo menos teórica, de servicio del estado hacia sus administrados gracias al concepto de soberano y de poderes soberanos: servicio de unos hombres a otros, lo cual plantea la enmienda o corrección de posibles abusos y errores en honra de la justicia. Es aquí donde se encuentra la razón de ser del recurso de revisión. Así pues, nace el fin de tutelar o garantizar los derechos de los contribuyentes, realizar un control de legalidad, de constitucional y, al mismo tiempo, de permitir a la Administración Tributaria corregir sus errores. A continuación realizaremos un análisis de estos aspectos.²¹

a) Recurso de revisión como control de legalidad y garantía de derechos.-

Evidentemente, el concepto de función de servicios administrativos, que fue comentado anteriormente, fue evolucionando a través de la historia de forma paulatina de acuerdo con el tipo de estado que lo ejercía, partiendo del estado absolutista, pasando por el estado liberal de siglo XIX, posteriormente por el estado de derecho de siglo XX, hasta madurar en el estado de derecho constitucional que conocemos actualmente²².

²⁰ Los movimientos que postulaban la división de poderes, cuando aparecieron, no fueron denominados constitucionales, fueron denominados como tales en la actualidad como movimientos constitucionales embrionarios ya que plantearon principios generales que evitaban el absolutismo.

²¹ El tratadista Eusebio González García, en su artículo Los Recursos Administrativos y Judiciales publicado en el Tratado de Derecho Tributario publicado en el 2001, menciona que “*los ordenamientos jurídicos han recorrido un camino más o menos largo hasta apreciar, dentro del procedimiento de liquidación, cuál acto o actos podían ser objeto de reclamación independiente. Los países de régimen de derecho administrativo culminaron esta primera fase de evolución a fines del siglo pasado, reconociendo, en todo caso, esa cualidad al acto conclusivo del procedimiento*” (página 643).

²² Respecto de evolución del derecho administrativo, Eusebio González menciona que “*la idea de un verdadero control a la administración (externo, jurisdiccional) se abre paso lentamente a lo largo del siglo XIX, en torno a la elaboración jurisprudencial del concepto de acto administrativo, de un lado, y a la distinción entre derechos subjetivos e intereses legítimos, de otro, tratando de casar dos principios de fácilmente armonizables: la unidad de jurisdicción y separación de poderes; más tarde, bien entrado el siglo XX, el centro de gravedad del contencioso se irá trasladado paulatinamente desde la ilegalidad del acto a la lesión económica, y por último, sobre todo en lo tocante al amparo constitucional, ha entrado en juego la defensa de los derechos y libertades fundamentales del ciudadano. Mas para nuestros efectos, mucho más limitadas y concretos en este momento, es suficiente comprobar, desde finales del siglo XIX, la coexistencia relativamente unánime en muchos Estados europeos (con las notables excepciones francesa e inglesa, que responden a motivos históricos diversos) de tres instancias revisoras –por lo general sucesivas y previas- del acto administrativo tributario: 1ª, la revisión administrativa interna (...); 2ª, la revisión jurisdiccional administrativa, que puede ser togado o no togado (...); y 3ª la revisión judicial ordinaria, que puede contar o no con secciones especializadas de derechos administrativo.*”

El concepto de función de servicios administrativos como lo entendemos actualmente es aplicable directamente a la administración tributaria y puede resumirse en ejercicio de las distintas facultades que son propias de la administración; es decir, facultad determinadora, facultad resolutoria, facultad sancionadora, facultad recaudadora y reglamentaria²³.

Frente a estas facultades los distintos ordenamientos jurídicos han establecido mecanismos de tutela que, en términos generales, suponen el control de la aplicación adecuada de las leyes y, al mismo tiempo, buscan proteger a los contribuyentes de los excesos de la administración tributaria en sus abusos y errores, en este sentido, Roberto Dromi menciona:

“El control administrativo tiene por finalidad la protección y de defensa de la legalidad administrativa y de los derechos subjetivos de los administrados. Por tal motivo es a través de la impugnación que se intenta restablecer la legalidad administrativa cuando ha sido violada u obtener su restablecimiento, conjugándola con la observancia de las situaciones jurídicas subjetivas particulares. Es decir, se intenta armonizar la defensa de los derechos subjetivos con el interés público que gestiona la Administración.

Los medios de control, verdaderas garantías para los derechos de los particulares, tienen por finalidad la revisión del obrar de la Administración, con el objeto de encauzarlo dentro del marco jurídico.”²⁴

Este concepto es aplicable tanto al ámbito administrativo como al ámbito tributario. En conclusión, el Estado debe controlar la legalidad de la actuación de la Administración a

²³ El Código Tributario respecto de la facultad reglamentaria menciona: Art. 7.- Facultad reglamentaria.- Sólo al Presidente de la República, corresponde dictar los reglamentos para la aplicación de las leyes tributarias. El Director General del Servicio de Rentas Internas y el Gerente General de la Corporación Aduanera Ecuatoriana, en sus respectivos ámbitos, dictarán circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias y para la armonía y eficiencia de su administración. Ningún reglamento podrá modificar o alterar el sentido de la ley ni crear obligaciones impositivas o establecer exenciones no previstas en ella.

En ejercicio de esta facultad no podrá suspenderse la aplicación de leyes, adicionarlas, reformarlas, o no cumplirlas, a pretexto de interpretarlas, siendo responsable por todo abuso de autoridad que se ejerza contra los administrados, el funcionario o autoridad que dicte la orden ilegal.

²⁴ Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”; Ciudad Argentina, Buenos Aires 1999, Pág.253.

través de distintos procesos, entre los cuales se encuentra el recurso administrativo de revisión. Al respecto, el doctor Leonardo Andrade menciona:

*“El Estado de Derecho supone límites jurídicos a la actividad administrativa y un sistema de control para que sus actuaciones se revistan de legalidad y justicia, para lo cual se considera eficaz el control jurisdiccional, y por lo tanto se lo considera como elemento integrante del Estado de Derecho”*²⁵

En el Régimen Tributario interno se establece que *“el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional...”*²⁶

En este sentido, el recurso de revisión permite la tutela y garantía de derechos por ser un proceso reglado constituido por distintos pasos y procedimientos que deben respetar varios principios y derechos constitucionales como legales. Ciertamente, el objetivo del recurso de revisión es actuar como un control de la legalidad de los actos de la administración, en este sentido, el tratadista J. Andrés Sánchez Pedroche menciona que la normativa española:

*“... regula diversos mecanismos jurídicos encaminados a la depuración y, en su caso, eliminación de las actuaciones jurídicas de la Administración que obedecen, en la mayoría de los casos, a razones de legalidad (ahí donde se hubiera incurrido en infracciones del ordenamiento jurídico) o bien de oportunidad (cuando se produce una modificación sobrevenida en la apreciación del interés público o un cambio en las circunstancias objetivas que se tuvieron en cuenta al dictar el acto).”*²⁷

²⁵ Leonardo Andrade, “PRACTICA TRIBUTARIA - PROCEDIMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO ECUATORIANO”, Compugrafic, Quito, Pág. 28.

²⁶ La Constitución Política de la Republica recoge los principios de igualdad, proporcionalidad y generalidad como principios reguladores y de tutela dentro del Régimen Tributario y, adicionalmente, establece que los tributos, además de servir para obtener recursos presupuestarios deben servir como instrumento de política económica general.

²⁷ J. Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA RECURSOS Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág. 9.

Las legislaciones a nivel mundial prevén el recurso de revisión no sólo en materia tributario-administrativa, sino como un mecanismo de control de legalidad de la actuación del Estado en general. El tratadista Roberto Dromi al definir al recurso administrativo menciona: *“Es un remedio administrativo específico por el que se atacan solamente actos administrativos y se defienden derechos subjetivos o intereses legítimos”*.²⁸ Es más, el mencionado tratadista en su obra Derecho Administrativo menciona:

“Por medio del recurso administrativo se promueve el control de legalidad (legalidad y oportunidad) de un acto emanado de la autoridad administrativa, a fin de que se lo revoque modifique con el objeto de restablecer el derecho subjetivo o interés legítimo lesionado por dicho acto. Toda declaración administrativa definitiva que produce efectos jurídicos individuales e inmediatos, es impugnable mediante los recursos para la defensa del derecho subjetivo o del interés legítimo.”

Finalmente, Dromi concluye mencionando que el *“(...) procedimiento administrativo en un Estado de Derecho democrático - participativo -, tiene que asegurar en el orden existencial y concreto, la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa. Debe ser, también, un instrumento idóneo para el logro del fin común”*.²⁹

En conclusión el recurso de revisión busca la realización de la justicia a través de un procedimiento formal extraordinario, así lo confirma Ernesto García – Trevijano Garnica cuando menciona:

“Sin entrar en una cuestión tan profunda como la relativa a las relaciones entre la legalidad y la justicia, lo cierto es que todo recurso, también el de revisión, tiende obviamente a la realización de la justicia.”

²⁸ Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, editorial Ciudad Argentina, 1999, Buenos Aires, Pág. 42.

²⁹ Roberto Dromi, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, editorial Ciudad Argentina, 1999, Buenos Aires, Pág. 45.

En definitiva, el recurso de revisión permite que los administrados cuenten con un medio final para hacer prevalecer sus derechos y lograr que prevalezcan los principios de justicia tributaria, así lo confirma Eusebio González al mencionar:

“Dejando a un lado la revisión administrativa de oficio, la revisión vía recurso (administrativo o jurisdiccional) es el remedio por excelencia para proteger tanto el interés legítimo a una correcta aplicación de las normas tributarias, como el derecho subjetivo del contribuyente a no pagar más de o estrictamente fijado por la ley, cuando este se halla ante un acto tributario presuntamente ilegítimo que lesiona sus derechos.”

Los recursos administrativos, en general, surgen con el fin de limitar el poder del Estado en general y, en la parte administrativa, tienen el propósito de limitar el poder ejecutivo y de proscribir su actuación abusiva, ilegal o atentatoria contra los derechos y principios generales del derecho.³⁰ El doctor Leonardo Andrade, en relación con lo antes indicado, menciona:

“Una posición doctrinaria dice que: “El Estado de derecho es aquel en cuyo Sistema Jurídico Positivo se halla instaurada la institución del recurso contencioso administrativo Tributario”; posición que nos revela la importancia de este tema.””

El administrativista Dromi considera que *“la protección jurídica de los administrados, para hacer efectiva la responsabilidad del Estado y demás personas públicas, puede tener lugar en sede administrativa a través del “procedimiento administrativo”, participando de la impugnación administrativa de la voluntad pública, o en sede judicial a través del proceso administrativo – en sentido amplio –, participando de la*

³⁰ El doctor Juan Carlos Benalcázar opina que las garantías constitucionales permiten cuestionar jurídicamente la actividad administrativa.

*impugnación judicial de la voluntad pública. En ambos casos se tutelan las situaciones jurídicas subjetivas”*³¹.

b) Revisión de los errores de la administración.-

El recurso de revisión adicionalmente a garantizar los derechos de los administrativos y actuar como un control de legalidad, es un mecanismo que permite a la Administración realizar la justicia a través de la autocorrección de sus errores, lo cual, como es evidente, no siempre fue así. En efecto, el concepto de que el estado no cometía errores era una presunción que tenía tal fortaleza que, con seguridad para más de un funcionario público supuso prácticamente contar con una patente de corso, especialmente durante la monarquía, como lo confirma Andrés Sánchez Pedroche al mencionar que:

*“Durante mucho tiempo se pensó - y algunos funcionarios en la actualidad parecen cómodamente instalados en dicha ilusión - que la Administración no podía equivocarse, pero recordemos que ése era justamente la regla tradicional basada en el principio monárquico en que no se admitía el error dado que el Gobierno no podía errar como cualquier persona y que se resumía en el viejo apotegma, *The King cannot be stopped, for it cannot be presumed the king would do wrong to any person*. Por supuesto, nada de cierto anida en dicho pensamiento, coherente con una etapa de gobierno ya superada.”*³²

Al concluir, Pedroche -citando la Sentencia del Tribunal Supremo de España de 26 de marzo de 1998- considera que *“la revisión de los actos administrativos consiste en someterlos a un nuevo examen para ratificarlos, corregirlos, enmendarlos o anularlos, si son contrarios a Derecho, es decir, volverlos a ver”*³³. Este concepto es el que

³¹ José Roberto Dromi, “MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1987.

³² Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA: RECURSO Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág. 10.

permite sustentar el hecho de revisar o rever un acto que goza de las presunciones de validez y legalidad.

En este sentido, el recurso de revisión permite revisar efectivamente la actuación de la Administración al considerar que pueden existir errores en su actuación y que al mismo tiempo se puede enmendarlos actuando de forma transparente y sobre todo de conformidad con la normativa establecida dentro del Estado de Derecho.³⁴ Este concepto fue adoptado en nuestra legislación con el Código Tributario expedido en 1975, cuando se consideró que el recurso de revisión *halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración (...) incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme (...)*”

En la actualidad, la doctrina y la legislación aceptan total y ampliamente al recurso de revisión como un medio a través del cual la Administración Tributaria puede enmendar sus propios errores. En este sentido, José Juan Ferreiro Lapatza, catedrático de la Universidad de Barcelona, menciona:

*“Para procurar que los actos administrativos de aplicación de los tributos se ajusten a Derecho, el ordenamiento jurídico dispone que la presunción de legalidad o validez a que hemos aludido no es indestructible. Los actos administrativos tributarios pueden ser objeto de revisión, es decir, pueden ser sometidos de nuevo a examen para en su caso corregirlo o enmendarlos.”*³⁵

³⁴ Pedroche, citando a Gómez-Ferrer Morant, menciona que “ *en un Estado de Derecho el sometimiento de los poderes – y en particular del ejecutivo - a la ley y al Derecho constituye una de sus características definitorias, de tal forma que la consecución de fines de interés general al margen del Derecho no es un objetivo propio del Estado; de ahí la posibilidad de apreciar el interés general concurrente en que los actos administrativos nulos de pleno derecho o los anulables en que concurra una infracción relevante -grave- del ordenamiento, puedan quedar sin efecto por la propia Administración autora del acto dentro de ciertos límites*”

³⁵ José Juan Ferreiro Lapatza, “CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid, 2006, Pág. 524.

En efecto, *“el derecho no tutela el acto contrario a sus mandatos, por eso exige una modificación del mismo que elimine dicha contrariedad y comporte su plena adecuación al ordenamiento jurídico”*³⁶ dejando de lado el concepto de validez y legitimidad frente al concepto de bien común y justicia tributaria.

La institución del recurso de revisión no sólo funciona como amparo frente a los arbitrariedades o abusos de los funcionarios públicos sino, finalmente, busca que no se desvirtúen las normas y los principios jurídicos. En este sentido, el recurso de revisión es el medio legal de tutela de derechos que el ordenamiento jurídico franquea para poder impugnar los actos de la Administración y lograr rectificaciones en su proceder, es decir, es una garantía frente a las decisiones de la Administración.

Este presupuesto de tutela no necesariamente tiene que tener un contenido de defensa al abuso de la Administración Tributaria en los actos administrativos tributarios, que son tan técnicos y complejos, sino que puede plantearse frente a errores de la Administración, los cuales pueden ser corregidos a petición de parte o de oficio.

El profesor español Eusebio González menciona que *“aun dado por supuesta la correcta aplicación de las normas, los resultados obtenidos no tienen que ser universalmente aceptados... - y - que tratándose de la aplicación de normas tributarias, es frecuente encontrar personas que se consideran lesionadas en sus derechos por estimar que “su caso” no ha sido valorado en todas las circunstancias. Por todas estas razones, los ordenamientos jurídicos suelen establecer mecanismos de tutela que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”*³⁷

³⁶ .Andrés Sánchez Pedroche, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA: RECURSO Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006, Pág.11.

³⁷ Eusebio González García, “LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES”, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2001, Pág. 643.

Por tanto, el Fisco forma parte importante de la función administrativa del estado y de un sistema jurídico que busca como fin el bien común que es el “*conjunto de condiciones de la vida social que hace posible a asociaciones e individuos el logro más fácil y más pleno de su propia perfección, no es dudoso el que una de esas condiciones sea la vigencia irrestricta del orden jurídico.*”³⁸

3.- CONTROL CONSTITUCIONAL PREVENTIVO DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN A TRAVÉS RECURSO TRIBUTARIO DE REVISIÓN.-

Me permito tratar este tema de forma apartada de los antecedentes históricos y doctrinarios del Recurso de Revisión debido al poco desarrollo que este tema tiene en la doctrina y en la normativa nacional y, sobre todo, por que la constitucionalización del derecho tributario obliga a realizar un análisis de esta nueva faceta del Recurso de Revisión, como se evidencia a continuación.

Como mencionamos anteriormente, la doctrina establece que el recurso de revisión actúa como control de legalidad de los actos administrativos y como garantía de derechos de los administrados; por otro lado, la doctrina y la mayoría de las legislaciones no mencionan o mencionan levemente que el Recurso de Revisión puede actuar como un control constitucional preventivo de los actos emitidos por la administración. En mi opinión, nuestra Constitución Política establece sin mayor claridad la posibilidad de que las máximas autoridades de la Administración Tributaria realicen un control de la constitucionalidad de los actos emitidos por sus inferiores a través de lo establecido en el artículo 272 de la Constitución Política de la República, el mismo que menciona:

³⁸ María José Rodríguez, “EL ACO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”, Editorial Abaca, Buenos Aires, 2004, Pág. 98.

“La Constitución prevalece sobre cualquier otra norma legal. Las disposiciones de leyes orgánicas y ordinarias, decretos - leyes, decretos, estatutos, ordenanzas, reglamentos, resoluciones y otros actos de los poderes públicos, deberán mantener conformidad con sus disposiciones y no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.

Si hubiere conflicto entre normas de distinta jerarquía, las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas lo resolverán, mediante la aplicación de la norma jerárquicamente superior.”³⁹ (El subrayado es mío)

De la norma citada anteriormente podríamos concluir que las máximas autoridades de la Administración Tributaria, al resolver un recurso de revisión, deben observar si el acto administrativo recurrido fue o no emitido de conformidad con los preceptos y principios recogidos por la Constitución Política del Estado y, por otro lado, deberán enmendarlo, corregirlo o, definitivamente, declararlo sin valor si el acto recurrido guarda algún tipo de contradicción con la carta magna.

Adicionalmente, en total concordancia con lo antes mencionado, me permito citar el artículo 273 Constitución Política de la República que ordena:

“Art. 273.- Las cortes, tribunales, jueces y autoridades administrativas tendrán la obligación de aplicar las normas de la Constitución que sean pertinentes, aunque la parte interesada no las invoque expresamente.”
(El subrayado es mío)

El citado artículo confirma lo antes mencionado al establecer que las autoridades administrativas deben actuar de forma espontánea o por *motu proprio* y aplicar las normas o preceptos establecidos en la constitución de forma natural, sin la necesidad de que los administrados así lo soliciten; es decir, la aplicación de la norma constitucional debe realizarse de forma directa al momento de ejercer su facultad resolutoria.

³⁹ Como podemos observar, el artículo exige la existencia previa de una resolución y una autoridad que pueda observar la constitucionalidad del acto emitido.

De esta forma, en mi opinión, el control constitucional de los actos administrativos puede ser aplicado de forma directa por la Administración al resolver el recurso de revisión, esto encuentra fundamento en el concepto mismo del Estado de derecho el cual parte de la noción de que *“los caracteres fundamentales del Estado de derecho, los cuales se entrelazan en un todo armónico y sistemático,⁴⁰ permiten comprender aquel postulado de proscripción de la arbitrariedad.”⁴¹*

En resumen, la máxima autoridad de las distintas administraciones tributarias, no solo que pueden sino que debe aplicar de forma directa la constitución como un todo armónico, ejerciendo de esta manera un control constitucional previo respecto de los actos emitidos por sus inferiores, sobre el tema, el doctor Maspons menciona:

“La Constitución debe interpretarse como un todo armónico, de manera tal que unas normas constitucionales se complementan con otras”, de manera, pues, que el sistema de interpretación lógica es un sistema que ha tenido amplia cabida en nuestro país. Y lo que se ha dicho en general, y obviamente al Código Tributario entre ellos, pues las normas de los Códigos, al igual que las Constitucionales, aunque éstas tengan un carácter mucho más general, deben interpretarse unas con otras y en los Códigos m por ser normas de carácter más específico, se aplica con mayor rigor el sentido de “la economía general de la ley”, es decir “su plan, el lugar que ocupa la norma discutida, el título dentro del cual está ubicada, etc.” al decir de los profesores Mouchet y Zorraquín. ”

En este sentido, si la Administración Tributaria encuentra una incoherencia frente a una norma constitucional, su obligación, es enmendar dicho error cometido por su subordinado.

En definitiva, la aplicación del Derecho Tributario debe ser un medio de la obtención de justicia social a través de la enmienda o, definitivamente, la eliminación

⁴⁰ En el mismo sentido, el doctor Juan Carlos Benalcázar considera que “lo propio de un “asunto de legalidad” esta dado, como dijimos, por la norma jurídica que directa e inmediatamente está llamada a regular el asunto que se trate, lo que no obsta que dicho asunto pueda ser apreciado también según disposiciones de la Constitución, pues el ordenamiento jurídico es un todo.”

⁴¹ Juan Carlos Benalcázar Guerrón, “DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA”, Andrade & Asociado Fondo Editoral, Quito, 2007, Pág. 20.

del acto que lesione el ordenamiento constitucional, así lo menciona el doctor Juan Carlos Benalcázar, como se menciona a continuación:

“Cuando existe violación de los preceptos constitucionales existe una situación de negación directa e inmediata a los principios fundamentales sobre los que se asienta el orden político de tal forma que la ley, reglamento o acto de autoridad que contenga el vicio de inconstitucionalidad, tiene que ser necesariamente eliminado del ordenamiento jurídico, sin posibilidad de convalidación”⁴²

Por otro lado, como lo mencionamos anteriormente, es evidente que dicho control lo realizará la autoridad máxima de cada Administración Tributaria quien es la obligada a resolver el Recurso de Revisión. En todo caso, y a pesar de nuestro planteamiento y la normativa constitucional citada, es evidente que, en la actualidad, la Administración Tributaria (incluyendo SRI, CAE y administración de excepción) acude a normativa reglamentaria y a veces hasta inferior para resolver los distintos Recursos Planteados.

⁴² Juan Carlos Benalcázar Guerrón, “DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA”, Andrade & Asociado Fondo Editoral, Quito, 2007.

CAPITULO II

Definición y naturaleza del Recurso Extraordinario de Revisión Tributario y su tratamiento en el Régimen Tributario Ecuatoriano

1.- CONCEPTO Y NATURALEZA JURÍDICA DEL RECURSO DE REVISIÓN.-

1.1. Recurso de revisión en otros ámbitos.-

Antes de establecer un concepto concluyente de recurso de revisión, considero pertinente revisar los conceptos respecto de la institución de la revisión en distintos ámbitos del derecho.

En términos generales – materia civil – el objeto del recurso extraordinario de revisión es “reafirmar” la justicia a través de la corrección respecto de la falibilidad de los juzgadores, lo cual conlleva dejar de lado el santo concepto de la cosa juzgada. Este concepto constituye también el sustento de la aplicabilidad y viabilidad jurídica del recurso de revisión administrativo.

En lo penal, de acuerdo con la Sala Especializada de lo Fiscal, el recurso de revisión penal “(...) *es un recurso extraordinario contra una sentencia firme y ejecutoriada, cuyo principal objeto es remediar el error judicial y aunque destruye la santidad de la cosa juzgada reivindica la dignidad humana del procesado inocente.*”⁴³

⁴³ Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 24 – 01, Juez Fiscal de Cuenca en contra de Gilberto Colón Preciado Pineda.

El recurso de revisión en el ámbito administrativo, concepto más próximo al tributario, tiene prácticamente la misma naturaleza del recurso tributario de revisión. Rafael Fernández Bautista, concretamente dentro de la materia administrativa, menciona que *“el recurso (administrativo) extraordinario de revisión es aquel recurso administrativo general que un interesado plantea contra los actos firmes en vía administrativa (es una conditio sine qua nom del recurso)..., con el objeto de que sea anulado o modificado, y sólo cuando concurra alguna de las circunstancias previstas legalmente.”*⁴⁴

En nuestra normativa administrativa, el Estatuto del Régimen Jurídico de la Función Ejecutiva, en su glosario de términos define al recurso de revisión de la siguiente forma:

“Medio extraordinario de impugnación por el cual se pretende que la máxima autoridad del órgano administrativo, de oficio o a petición de parte deje sin efectos total o parcialmente actos administrativos que declaren, reformen o extingan derechos subjetivos.”

Por su parte, respecto del recurso administrativo, el doctor Leonardo Andrade menciona lo siguiente:

“El Recurso es una acción o facultad del contribuyente o responsable de la obligación tributaria para oponerse o para hacer cambiar la ejecución del acto de la Resolución administrativa, fundado en hechos o en razones que den ese efecto; también como propia determinación de oficio de la Administración para corregir errores o modificar actuaciones inconvenientes de la misma”

Por la similitud de los conceptos, para los tratadistas, el recurso de revisión simplemente viene a ser heredero de los viejos recursos de nulidad y revisión establecidos en la

⁴⁴ A. Rafael Fernández Bautista, “NOTAS RESPECTO DEL RECURSO (ADMINISTRATIVO) EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, <http://www.uv.es/~ripj/11ab.htm>, 2003, Pág. 01.

doctrina y normativa administrativa; y, la única diferencia entre ambas ramas del derecho es el tecnicismo con el que el derecho tributario se maneja.⁴⁵ Conuerdo con este concepto, pues, es evidente que el derecho tributario tiene su herencia administrativa y al mismo tiempo sus características propias; en todo caso, a pesar de la cercanía de ambas ramas del derecho, el derecho tributario se distingue del derecho administrativo por mantener sus propios principios y, especialmente, por mantener un sustento técnico científico apegado a las ciencias económicas, contables y financieras que han requerido de la creación de ciertas instituciones propias del derecho tributario que mantienen una esencia totalmente autónoma e independiente.

Por otro lado, Giuliani Fonrouge considera que el derecho tributario por su tecnicismo es mas cercano al derecho financiero que al derecho administrativo, textualmente, Fonrouge menciona que el Derecho Tributario *“junto con el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre los últimos”*⁴⁶.

En mi concepto, el Derecho Tributario mantiene una relación más directa con el derecho administrativo respecto del orden adjetivo de las normas, mientras la relación que mantiene con el régimen financiero contable se vincula a través de la norma subjetiva y, por su parte, la Relación Jurídica Tributaria; es decir, la relación o vínculo personal que nace de la obligación pecuniaria del sujeto activo del tributo con el sujeto pasivo del tributo, es la que distingue definitivamente al Derecho Tributario de cualquier otra rama del derecho.

Finalmente, podemos concluir este análisis mencionando que el concepto del recurso de revisión en materia tributaria no se aleja de los conceptos de las distintas

⁴⁵ El tecnicismo para Eusebio González lleva a un grado de complejidad, en principio, solo apto para expertos.

⁴⁶ Giuliani Fonrouge, “DERECHO FINANCIERO”, Tomo No. 1, Ediciones de Palma, Buenos Aires, 1970, Pág. 37

ramas de derecho que antes mencionamos, los cuales establecen ciertas características que son comunes a todos los recursos de revisión.

Efectivamente, en los distintos ámbitos y materias del derecho se establecen las siguientes características comunes al recurso extraordinario de revisión:

- Permite corregir los errores de la autoridad o administración y reafirma la justicia.
- Deja de lado el concepto de cosa juzgada.
- Es extraordinario y ataca actos firmes y ejecutoriados.
- Busca la anulación o modificación de un acto.
- Sólo puede presentarse y resolverse ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.
- Puede ser interpuesto cuando concurre alguna de las circunstancias previstas en la ley.
- Puede ser planteado de oficio o a petición de parte.
- Supone la existencia de un pronunciamiento o resolución previa.

Estas características encuentran su sustento en dos aspectos revisados anteriormente:

- a) El recurso de revisión como control de legalidad y garantía de los derechos.
- b) La revisión de los errores de la administración.

Más adelante, realizaremos nuestras propias conclusiones respecto de las características mencionadas sin antes revisar los conceptos tributarios del recurso de revisión.

1.2. Definición de Recurso Extraordinario de Revisión.-

Una vez determinadas ciertas características comunes y antes de definir al recurso extraordinario de revisión, analicemos los siguientes conceptos.

Recurso:

La Real Academia de la Lengua Española menciona que el término recurso proviene del latín *recursus* y lo define como: “*Medio de cualquier clase que, en caso de necesidad, sirve para conseguir lo que se pretende.*”⁴⁷ Y, en derecho, menciona:

*“En un juicio o en otro procedimiento, acción que concede la ley al interesado para reclamar contra las resoluciones ora ante la autoridad que las dictó, ora ante alguna otra.”*⁴⁸

Guillermo Cabanellas, en su Diccionario de Derecho Usual, define el término recurso de la siguiente forma:

*“Medio, procedimiento extraordinario... Por antonomasia, en lo procesal, la reclamación que, concedida por ley o reglamento, formula quien se cree perjudicado o agraviado por la resolución de un juez o tribunal, para ante el mismo o el superior inmediato, con el fin de que lo reforme o revoque.”*⁴⁹

Por otro lado, el Dr. Galo Espinosa define al recurso como la “*acción concedida por la ley al interesado en un juicio o cualquier procedimiento para reclamar contra las resoluciones, bien ante la misma autoridad que las dictó, bien ante otra.*”⁵⁰

En conclusión, el recurso es aquel medio o procedimiento reglado establecido en la ley que permite al supuesto agraviado reclamar contra las resoluciones perjudiciales

⁴⁷ Diccionario de la Lengua Española – Real Academia Española, tomo II, vigésima segunda edición, Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001, Madrid, Pág. 1920.

⁴⁸ *Ibíd.*

⁴⁹ Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo VII, vigésima edición, Editorial Heliasta S.R.L., 1986, Buenos Aires, Pág. 52.

⁵⁰ La Más Práctica Enciclopedia jurídica, volumen II, Editado por Instituto de Informática legal, 1987, Quito, Pág. 616.

con el fin de conseguir la modificación, revocación, invalidación o anulación de la misma.

Extraordinario:

Hay varias características relacionadas por las cuales el Recurso de Revisión se lo considera extraordinario y que las revisamos a continuación:

a) Solo puede plantearse el recurso respecto de los casos estrictamente establecidos en la ley.-

Los tratadistas establecen que el recurso es extraordinario cuando se puede plantear respecto de casos estrictamente establecidos en la ley o casos especiales, Guillermo Cabanellas define al recurso extraordinario de la siguiente forma:

“RECURSO EXTRAORDINARIO. El remedio procesal que se concede en especiales circunstancias, taxativamente establecidas por la ley, sin generalidad, limitada a ciertos fines, y cuando no procede ningún otro de los denominados recursos ordinarios”

Clemente Checa González, en su libro “El Recurso Extraordinario de Revisión en Materia Económica – Administrativa”, menciona:

“... el recurso extraordinario de revisión en vía económica – administrativa puede interponerse, siempre que concurren algunas de las circunstancias enumeradas en referidos preceptos...”⁵¹

Por su parte, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 29 de octubre de 1999, número 715 / 1999, RCA 989/1997 menciona:

⁵¹ Clemente Checa González, “EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN EN MATERIA ECONÓMICA – ADMINISTRATIVA”, Editorial Aranzadi, S.A., 2000, Pág. 15.

“... El recurso de revisión es un recurso <<extraordinario>> lo que implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente tasados y en base a la premisa de que los argumentos de oposición que pudieron haberse formulado por la vía de los recursos ordinarios, no pueden ser utilizados en esta vía extraordinaria...”

En nuestro país, varias resoluciones de la Corte Suprema de Justicia dejan claro este aspecto al mencionar:

“... el Art. 139 del Código Tributario expresa que las máximas autoridades que nombra, “de oficio o a instancia de otras instituciones públicas, o de cualquier persona directamente afectada, podrán revisar los actos o resoluciones firmes y ejecutoriadas de naturaleza tributaria...”, exclusivamente en los casos que enumera taxativamente. Se insiste, además, que el recurso de revisión como se lo califica, es tan extraordinario como que tiene lugar exclusivamente respecto de actos firmes y ejecutoriados”⁵² (El subrayado es mío)

Evidentemente, el que las circunstancias para poder interponer el recurso se encuentren establecidas taxativamente es uno de los rasgos más importantes de la extraordinariedad del Recurso de Revisión; sin embargo, existen varias características adicionales que hemos mencionado anteriormente que también forman parte de la extraordinariedad y que tienen relación directa con la necesidad de cumplir con las circunstancias legalmente establecidas para plantear el recurso, como veremos a continuación.

b) Sólo puede presentarse y resolverse el recurso ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.-

En el caso del derecho ecuatoriano administrativo como tributario el Recurso de Revisión debe plantearse ante la máxima autoridad de la que emana el acto, así lo

⁵² Fallo de la Sala Especializa de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 7 – 00, DIPRELSA S.A. en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 327 de 16 de mayo de 2001.

establece el artículo 140 del Código Tributario cuando menciona que “*las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:*”

1.- De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto...”

Respecto de la norma citada, la doctora Paula Subía Pinto menciona:

“Indiscutiblemente la norma constriñe esta facultad de tipo indelegables y extraordinarias, impidiendo que los funcionarios de menor jerarquía modifiquen actos firmes o resoluciones ejecutoriadas sin el conocimiento de la máxima autoridad, y sólo se podrán llevar a cabo luego de que se haya verificado alguna de las causales existentes para el efecto.”⁵³

En general las legislaciones han adoptado que el Recurso de Revisión se proponga y lo resuelva la máxima autoridad de la que emanó el acto impugnado, en nuestro caso, existe jurisprudencia obligatoria abundante en la que se establece que “*la revisión es una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa*”, textualmente, los fallos de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia números 19-98, 8-98 103-98, por citar algunas, mencionan este aspecto. El fallo 19-98 textualmente menciona:

“El recurso como tal, es también una actividad oficiosa en virtud de la cual la máxima autoridad administrativa... estaba legalmente facultado para realizar la revisión del acto administrativo propuesto para revisión firme y ejecutoriado, condiciones que no enerva el acto revisorio toda vez, que por mandato legal ellas son condiciones de procedencia del mismo.”

⁵³ Paula Subía Pinto, “EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO Y LA DECLARATORIA DE LESIVIDAD”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 167.

Es más, y como le revisamos anteriormente, en todas las ramas y ámbitos del derecho el recurso de revisión de plantearse ante las máximas autoridades de las que emitieron el acto, esto tiene una razón de ser, que es el hecho de que exista un pronunciamiento previo que se ha constituido en firme y ejecutoriado, así lo ratifica Ramiro Borja y Borja al mencionar que *“los recursos extraordinarios suelen ser admitidos sólo respecto de sentencias judiciales, o decisiones equivalentes de procesos administrativos, no susceptibles de apelación...”*⁵⁴, lo que lo diferencia del reclamo ordinario que no necesita resolución previa.

La última característica conexa proviene justamente del hecho de que es necesario impugnar un acto administrativo previo, lo que genera que se ataque el concepto de cosa juzgada y los conceptos de acto firme y ejecutoriado.

c) Sólo puede presentarse el recurso respecto de actos firmes y ejecutoriados.-

Este tema trae dos conceptos básicos importantes: Acto Firme, Acto Ejecutoriado, conceptos que mantienen estrecha vinculación con la oportunidad para presentar el recurso. A continuación un análisis de cada concepto:

Acto firme: Actos firmes son aquellos respecto de lo cuales no se hubiere presentado reclamo.

“La firmeza – menciona Clemente Checa – pues, como ha puesto de relieve Lozano Serrano, se erige en requisito imprescindible e indispensable del acto o la resolución que se recurren...”

⁵⁴ Ramiro Borja y Borja, “TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO”, Pudeleco, Quito, 1995, Págs. 246 y 247.

Acto ejecutoriado: Actos ejecutoriados son aquellos que consisten en resoluciones de la Administración dictados en reclamos, respecto de los que no se interpusiere o no se hubiere previsto recurso en vía administrativa.

Sobre el tema, María José Rodríguez considera que la ejecutoriedad es: *“lógico corolario de la presunción de legitimidad del acto administrativo es su carácter ejecutorio... Sobre este tópico se ha sostenido que debido al principio o presunción de legitimidad y validez del acto administrativo que lo inviste de ejecutividad, eficacia y fuerza ejecutoria, los recursos previstos en su contra no tienen carácter suspensivo respecto del mismo, pudiendo producir todos sus efectos sin diferirse su cumplimiento mientras no sea formalmente declarada su nulidad o reconocida su ilegitimidad.”*⁵⁵

Finalmente, es necesario considerar que, un acto firme y ejecutoriado es ejecutivo, está llamado a cumplirse y es definitivo.

En la práctica, los actos firmes y ejecutoriados sólo pueden tomar esta calidad a través del debido tiempo en el que la ley permite el planteamiento de un recurso administrativo.

Al igual que en el caso anterior, la doctrina y la legislación han aceptado ampliamente los conceptos de acto firme y ejecutoriado que toman esta calidad una vez que se cumpla el tiempo establecido, al respecto, Paula Subía Pinto considera:

⁵⁵ María José Rodríguez, “EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2004, Pág. 74.

“Este tipo de Recursos sólo pueden aplicarse, como ya vimos, para actos administrativos firmes o resoluciones ejecutoriadas. Esto consolida el criterio tantas veces adoptado por la Administración Tributaria vertido en los procedimientos administrativos de ejecución, en el sentido de que al no haberse interpuesto reclamo o recurso ulterior sobre los actos administrativos que contienen obligaciones tributarias, estos han causado estado y por lo tanto son susceptibles de ser recaudados por vía coactiva, criterio al cual me uno ya que el Recurso de Revisión sólo se puede realizar sobre actos firmes y resoluciones ejecutoriadas sobre las cuales el contribuyente no interpuso observación alguna dentro del tiempo pertinente por vía administrativa o judicial.”⁵⁶

En nuestro caso, el artículo 143 del Código Tributario ecuatoriano establece que sólo puede plantearse Recurso de Revisión únicamente respecto de actos firmes y ejecutoriados que logran esta calidad únicamente a través del tiempo, lo cual ha sido ampliamente ratificado por los fallos de la Corte Suprema de Justicia. Por tanto, solo podrá interponerse Recurso de Revisión únicamente con posterioridad a la ejecutoriedad y firmeza del acto resolutivo. La Sala Especializada de lo Fiscal mantiene que la *“revisión cabe sólo respecto de actos firmes y ejecutoriados”* en los fallos 18-98, 43 98, 156- 98, 54- 2004 por citar algunos.

Finalmente, al ser estas características las más importantes para la jurisprudencia ecuatoriana, las analizaremos a profundidad más adelante; sin embargo, al unir este concepto al de recurso, podemos observar como el concepto va tomando forma.

Revisión:

Para completar el concepto, respecto del recurso de revisión en derecho, tomamos el concepto planteado por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española que menciona:

⁵⁶ Paula Subía Pinto, “EL RECURSO DE REVISIÓN DE OFICIO Y LA DECLARATORIA DE LESIVIDAD”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007, Pág. 169 - 170.

“1. m. Der. El que se interpone para obtener la revocación de sentencia firme en casos extraordinarios determinados por las leyes.”⁵⁷

Por su parte, la Enciclopedia Jurídica Omeba define la revisión de la siguiente forma:

“Revisión es el acto de someter una cosa a un nuevo examen, para corregirla, enmendarla o repararla”⁵⁸

El concepto, aplicando al ámbito administrativo – tributario, claramente establece el carácter de revisar un acto firme. Rafael Fernández Bautista respecto del recurso de revisión en el ámbito administrativo, expresa:

“El recurso que tratamos "constituye, en principio, más que un recurso propiamente dicho, un remedio excepcional frente a ciertos actos que han ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda en base a datos o acaecimientos sobrevenidos con posterioridad al momento en que fueron dictados”⁵⁹

En el mismo sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de España de 20 de mayo de 1992, recurso número 533/1989 menciona:

“... la posible interposición del recurso administrativo de revisión debe considerarse como una excepción a la firmeza de los actos administrativos y al principio de defensa de la validez de los mismos...”

Una vez revisados los tres conceptos, podemos concluir que el recurso extraordinario de revisión es un medio o procedimiento reglado que concede la ley en especiales circunstancias o taxativamente establecidas, que busca reclamar respecto de

⁵⁷ Diccionario de la Lengua Española – Real Academia Española, tomo II, vigésima segunda edición, Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001, Madrid, Pág., 1920.

⁵⁸ Enciclopedia Jurídica Omeba, Industria Gráfica del Libro S.R.L., 1980, Buenos Aires, Tomo XXV, Pág. 21.

⁵⁹ A. Rafael Fernández Bautista, “NOTAS RESPECTO DEL RECURSO (ADMINISTRATIVO) EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, <http://www.uv.es/~ripj/11ab.htm>, 2003, Pág. 02.

resoluciones u actos administrativos que ha ganado firmeza, pero de cuya legalidad se duda con el fin de buscar que prevalezca la justicia tributaria.

1.3. Conclusiones y otros aspectos respecto del Recurso Extraordinario de Revisión.-

Inicialmente y luego de verificar algunos conceptos aplicables en otras materias y ámbitos del derecho, concluimos que el recurso de revisión mantiene varias características comunes que las resumimos en el punto 1.1. (pagina 31) de este trabajo.⁶⁰ Adicionalmente, se mencionó que estas características encontraban sustento en dos aspectos básicos: el control de legalidad y garantía de derechos, y: la facultad del Estado o administración de corregir sus errores. Pues bien, en este sentido, podríamos concluir que el recurso de revisión no es otra cosa que el medio que permite al Estado garantizar derechos, controlar la legalidad de sus actos y, de ser necesario, corregir sus errores y posibles abusos. Al respecto, Catalina García Vizcaíno, tratadista argentina, menciona que el recurso de revisión es *“un acto procesal por el cual se manifiesta el ejercicio del poder de acción impugnativo contra una resolución que perjudica al litigante...”*

El concepto es claro al mencionar que un recurso es la manifestación del ejercicio del poder de acción de impugnación y, efectivamente, en el Ecuador, la normativa ha considerado a los recursos, como esa manifestación de poder accionar una impugnación frente a resoluciones administrativas.

⁶⁰ Las características establecidas en nuestro análisis son las siguientes:

El recurso de revisión permite corregir los errores de la autoridad o administración y reafirma la justicia.

El recurso de revisión deja de lado el concepto de cosa juzgada.

El recurso de revisión es extraordinario y ataca actos firmes y ejecutoriados.

El recurso de revisión busca la anulación o modificación de un acto.

El recurso de revisión solo puede presentarse y resolverse ante la máxima autoridad de la que emanó el acto.

El recurso de revisión puede ser interpuesto cuando concurre alguna de las circunstancias previstas en la ley.

El recurso de revisión puede ser planteado de oficio o a petición de parte.

Supone la existencia de un pronunciamiento o resolución previa.

El régimen tributario interno de nuestro país define a los recursos administrativos como:

“...Impugnación que se hace de una determinada resolución. Así, para que pueda presentarse este recurso, es necesario que exista una resolución concreta y no un simple expectativa.

Los recursos para que surtan efectos (obtener un nuevo pronunciamiento sobre el reclamo realizado) deben ser presentados oportunamente, es decir dentro de los plazos que la ley señala para cada caso”⁶¹

Efectivamente, los recursos son llamados como tal, debido a que son interpuestos respecto de un acto preexistente, sobre un procedimiento que ha llegado mediante un acto decisorio y conducente a un fin.

En el caso del recurso de revisión podemos definirlo como el acto realizado por quien se encuentra legitimado para ello mediante el cual pide a la Administración que revise revoque o reforme una resolución administrativa. Díaz Sieiro considera que *“cuando los individuos se consideren afectados en sus derechos, tienen las potestad – que también es un derecho – de denominado acción, de dirigirse al órgano estatal encargado de administrar y asegurar la justicia, para ser tutelados.”⁶²*

Para poder ahondar en el concepto que nos interesa, podemos citar al tratadista Folco, quien considera que *“acción es el remedio jurídico por el cual una persona o el Ministerio Público piden a un tribunal la aplicación de la ley a un caso determinado.”⁶³*

(El subrayado es mío)

⁶¹ Guía Práctica, Régimen Tributario Ecuatoriano, Ediciones Legales EDLE S.A., Tomo I, Pág. 143.

⁶² Díaz Sieiro, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1993.

⁶³ Carlos María Folco, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2000, Pág. 36.

Como podemos observar, los tratadistas contemporáneos han preferido definir al recurso de revisión como un remedio frente a vicios y defectos jurídicos; así lo confirma Andrés Sánchez Pedroche cuando menciona que el recurso extraordinario de revisión constituye “(...) *un remedio extraordinario para revisar actos y resoluciones firmes respecto de los que se manifiestan ciertos vicios o defectos jurídicos contra los que ya no cabe la interposición de los recursos ordinarios (...)*” bajo las circunstancias que la ley disponga.

Por otro lado, la existencia de recursos administrativos permite limitar la actuación de la administración, y como se mencionó anteriormente plantear garantías al administrado, de esta forma se cierra un círculo que permite mejorar a la administración y la aplicación del derecho tributario administrativo. Hay que mencionar que el recurso de revisión no impide el acudir a la administración judicial para impugnar el acto administrativo que se impugnó en la etapa administrativa.

Lo antes mencionado se encuentra establecido en el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, el mismo que ordena:

“Los Tribunales Distritales de lo Contencioso Administrativo y de lo Fiscal, dentro de la esfera de su competencia, conocerán y resolverán de todas las demandas y recursos derivados de actos, contratos, hechos administrativos y reglamentos expedidos, suscritos o producidos por las entidades del sector público. El administrado afectado presentará su demanda, o recurso ante el tribunal que ejerce jurisdicción en el lugar de su domicilio. El procedimiento será el previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa o el Código Tributario, en su caso. No se exigirá como requisito previo para iniciar cualquier acción judicial contra las entidades del sector público la proposición del reclamo y agotamiento en la vía administrativa. Empero, de iniciarse cualquier acción judicial contra alguna institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.”

Esta particularidad del sistema tributario ecuatoriano refuerza el derecho de tutela de los administrados frente a las decisiones de la Administración Tributaria, lo cual evidentemente no es común en la doctrina⁶⁴.

En conclusión, el Recurso Extraordinario de Revisión cierra el círculo de tutela administrativa de derechos y garantías permitiendo al Estado ejercer su control de legalidad corrigiendo los posibles errores que la Administración Tributaria puede cometer, en fin, el Recurso de Revisión no es un mero procedimiento de revisión, sino que es un procedimiento que permite llegar al fin último del estado: la justicia tributaria.

2.- EL RECURSO DE REVISIÓN EN EL ECUADOR.-

El Código Tributario ecuatoriano, ley orgánica a partir de enero de 2008, establece los conceptos generales para la aplicación y trámite del recurso extraordinario de revisión en materia tributaria, que en su mayoría no han cambiado desde 1975. A continuación revisamos los artículos mas importantes del código de con el fin de posteriormente comprender con mas claridad las características y problemas prácticos planteados.

a) Competencia para conocer y resolver el recurso de revisión:

Son competentes para conocer y resolver sobre los recursos administrativos de revisión las máximas autoridades de las respectivas administraciones tributarias. Así lo ordena el artículo 140 de del Código Tributario vigente al ordenar, en su parte pertinente:

“Clases de recursos.- Las resoluciones administrativas emanadas de la autoridad tributaria, son susceptibles de los siguientes recursos, en la misma vía administrativa:

1.- De revisión por la máxima autoridad administrativa que corresponda al órgano del que emanó el acto, según los artículos 64, 65 y 66 de este Código...”

El artículo 143 del Código Tributario, concretamente señala quiénes son las autoridades encargadas de resolver el recurso de revisión.

“Causas para la revisión.- El Director General del Servicio de Rentas Internas, en la administración tributaria central y los prefectos provinciales y alcaldes, en su caso, en la administración tributaria seccional y las máximas autoridades de la administración tributaria de excepción, tienen la potestad facultativa extraordinaria de iniciar, de oficio o por insinuación debidamente fundamentada de una persona natural o jurídica, que sea legítima interesada o afectada por los efectos jurídicos de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria, un proceso de revisión de tales actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho, en los siguientes casos:”

Como podemos observar, en el Ecuador son las máximas autoridades de las distintas administraciones ante quienes se debe presentar y quienes deben resolver el recurso de revisión. La revisión, como no puede ser de otra forma, debe ser realizada por la máxima autoridad de la administración tributaria de la que emanó el acto ya que, al ser un acto administrativo de la autoridad jerárquicamente superior, debe mantener una coherencia y solidez que permita unificar criterios. Esta unificación de criterios será, por decirlo de alguna forma, un camino ya recorrido y vinculante para la máxima autoridad como para los jerárquicamente inferiores al resolver sobre temas parecidos o similares, lo cual permitirá mantener un mejor control y criterio de aplicación en casos futuros, este tema lo desarrollaremos más adelante.

En el caso del Recurso de Revisión, la Administración Tributaria, por ser facultativo, no se encuentra obligada a resolver sobre el recurso de revisión,⁶⁵ sin embargo, al contestar, la administración de una u otra forma crea un precedente que no puede ser desconocido por la misma autoridad ni por sus inferiores, razón por la cual, la competencia para conocer y resolver el recurso de revisión es indelegable.

Otro punto que es necesario mencionar es que el recurso extraordinario de revisión ataca únicamente actos firmes y ejecutoriados que dan fin al proceso administrativo. Finalmente es necesario mencionar que el criterio esgrimido o planteado por la administración en las resoluciones del recurso de revisión podrán ser cambiadas únicamente en vía contenciosa tributaria siempre que existan argumentos debidamente sustentados y motivados.

b) Motivos o causas para la revisión:

El tratadista Roberto Dromi sintetiza las causas por las que puede interponerse el recurso de revisión en los siguientes términos:

“Podrá interponerse recurso de revisión ante el jerarca de la respectiva Administración contra aquellos actos finales firmes en que concurra alguna de las circunstancias siguientes:

- 1) cuando al dictarlos se hubiere incurrido en manifiesto error de hecho que aparezca de los propios documentos incorporados al expediente*
- 2) cuando aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto ignorados el dictarse la resolución o de imposible aportación entonces al expediente*
- 3) cuando en el acto hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior del acto, siempre, en el primer caso, el interesado desconociera la declaración de falsedad, y*

⁶⁵ Cabe aclarar que la Sala Especializada de lo Fiscal, tratando de resguardar y proteger el derecho de petición del contribuyente, ha establecido en varias ocasiones que, una vez planteado el Recurso, la Administración Tributaria debe dar trámite al Recurso y estudiarlo, lo contrario violaría al derecho de petición (Fallo 53 – 2001, publicado en el R.O. de 2 de abril de 2003)

4) cuando el acto se hubiera dictado como consecuencia de prevaricato, cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial.”

Respecto de las causas para la revisión, el artículo 143 del Código Tributario vigente establece que las autoridades tributarias competentes tiene la potestad facultativa de iniciar un recurso de revisión de oficio o a petición de parte de un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada cuando adolezcan de errores de hecho o de derecho en lo siguientes casos:

1. Cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo. En caso de improcedencia del mismo, la autoridad competente ordenará el archivo del trámite;
2. Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate;
3. Cuando los documentos que sirvieron de base fundamental para dictar tales actos o resoluciones fueren manifiestamente nulos, en los términos de los artículos 47 y 48 de la Ley Notarial, o hubieren sido declarados nulos por sentencia judicial ejecutoriada;
4. Cuando en igual caso, los documentos, sean públicos o privados, por contener error evidente, o por cualquiera de los defectos señalados en el artículo 167 del Código de Procedimiento Civil, o por pruebas posteriores, permitan presumir, grave y concordantemente, su falsedad;
5. Cuando habiéndose expedido el acto o resolución, en virtud de prueba testimonial, los testigos hubieren sido condenados en sentencia judicial ejecutoriada, por falso testimonio, precisamente por las declaraciones que sirvieron de fundamento a dicho acto o resolución; y,

6. Cuando por sentencia judicial ejecutoriada se estableciere que, para dictar el acto o resolución materia de la revisión, ha mediado delito cometido por funcionarios o empleados públicos que intervinieron en tal acto o resolución.

Como podemos observar, el Código Tributario ecuatoriano ha tomado de la doctrina las causales para la interposición del recurso ampliándolas y concretándolas. La doctrina considera que el hecho de que el carácter de extraordinario radica en que procede justamente respecto de supuestos previstos por la ley⁶⁶.

Tanto la doctrina como la normativa a nivel latinoamericano coinciden en que el recurso de revisión puede ser propuesto exclusivamente cuando se produzca una de las causales taxativamente establecidas,⁶⁷ lo cual es confirmado con extrema claridad por la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia al mencionar que “...*las facultades de revisión no podrán ser ejercidas cuando por prescripción de acciones, por el tiempo transcurrido o por otras circunstancias, su ejercicio resultase contrario a la equidad, a la buena fe, al derecho de los particulares o a las Leyes*” (Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, *Op. Cit.*, p. 668).”⁶⁸

c) Tramitación del Recurso:

El artículo 144 del Código Tributario establece el siguiente procedimiento para la sustanciación del recurso de revisión:

1. Informe del departamento jurídico o de un abogado designado para el efecto, el informe debe establecer la factibilidad del recurso y, sobre todo, si se ha

⁶⁷ Ernesto García – Trvijano Garnica, tratadista español, menciona, en su libro *El Recurso Administrativo Extraordinario de Revisión* que “*el recurso de revisión es, por tanto, extraordinario y excepcional. Su carácter extraordinario (frente a los recursos ordinarios y especiales) implica que únicamente podrá interponerse al amparo de alguna o algunas de las circunstancias taxativamente establecidas en la Ley (...)*” (Pág. 16).

⁶⁸ Fallo de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 261 - 06, Director General del Servicio de rentas Internas en contra del señor Marcelo Martínez Chiriboga, fallo aún no publicado.

cumplido con una de las causas establecidas para motivar el recurso. El informe jurídico debe ser debidamente motivado.

2. Instauración del expediente sumario, que no será menor a cinco días ni mayor a veinte días en el que se podrá actuar prueba.
3. Notificación a los interesados de la instauración del sumario siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación de prueba.
4. Finalmente, la Autoridad competente emitirá una resolución motivada en el plazo de 90 días, de acuerdo con lo establecido en el artículo 147 del Código Tributario.

Evidentemente, si la Autoridad Administrativa determina que no existe suficiente argumentación o que el pedido no se acoge a las causales establecidas en el Código Tributario, deberá emitir una resolución motivada en la que se establezca la razón por la cual no se dio trámite al recurso.

En el caso de que el recurso sea iniciado de oficio, la Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente para que aporte prueba a menos de que en el recurso se discuta asuntos de puro derecho; es decir, de discutirse dentro del recurso planteado asuntos normativos o de puro derecho no hará falta prueba alguna debido a que simplemente es necesario probar la norma que se presume conocida por todos. Hay que recordar que el artículo 103 del Código Tributario establece la revisión de sus propios actos como obligación sustancial de la Administración Tributaria, el mencionado artículo ordena:

“Art. 103.- Deberes sustanciales.- Son deberes sustanciales de la administración tributaria:

8. Revisar de oficio sus propios actos o resoluciones, dentro del tiempo y en los casos que este Código prevé;”

En mi concepto, este artículo hace referencia exclusiva al Recurso de Revisión de oficio comentado anteriormente; es decir, este artículo eleva la revisión de oficio a deber sustancial de la Administración que diferencia sustancialmente del recurso de revisión planteado por los contribuyentes que se transforma simplemente en una potestad facultativa extraordinaria, la diferencia es evidente.

Finalmente, es necesario mencionar que la administración podrá rectificar en cualquier tiempo, dentro de los plazos de prescripción, los errores aritméticos o de cálculo en que hubiere incurrido en actos de determinación o en sus resoluciones. Este procedimiento, de acuerdo con la doctrina, debe ser expedito, siempre que la corrección sea de cálculo y no afecte a la esencia del acto. Estos errores pueden ser corregidos en cualquier tiempo.

d) Improcedencia del recurso:

El artículo 145 del Código Tributario menciona que Recurso de Revisión es improcedente en los siguientes casos:

1. Cuando el asunto hubiere sido resuelto por el Tribunal Distrital de lo Fiscal, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a los funcionarios y empleados de la administración;
2. Cuando desde la fecha en que se dictó el acto o resolución hubieren transcurrido tres años, en los casos de los numerales 1, 2, 3 y 4, del artículo 143;
3. Cuando en los casos de los numerales 5 y 6 del mismo artículo, hubieren transcurrido treinta días, desde que se ejecutorió la respectiva sentencia y siempre que hasta entonces no hubieren transcurrido cinco años desde la notificación de la resolución o del acto de que se trate;

4. Cuando, habiendo sido insinuado por el afectado directo no fundamentare debidamente la existencia de cualquiera de las causales del artículo 143 en la que estos habrían incurrido; y,
- 5.- Cuando el asunto controvertido haya sido resuelto mediante resolución expedida por la máxima autoridad de la administración tributaria respectiva.

Finalmente, podemos concluir con un concepto de un tratadista ecuatoriano, el doctor Luís Toscano Soria, que define esta institución de la siguiente forma:

“... el recurso extraordinario de la administración para examinar sus actos, encaminado a efectuar control de legalidad de actos firmes o ejecutoriados, como potestad facultativa de la Administración.”

e) Naturaleza jurídica del Recurso de Revisión en el Ecuador:

Luego de haber revisado los antecedentes doctrinarios e históricos del Recurso de Revisión en el Ecuador es necesario determinar la naturaleza jurídica de este recurso en el sistema jurídico tributario. De esta forma, como se comentó al inicio del presente trabajo, en el Ecuador el Recurso Tributario de Revisión, en mi opinión, nace como un verdadero recurso de revisión y, a pesar de que varias reformas posteriores que le han quitado fuerza, mantiene las características inicialmente planteadas de un verdadero recurso administrativo tributario.

Efectivamente, en el Recurso de Revisión adoptado por el Código Tributario de 1975 el legislador acude a la doctrina y legislación imperante en ese tiempo⁶⁹ y establece un Recurso de Revisión que se sustentaba en distintos modelos

⁶⁹ La comisión interinstitucional que preparó al presentar el proyecto de Código Tributario, al respecto, manifiesta: “El examen de todo este extenso panorama legislativo, ha ido acompañado además de la revisión reflexiva de las más destacadas y modernas doctrinas del Derecho Tributario, disciplina jurídica de reciente formación; lo mismo que del Derecho Administrativo General y del Contencioso-Administrativo en particular; las más sobresalientes obras y trabajos de tratadistas y autores del Derecho Tributario y del Derecho Penal Tributario, del Derecho Administrativo y del Contencioso Administrativo General, siempre estuvieron presentes en nuestra mesa de trabajo. (...) El Código Tributario, pues, acoge los consejos de la doctrina imperante y, con criterio de inobjetante emulación, sigue el ejemplo de otras legislaciones.” (El subrayado es mío)

internacionales, principios doctrinarios y distintos códigos⁷⁰ que mantienen su actualidad. La comisión interinstitucional que preparó el proyecto de Código Tributario definía al Recurso de Revisión de la siguiente forma:

“(...) en la fase administrativa se crea un recurso que en Doctrina se califica de extraordinario y se denomina de REVISIÓN, que halla su justificación en la potestad de auto-control de la legalidad que corresponde a la Administración y cuyo fundamento radica en los excepcionales motivos en que se apoya, lo cual justifica que pueda interponerse incluso a costa del fundamental postulado de la intocabilidad de los actos administrativos firmes y precisamente teniendo como presupuesto un acto firme, es decir contra los que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo; advirtiendo que la interposición se realiza únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente, y previo un dictamen jurídico que lo califique y un sumario que lo amerite, de modo que se garantice su corrección y procedencia absolutas.”

Es decir, en resumen, el Recurso de Revisión en el país nace con las siguientes características:

1. Es un recurso que en la Doctrina se califica de extraordinario y que la doctrina lo denomina de Revisión;
2. Se sustenta en la potestad de auto control de la legalidad de la Administración;
3. El fundamento del recurso radica en los excepcionales motivos en que se apoya;
4. Puede interponerse incluso a costa del principio de la intocabilidad de los actos administrativos firmes;
5. Se presenta contra los actos que no sea dable ningún otro tipo de recurso administrativo;

⁷⁰ La Comisión Interinstitucional que preparó el Proyecto de Código Tributario comenta que para la realización de tan importante y trascendental trabajo, la Comisión ha contado como precedentes imprescindibles con las siguientes fuentes de información: 1).- El anteproyecto preparado por el señor Doctor Rodrigo Garcés M., que constituye un plausible esfuerzo de investigación y de ordenamiento de principios e instituciones tributarios; 2).- El anteproyecto elaborado por una distinguida Comisión del Ministerio de Finanzas; 3).- El Código Modelo Latinoamericano, patrocinado por la OEA, que representa un esfuerzo y recomendación de unificación del Derecho Tributario en el Continente; 4).- Los Códigos Fiscales o Tributarios de los principales países Latinoamericanos, tales como Méjico, Perú, Chile, Argentina, Uruguay, Bolivia y Brasil, que necesariamente han debido ser tomados en cuenta por la inexcusable realidad de pertenecernos al Nuevo Mundo; 5).- La Legislación Tributaria Española y singularmente la Ley General Tributaria, la de Procedimientos Administrativos Recaudatorios; y, 6).- La Legislación Administrativa y de Procedimientos Administrativos vigente en Latinoamérica.

6. Puede ser planteado únicamente en cierto tiempo y ante la Máxima Autoridad de la Administración Tributaria correspondiente:
7. Debe resolverse previo al dictamen jurídico que lo califique, y;
8. Finalmente, debe iniciarse un sumario que lo amerite, de modo que se garantice su corrección y procedencia absolutas.

En definitiva, el Recurso de Revisión nace con las características que son propias de su esencia y que no han cambiado hasta la actualidad. Posteriormente, se realizaron varias reformas al Código Tributario que no afectaron al Recurso de Revisión; sin embargo, con las reformas realizadas por la Ley de Reforma Tributaria publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 325 de 14 de mayo de 2001, el Recurso de Revisión, pierde su fuerza pero no su esencia; así lo confirma Ignacio Vidal Maspons al mencionar que:

“(...) lo más grave es la desnaturalización que se prende hacer del concepto doctrinario de “recurso” al redactar el primer inciso del artículo 46 de la “Ley de Reforma Tributaria”, actualmente primer inciso del artículo 143 del Código Tributario, ya no como un “recurso” (de revisión) sino eufemística y meramente como “un proceso de revisión”.”⁷¹

El citado autor considera que las reformas realizadas fueron hechas, como es común en nuestro país, al apuro y que, a pesar de que se cambió el sentido del recurso no se afectó la esencia del mismo,⁷² concepto que compartimos en su totalidad⁷³. En conclusión, como menciona Ignacio Vidal Maspons, *“el recurso de revisión tal como está concebido en el Código Tributario es, jurídica y definitivamente un recurso*

⁷¹ Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 147.

⁷² “En efecto - menciona el mismo autor -, con la promulgación de la mencionada ley (Suplemento del R.O. 325 del 14 de mayo de 2001) se legisló al apuro, se cambió el criterio, en el sentido de ya no un “recurso” sino meramente un “proceso de revisión” pero no se hicieron todos los cambios necesarios para armonizar las disposiciones legales, lo que trajo como consecuencia ciertas incoherencia que todavía subsisten...”

⁷³ Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 151.

administrativo y un derecho del administrado por cuanto el mismo encaja en las unánimes posiciones doctrinarias⁷⁴ expuestas, cuyos conceptos no es necesario repetir... ”⁷⁵.

⁷⁴ Respecto de la doctrina Ignacio Vidal menciona: “*De lo dicho, pues, habrá que llegar a la lógica conclusión y sin la menor de las dudas de que el “proceso de revisión” al que se refiere el actual artículo 143 del Código Tributario es, efectivamente un “recurso”, analizado desde el punto de vista doctrinal.*”

⁷⁵ Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 161.

CAPITULO III

Características del Recurso de Revisión en la Jurisprudencia Ecuatoriana y Ciertos Problemas Prácticos

A continuación, debido al corto tiempo y espacio para realizar el presente estudio, realizamos un breve análisis de tres características del recurso de revisión establecidas en la jurisprudencia ecuatoriana que han causado ciertos problemas prácticos.

1.- El Recurso de Revisión es Extraordinario y Facultativo de la Administración.-

Hemos mencionado anteriormente que el recurso de revisión es extraordinario, debido a que puede ser propuesto únicamente de concurrir las circunstancias taxativamente establecidas en la ley, que ataque a un acto administrativo previo que se encuentre ejecutoriado, deja de lado el concepto de cosa juzgada y debe ser planteado y resuelto por la máxima autoridad de la autoridad de la que emana el acto, lo que lo diferencia de los recursos ordinarios, así lo establece plenamente la doctrina cuando menciona que los recursos ordinarios son aquellos que pueden ser interpuestos con el fin de impugnar cualquier aspecto del acto administrativo sin restricción alguna y que no necesitan de resolución previa⁷⁶.

⁷⁶ Los recursos ordinarios o normales son aquellos que pueden interponerse respecto de casos corrientes o comunes con el fin de remediar los errores administrativos, igualmente, comunes y corrientes.

El Código Tributario ecuatoriano no establece si el recurso de revisión es ordinario o extraordinario. Han sido varios pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia los que han reconocido este carácter extraordinario. Así por ejemplo, la sentencia 70-2000, publicada en el Registro Oficial 053 de 2 de abril de 2003, que citaremos en varias ocasiones, menciona:

“No procede el silencio administrativo respecto del recurso de revisión pues es un recurso extraordinario, privativo de la Administración, que a su sola discreción y opción, hace una fiscalización de legalidad de sus propios actos. Esta opción revisora puede ser tomada de oficio o sugerida por cualquier persona directamente afectada. El recurso de revisión por tanto no es ni puede ser un recurso del contribuyente, por lo que mal puede aplicársele el silencio administrativo positivo. Adicionalmente la tramitación del recurso de revisión demanda de un tiempo mayor a los 120 días en que opera el silencio administrativo.”
(El subrayado es mío)

Como podemos observar, la Corte Suprema claramente menciona que el recurso de revisión es extraordinario, facultativo y privativo de la Administración. Debemos mencionar que la Corte Suprema de Justicia ha emitido más de tres fallos reiterados en ese sentido,⁷⁷ a través de los cual se han fijado estas características como de obligatoria observancia para los jueces de inferior jerarquía, para la Administración y para los administrados, como un efecto consecencial de lo que señala el artículo 19 de la Ley de Casación, que establece que los fallos de triple reiteración serán considerados como de aplicación obligatoria.

En todo caso, la doctrina y la normativa latinoamericana también consideran al recurso de revisión como un recurso extraordinario y facultativo; de hecho, el recurso de

⁷⁷ Entre los varios fallos de triple reiteración de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia, podemos citar los siguientes:

Fallo 21 – 99, publicado en el R.O. 487 de 04 de enero de 2002;
Fallo 53 – 99, publicado en el R.O. 689 de 10 de octubre de 2002;
Fallo 70 – 00, publicado en el R.O. 53 de 02 de abril de 2003;
Fallo 93 – 00, publicado en el R.O. 601 de 20 de junio de 2002

revisión, administrativo o judicial, en todos los ámbitos del derecho es considerado como extraordinario debido a que, como su nombre lo indica, a través de él se procede a revisar un acto que ha terminado y ha sido resuelto. Es el carácter “facultativo” el que ha planteado ciertos problemas prácticos, que apreciaremos más adelante.

En cuanto a su carácter extraordinario, debemos mencionar que a diferencia de nuestro Código Tributario, la Ley Española 30/1992, de 26 de noviembre de 1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común establece en su artículo 118 que el recurso de revisión es extraordinario. El artículo textualmente reza:

“Objeto y plazos. 1. Contra los actos firmes en vía administrativa podrá interponerse el recurso extraordinario de revisión ante el órgano administrativo que los dictó, que también será el competente para su resolución...”

El artículo 108 de la ley española antes citada, igualmente menciona:

“... recurso extraordinario de revisión. Contra los actos firmes en vía administrativa, sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concorra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1.” (El subrayado es mío)

Como podemos observar, la ley española acepta al recurso de revisión como extraordinario, mas no como facultativo de la Administración y dispone que procede únicamente cuando concurren las circunstancias establecidas en la ley.

Como lo señalamos anteriormente, tanto la doctrina como las legislaciones nacional e internacional establecen que el carácter de extraordinario del recurso proviene de las premisas taxativamente establecidas en la ley, esto lo confirma el tratadista Joaquín Meseguer Yerba al citar la sentencia del Tribunal de Superior de Justicia de Baleares de 29 de octubre de 1999, número 715/1999 RCA 989/1197 que dice:

“... El recurso de revisión es un recurso << extraordinario >> lo que implica que sólo puede interponerse por los motivos específicamente tasados y en base a la premisa de que los argumentos de oposición que pudieron haberse formulado por la vía de los recursos ordinarios, no pueden ser utilizados en esta vía extraordinaria...”

Por su parte, la Sentencia del Tribunal Supremo de 04 de octubre de 1993.

Recurso número 1493/1989, citada por el mismo autor, señala:

“... Así, debe de tenerse en cuenta que el recurso de revisión es un remedio extraordinario que se concede contra actos firmes no susceptibles de recurso ordinario, y que dado su carácter excepcional, únicamente puede fundarse en alguna de las causas taxativas enumeradas en el art. 127 de la Ley de Procedimiento Administrativo, causas que, precisamente por su carácter excepcional, han de ser interpretadas restrictivamente”

Respecto a la relación con la ley, Joaquín Meseguer Yerba, tratadista español, menciona que el *“recurso extraordinario de revisión tiene virtualidad propia en las Administraciones que están sujetas a la aplicación de la Ley...”* (el subrayado es mío).

Así lo confirman varios distintos tratadistas al considerar que el carácter extraordinario procede única y exclusivamente cuando se ha configurado los casos establecidos por la ley, lo cual nos permite concluir que el recurso de revisión es un remedio excepcional frente a ciertos actos que a pesar de que han sido resueltos y han obtenido su firmeza, legalmente son endebles debido a datos o hechos que no fueron conocidos o acaecieron con posterioridad al acto.

En mi concepto, el hecho de que el recurso extraordinario de revisión sea una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa contradice al derecho de petición establecido en la Constitución Política del Estado, y ha permitido varios abusos de la Administración Tributaria. Es conocido que en varios casos el

Servicio de Rentas Internas simplemente no da trámite a la insinuación de las partes o simplemente la contesta sin motivación alguna mencionando que, por ser una facultad de la Administración, no da trámite al recurso planteado, contraviniendo el derecho de petición; el trámite establecido en el Código Tributario; y, las normas que establecen la obligación de motivar todo acto administrativo.

Es más, el Servicio de Rentas Internas a mi juicio ha mal entendido el concepto de potestad facultativa, confundiéndola con el de facultad discrecional llegando a la arbitrariedad en ciertos casos, tanto es así que en más de una resolución el único fundamento para negar la procedencia de un recurso ha sido el siguiente⁷⁸:

*“El Recurso de Revisión es una potestad facultativa de la máxima autoridad de esta Administración Tributaria, tanto así que las sentencias expedidas por la Corte Suprema de Justicia, dentro de los Juicios Nos. 70-2000 del 3 de diciembre de 2002, 100-98 del 1 de febrero de 2001, establecen; “Este recurso, es bajo cualquier punto de vista que se lo examine, un recurso extraordinario, en el sentido de que es de excepción **porque es privativo de la Administración Tributaria para, a su sola opción y discreción, rever sus propios actos que han causado ejecutoria...** ” (El resaltado es de esta Administración)”*

La Administración Tributaria, con este sustento, y sin otra motivación, ha declarado como improcedente recursos a diestra y siniestra, lo cual, en mi parecer hasta cierto punto encuentra respaldo en distintos fallos de la Corte Suprema de Justicia, que son frecuentemente citados por la Administración. En este punto también habría que mencionar que estas resoluciones han sido impugnadas ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal por falta de motivación, sin tener resultados positivos. En este sentido, la Sala Especializada de lo Fiscal ha sido extremadamente clara al establecer que *“en reiterada jurisprudencia que la actividad revisora la puede ejercitar la administración de oficio o*

⁷⁸ Hay que recordar que tanto las potestades facultadas como discrecionales se encuentran regladas, la diferencia es que el acto discrecional no se encuentra reglado en su totalidad, lo que permite que la Administración pueda decidir sobre ciertos temas específicos.

por insinuación de parte interesada, mas, ello no significa que propuesta por el particular no se le deba dar trámite. Actuar en contrario comportaría inobservancia de la Constitución que Consagra el derecho de petición. (Art. 23. numeral 15) petición.”

Por tanto, no cabe que en la primera providencia se considere improcedente el recurso planteado. Respecto a la motivación, debemos recordar lo dispuesto por el artículo 24 numeral 13 de la Constitución Política de la República, que cito a continuación:

“Las resoluciones de los poderes públicos que afecten a las personas, deberán ser motivadas. No habrá tal motivación si en la resolución no se enunciaren normas o principios jurídicos en que se haya fundado, y si no se explicare la pertinencia de su aplicación a los antecedentes de hecho...”

Como dijimos anteriormente, el Servicio de Rentas Internas en muchas de sus resoluciones se sustenta únicamente en el hecho de que es facultativo de la administración conocer el recurso de revisión, sin citar norma o principio jurídico en que se funde la improcedencia del recurso, lo cual como podemos observar atenta contra lo establecido por la propia Constitución y el artículo 81 del Código Tributario, que, en su parte pertinente, preceptúa lo que sigue:

“Forma y contenido de los actos.- Todos los actos administrativos se expedirán por escrito. Además, serán debidamente motivados enunciándose las normas o principios jurídicos que se haya fundado y explicando la pertinencia de su aplicación a los fundamentos de hecho cuando resuelvan peticiones, reclamos o recursos de los sujetos pasivos de la relación tributaria, o cuando absuelvan consultas sobre inteligencia o aplicación de la ley.”

En este sentido, y a pesar de que el Servicio de Rentas Internas omite citar normas y peor aún realizar un análisis o ponderación de las mismas, los Tribunales Distritales de lo Fiscal no se han pronunciado al respecto y pasan a conocer la

impugnación sin considerar la falta de motivación. El conocido tratadista argentino Roberto Dromi, en su libro “Derecho Administrativo” considera que la motivación es una exigencia del Estado de Derecho; por ello es exigible como principio, en todos los actos administrativos. Agrega este ilustre jurista, que *“por tratarse de una enunciación de los hechos que la Administración ha tomado en cuenta para la emisión de su voluntad, constituye un medio de prueba de la intencionalidad administrativa y una pauta para la interpretación del acto”*⁷⁹. En consecuencia, la falta de motivación equivale a la falta de voluntad y toda intención de la Administración.

Es más, según ha aceptado reiterada y uniformemente la doctrina del derecho administrativo, la motivación adquiere la calidad de elemento esencial del acto administrativo, en ausencia del cual, el acto administrativo es nulo. Este criterio es compartido por el Jurista Julio R. Comadira, en su obra Derecho Administrativo⁸⁰, quien considera a la motivación un elemento esencial del acto administrativo, dirigido a conseguir la protección de la seguridad jurídica, la celeridad del tráfico mercantil, y la protección de los derechos e intereses de los administrados. Lo contrario atentaría contra los derechos de los administrados y omitiera considerar el fin último y principal del recurso de revisión, que es precisamente el proteger los derechos de los contribuyentes.

2.- El Silencio Positivo Administrativo no es aplicable en el caso del Recurso de Revisión.-

Esta característica del recurso de revisión ecuatoriano ha sido fijada igualmente a través de las sentencias reiteradas de la Corte Suprema de Justicia. Cabe señalar que el efecto de la aceptación tácita que se produce en el Ecuador ante la falta de

⁷⁹ Roberto Dormí. Derecho Administrativo. Editorial Ciudad Argentina, año 2000, tomo 8, Pág 255.

⁸⁰ Julio R. Comadira. Derecho Administrativo. Segunda edición actualizada y ampliada. Editorial Abeledo – Perrot, Buenos Aires, 2004, Pág. 52.

pronunciamiento de la Administración respecto de un reclamo del administrado no es aceptado en otras legislaciones y sistemas. Efectivamente, el silencio positivo administrativo introducido en el Ecuador a través de la Ley de Modernización del Estado, es poco común, ya que la sanción que la doctrina y las distintas legislaciones generalmente contemplan en caso de silencio administrativo es el de la negativa tácita.

En todo caso, a continuación cito una de las sentencias en las que la Corte Suprema de Justicia (30/2002), ha señalado que no cabe silencio administrativo –ni positivo ni negativo- en caso del recurso de revisión:

“Esta Sala ha dictado más de tres fallos concordantes y uniformes que al tenor del Art. 19 de la Ley de Casación constituye jurisprudencia de aplicación obligatoria para los tribunales distritales de lo Fiscal en el sentido de no ser procedente la aplicación de la figura de aceptación tácita regulada por el Art. 21 de la Ley 05 publicada en el Registro Oficial N° 396 de 10 de marzo de 1994 debido a que ha considerado que el recurso de revisión es de naturaleza jurídica diferente a los recursos de alzada y de reposición.”

El doctor Luís Toscano Soria, respecto del silencio administrativo y la aceptación tácita comenta:

“Al haber entrado el Estado ecuatoriano en proceso de modernización de la actividad administrativa, mediante la expedición de la Ley de Modernización del Estado y su vigencia desde enero de 1994, en garantía del derecho de petición, introduce en su Art. 28 la figura de la aceptación tácita, al manifestar que todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor de quince días contados a partir de la fecha de presentación...”

En el ámbito tributario, el Código Tributario desde su publicación el artículo 102 (actual 104) establecía que la falta de contestación dentro de los plazos fijados en el propio Código debía considerarse como negativa tácita de la petición, con la adopción del silencio administrativo positivo en el sistema ecuatoriano, el Código Tributario

establece que “la falta de resolución por la autoridad tributaria, en el plazo fijado en el artículo 132, se considerará como aceptación tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facultará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.”

La aceptación tácita fue establecida a través de la Ley 51, publicada en el R.O. 349 de 31 de diciembre de 1993 la cual, en su parte pertinente mencionaba:

“Disposiciones Finales

PRIMERA.- En todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias no prevean plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de 90 días para pronunciarse.

Salvo que las pertinentes normas tributarias prevean expresamente otro efecto, el silencio administrativo en el ámbito tributario siempre será considerado como negativa tácita de la petición, reclamación o recurso respectivo, y facturará al interesado para el ejercicio de la acción que corresponda.” (El resaltado y subrayado es mío)

Para mitigar el efecto establecido por la citada norma; sobre todo respecto de los 90 días para que la administración reaccione frente a cualquier petición, reclamo o recurso, el Decreto Ley 05, publicado en el R.O. 396 de 10 de marzo de 1994, menciona:

“Art. 21.- Sustituyase la disposición final primera de la Ley No 51 por la siguiente:

A partir del 1 de enero de 1995, en todos aquellos casos en que el Código Tributario y demás Leyes Tributarias prevean o no plazos específicos para resolver o atender peticiones, reclamaciones o recursos de los contribuyentes, la administración fiscal tendrá el plazo de ciento veinte días hábiles para pronunciarse.

Si vencido el plazo señalado en el inciso anterior no hubiere pronunciamiento expreso respecto de las peticiones reclamaciones o recursos que se presenten a partir de la fecha indicada, el silencio administrativo se considerará como aceptación tácita de los mismos.

El funcionario por cuya causa se hubiere producido una aceptación tácita, por silencio administrativo, podrá ser removido de su cargo sin

perjuicio de las acciones a que haya lugar contra él de conformidad con las normas legales pertinentes.”

Posteriormente, la Ley 99-24, publicada en el R.O. 181 de 30 de abril de 1999, reforma el Decreto Ley 05 de la siguiente forma:

“Artículo 49.- Se introducen las siguientes reformas a las normas que se indican:

b) En el primer inciso del artículo 21 del Decreto –Ley 05, publicado en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, suprimir la frase “o atender peticiones”.”

Como podemos observar, no se realiza cambio alguno respecto de los recursos y se mantiene el silencio positivo en este aspecto; únicamente la Ley 2001 – 41 elimina el silencio positivo respecto de los recursos de la siguiente forma:

“Art. 60.- Reformas.- Reformese las siguientes disposiciones.

b) En los dos primeros incisos del artículo 21 del Decreto Ley No. 05, publicado en el Registro Oficial No. 396 de 10 de marzo de 1994, elimínese las palabras o “o recursos”

Lo cual elimina toda posibilidad de aplicar el silencio positivo respecto de la falta de contestación de los recursos, criterio que fue recogido por la jurisprudencia de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia; sin embargo, para muchos esto acarrea un estado de indefensión del contribuyente ante la administración tributaria, por contravenir el derecho de petición consagrado en la Constitución Política de la Republica. Al respecto, el doctor Pablo Guevara menciona que la incorporación de las reformas antes revisadas hasta la actualidad *“el efecto positivo que produce el silencio administrativo sólo aplica a las reclamaciones administrativas tributarias, constituyendo eso en una fuente de indefensión del contribuyente en caso de que la*

administración tributaria se niegue a pronunciarse frente a las peticiones y los recursos que prevé la norma tributaria.”⁸¹

En mi concepto, efectivamente la falta de aplicación del silencio positivo en el recurso de revisión efectivamente conlleva un estado de indefensión a través del cual la administración tributaria se permite realizar varios actos arbitrarios en contra del contribuyente.

Por otro lado, en mi opinión, la Corte Suprema de Justicia sobrepasa lo establecido en la Constitución respecto del derecho de petición, y de alguna manera suponen dejar como letra muerta el artículo 147 del Código Tributario que obliga a la Administración Tributaria a dictar la resolución en revisión en el plazo de 90 días desde que se declara cerrado el sumario. El artículo 147 concretamente menciona:

“Plazo y contenido de la resolución.- Concluido el sumario la autoridad administrativa correspondiente dictará resolución motivada, en el plazo de noventa días, en la que confirmará, invalidará, modificará o sustituirá el acto revisado.”

La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia ha sido muy clara al mencionar que el silencio administrativo positivo no aplica a pesar de que las resoluciones sean emitidas con posterioridad a los 90 días establecidos en el artículo 147. Si el Código Tributario establece un plazo para resolver un recurso de revisión es porque la Administración Tributaria no cierra los sumarios, no contesta los recursos de revisión o simplemente los contesta en el tiempo que desea y, peor aún, se aprovecha de este tiempo para quitar la facturación al contribuyente, continua con la coactiva y en muchas ocasiones no le permite realizar importaciones causando perjuicios evidentes.

⁸¹ Pablo Guevara, “ESTADOS DE INDENFENSIÓN DEL CONTRIBUYENTE ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 196.

En este punto, debemos recordar que la teoría del silencio positivo mantiene como sustento inicial la inactividad de la Administración pública frente a las omisiones respecto de sus obligaciones frente al administrado;⁸² es decir, es una reacción evolutiva de los sistemas jurídicos frente a una actitud reprochable de la Administración que encuentra un paréntesis en la jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia. Es más, el silencio positivo, de una u otra forma, logró en el sistema administrativo ecuatoriano cambios radicales frente a una actitud crónica enquistada en los funcionarios públicos en busca de proteger el derecho constitucional de petición que se encuentra consagrado en nuestra constitución, el número 15 del artículo 23 de la Constitución Política del Estado, menciona:

“Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes:

15. El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado.”

Es claro, el sistema jurídico ecuatoriano busca simplemente una justicia administrativa oportuna arrimándose al hecho de que la justicia que tarda no es justicia.

En adición, el sistema jurídico ecuatoriano, protege al derecho de petición a través del derecho penal, así, el artículo 212 del Código penal tipifica:

“Será reprimido con multa de 6 a 16 dólares de los Estados Unidos de Norte America y prisión de uno a seis meses, la autoridad que, de cualquier manera, impidiere el libre ejercicio del derecho de petición.”

⁸² José Ignacio Morillo – Velarde Pérez, profesor de la Universidad de Sevilla, respecto al estudio del silencio administrativo, menciona que “el entorno sistemático de este estudio fuerza a reducir su contenido a un aspecto de la inactividad de la Administración Pública: el que acaece formalizado en un concreto procedimiento administrativo y se presenta como una reacción del ordenamiento jurídico frente a determinadas conductas omisivas expresadas en el incumplimiento del deber que pesa sobre la Administración pública, de resolver expresamente cuantas cuestiones le hubiere sido planteadas”

De la normativa citada, claramente podemos observar que el sistema jurídico ecuatoriano pretende proteger el derecho de petición que en el caso del Recurso de Revisión la protección se ve franqueada permitiendo que las distintas Administraciones tomen a su consideración el tiempo en que deben o no contestarlo, frente a esto, el doctor José Vicente Troya menciona:

“No hay para qué prolongar innecesariamente la vía administrativa, a sabiendas de que la autoridad superior raras veces realiza una labor de innovación razonada y en la mayor parte de los casos se limita a ratificar lo actuado por el inferior o a dejar transcurrir el tiempo sin resolver y permitir se produzca “el silencio administrativo” ”⁸³.

La cita, no puede ser más clara.

En este sentido, si se mantiene el mismo criterio de inaplicabilidad del silencio positivo al Recurso de Revisión, creo que es obligatorio pensar en reformas a la ley de la siguiente forma

1. Que se establezca con mayor claridad un plazo para contestar el Recurso de Revisión;
2. Que establezcan sanciones administrativas a los funcionarios que no cumplan con los plazos establecidos por la ley, y;
3. Que se fortalezca el recurso de queja para que, de no obtener la resolución o una resolución inoportuna, el contribuyente pueda obtener, aun que sea de forma tardía, una respuesta respecto del Recurso de Revisión planteado.

Definitivamente, en nuestro concepto, esta característica del recurso extraordinario de revisión ha causado problemas prácticos reales e irreversibles en algunos casos.

⁸³ José Vicente Troya Jaramillo, “ESTUDIOS DE DERECHO TRIBUTARIO”, Corporación Editora nacional, Quito, 1984, Pág. 167.

3.- El Recurso de Revisión Ataca Actos Firmes y Ejecutoriados.-

El artículo 143 del Código Tributario ecuatoriano, antes citado, menciona que quien se siente afectado por un acto administrativo firme o resolución ejecutoriada de naturaleza tributaria podrá iniciar un proceso de revisión de los actos o resoluciones que adolezcan de errores de hecho o de derecho.

Por su parte, el artículo 108 de la Ley Española Ley 30/1992 menciona que el recurso extraordinario de revisión puede ser presentado únicamente respecto de actos firmes en vía administrativa. La Corte Suprema de Justicia en la sentencia 21-99 publicada en el Registro Oficial 487 de 04 de enero de 2002 menciona: “*El recurso de revisión es una actividad oficiosa de la máxima autoridad, que efectúa una labor de contralor sobre los actos firmes o ejecutoriados, como el convenio tributario de la especie.*” En este sentido nuestra legislación hace una distinción o mejor dicho establece de forma más clara qué actos son recurribles.

A pesar de que la doctrina nacional e internacional acepta que el recurso de revisión debe ser presentado ante actos firmes o ejecutoriados, es necesario mencionar que este tema plantea un problema práctico extremadamente grave: el hecho de que se permita que el proceso de ejecución o coactivo continúe mientras está pendiente de resolución un recurso de revisión.

Según Ignacio Vidal Maspons, el permitir que la Administración Tributaria continúe con el proceso de ejecución contraviene “*al principio doctrinario por el cual el proceso de ejecución (coactivo) del cobro del tributo se suspende, esto es no puede iniciarse mientras la resolución administrativa que dispone el pago del mismo no esté en firme...*”. Efectivamente, el hecho de que el acto recurrido sea un acto firme, permite a la Administración continuar con la ejecución del proceso, lo cual, evidentemente es

cuestionado por varios autores al considerar que la determinación de la deuda no es firme. Aparentemente, el problema puede verse como netamente doctrinario; sin embargo, los problemas prácticos son complejos y de difícil solución.

En casos muy puntuales, la Administración Tributaria ha continuado con el proceso de ejecución y ha expedido, por ejemplo, medidas cautelares. También ha ocurrido que una vez concluido el recurso de revisión, el contribuyente impugna la resolución del mismo ante el Tribunal Fiscal. Sin embargo, en este punto el proceso de ejecución no puede ser detenido, y las consecuencias son evidentes.

La legislación española, como distintas legislaciones a nivel internacional, sobre todo en los casos de revisión de oficio, han pretendido solucionar este tema estableciendo dos causas por las cuales al presentarse el recurso, debe suspenderse el proceso de ejecución. De acuerdo con la normativa española, de oficio o a petición de parte se suspenderá la ejecución del acto recurrido en los siguientes casos:

- a) Que cause perjuicio de imposible o difícil reparación;
- b) Que el recurso se sustente en una de las causas de pleno derecho.

Por otro lado, si se comprueba que la suspensión puede causar algún tipo de perjuicio, la autoridad puede solicitar la presentación de caución o garantía suficiente para ejecutar la suspensión, lo cual asegura el cumplimiento de la obligación, de ser el caso, y al mismo tiempo permite continuar con sus actividades normales. En el caso de la legislación ecuatoriana, no existe una norma para suspender el proceso de ejecución por la presentación del recurso, como si sucede con la presentación de reclamo, sin embargo el Código Tributario menciona:

“Art. 212.- Excepciones.- Al procedimiento de ejecución de créditos tributarios sólo podrán oponerse las excepciones siguientes:

6.- Encontrarse en trámite, pendiente de resolución, un reclamo o recurso administrativo u observaciones formuladas respecto al título o al derecho para su emisión;”

En concordancia con la norma citada, el artículo 214 del Código Tributario menciona:

“Oportunidad.- Las excepciones se presentarán ante el ejecutor, dentro de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación del auto de pago y su presentación suspenderá el procedimiento de ejecución, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 285 de este Código; si se presentaren extemporáneamente, el ejecutor las desechará de plano.

El trámite se sujetará a lo que se dispone en los artículos 279 y siguientes de este Código.”

Es decir, el proceso coactivo se suspendería por la presentación del reclamo o de la demanda contenciosa administrativa pero no por la presentación del Recurso de Revisión lo cual evidentemente trae problemas prácticos evidentes.

En este sentido, considero que, respetando los conceptos doctrinarios, debe existir una reforma normativa que permita detener la coactiva de demostrarse que, de no hacerlo, se causaría daños irreparables al contribuyente, aún más si consideramos que la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador estableció un recargo al contribuyente del 20% en la determinación realizada por la administración y, adicionalmente, de no obtener una respuesta favorable en el Recurso se deberá realizar un afianzamiento adicional del 10%, lo cual genera una carga adicional total del 30% del monto discutido o podría permitirse que se asegure la deuda desde el planteamiento del Recurso de Revisión.

CAPITULO IV

Conclusiones y Recomendaciones

1. Históricamente, a partir de 1959, año en el que se promulga la Ley que crea el Tribunal Fiscal, el derecho tributario en el Ecuador ha evolucionado paulatinamente formando una estructura propia; posteriormente, con la promulgación del Código Fiscal de 1963 hasta la publicación del Código Tributario de 1975 y sus reformas se ha logrado mantener una identidad y estructura bastante firme. En mi parecer, a pesar de ciertos desaciertos, el Código Tributario ha permitido mantener y fortalecer la estructura tributaria. Esto ha permitido que la Administración Tributaria madure y que los contribuyentes puedan reclamar y ejercitar sus derechos de forma adecuada; en todo caso, queda claro que el sistema es perfectible sobre todo respecto de las falencias que hemos puesto en evidencia en este estudio.

Por otro lado, es necesario mencionar que en el proceso evolutivo del Derecho Tributario ecuatoriano se han adoptado principios, garantías, derechos y obligaciones que hoy en día forman parte sustancial de nuestro sistema jurídico y que, en algunas ocasiones, son olvidados por los contribuyentes o por la Administración Tributaria. De hecho, del análisis realizado hemos podido confirmar que el concepto de equidad y justicia tributaria no es un concepto nuevo para el Derecho Tributario ecuatoriano, al contrario, es un concepto

antiguo que debe ser retomado no como un planteamiento retórico sino como un planteamiento objetivo y técnico, bien o mal, la justicia tributaria conlleva la necesidad de mantener un equilibrio entre la administración y el contribuyente y, al mismo tiempo, un principio técnico de ahorro fiscal innegable.

Finalmente, como comentario adicional, podemos mencionar que parte de la evolución de la tributación en el país se debe a la creación del SRI mediante Ley publicada en el Registro Oficial 206 del 02 de diciembre de 1997 y los procesos de fortalecimiento de las Administraciones Tributarias, definitivamente, han logrado un verdadero cambio técnico que es digno de mencionar y resaltar.

2. A pesar de que las reformas realizadas a través de la Ley de Reforma Tributaria, publicada en el Registro Oficial 325 de 14 de mayo de 2001, plantea cuestionamientos sobre la esencia del Recurso de Revisión y de si efectivamente es un recurso de acuerdo con las características planteadas por la doctrina tributaria; en nuestro concepto, el Recurso de Revisión, en el Ecuador, nace y se ha mantenido como un verdadero RECURSO, a pesar de que las mencionadas reformas restringieron la aplicación del Recurso de Revisión por considerarlo como un proceso de revisión y no como un Recurso de Revisión propiamente.

Para el tratadista Ignacio Vidal Maspons *“lo más grave – de la reforma – es la desnaturalización que se pretende hacer del concepto doctrinario de “recurso” al redactar el primer inciso del artículo 46 de la “Ley de Reforma Tributaria”, actualmente primer inciso del artículo 143 del Código Tributario, ya no como un “recurso” (de revisión) sino eufemística y meramente como un proceso de revisión”*. A pesar de la poco agraciada reforma, el Recurso de Revisión se mantuvo como tal por el sustento de las demás normas que lo regulaban y sobre

todo por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia que, en muchos aspectos, permitió que el Recurso Revisión se mantenga como tal, como un verdadero RECURSO.

3. Otra importante cuestión que se debe resaltar es el tecnicismo y especialidad que el Derecho Tributario mantiene. La mayoría de tratadistas, juristas y profesionales revisados en este estudio, de una u otra forma, realzan el estudio detallado, desarrollado y profundamente doctrinario que existe en el mundo entero respecto de las rama fiscal, financiera y tributaria, un ejemplo de esto es como han proliferado las universidades y profesionales de esta rama. En el caso del Ecuador, a pesar de tener una estructura tributaria joven, todos los días podemos observar que existe un mejor y mayor interés por entender y aprender sobre finanzas, tributación y economía, lo cual permite observar que el tecnicismo, autonomía e independencia del derecho tributario es una realidad tanto en la práctica como en la doctrina y la legislación, estos nuevos profesionales y estudiosos del derecho tributario permiten que el sistema jurídico tributario ecuatoriano se enriquezca, evolucione, se desarrolle y fortalezca sus características esenciales y propias a través del estudio, apoyo, crítica y cuestionamiento de la normativa y decisiones que dentro de esta materia se tomen.
4. Durante el análisis realizado, hemos podido observar que el Derecho Tributario ha acogido una cantidad asombrosa de principios constitucionales y de derechos humanos que, con el fin de precautelar derechos y garantías de los contribuyentes, han logrado mejorar ostensiblemente la calidad de las Administraciones Tributarias; es más, en el capítulo correspondiente al sustento doctrinario del recurso, hemos podido sintetizar el pensamiento de varios autores

que califican al recurso de revisión como un instituto que garantiza derechos y regula las facultades de la Administración, efectivamente, los distintos tratadistas permiten observar como, hasta cierto punto, el recurso de revisión plantea límites y marcos en los cuales debe desenvolverse el Estado y particularmente la Administración Tributaria, calificando a los reclamos y recursos administrativos como un instrumento o medio idóneo para el logro del bien común. Por esta razón, debemos presionar para que estas instituciones, como el Recurso de Revisión, que permiten garantizar los derechos de los contribuyentes no caigan en desuso o pierdan su esencia.

5. Evidentemente y en relación con lo anteriormente mencionado, los errores o abusos de la Administración Tributaria vienen de la mano con la existencia misma del tributo, aún más si consideramos que la tributación es una materia de alto tecnicismos y especialidad. Por otro lado, queda claro que en el Ecuador, las características del Recurso Extraordinario de revisión como en la mayoría de países, gracias a un proceso histórico evolutivo, se ha convertido en un medio de garantía y tutela de derechos constitucionales y, adicionalmente, ha permitido al Estado realizar un control de legalidad que busca corregir los posibles errores cometidos. De lo mencionado, podemos concluir que es indiscutible que a nivel nacional e internacional existe una acogida masiva del recurso de revisión, en la legislación y la jurisprudencia que considera, como ya mencionamos, que pueden existir errores y abusos por parte de las distintas Administraciones Tributarias que necesitan ser corregidos.
6. En el mismo sentido comentado anteriormente, y respecto de la relación que mantiene el Recurso de Revisión con la Constitución Política del Estado, podemos concluir que el Recurso de Revisión es un medio de garantía de

derechos constitucionales y de corrección de posibles errores de aplicación de principios y normativa constitucional cometidos por parte de la administración. En mi concepto, el Recurso de Revisión permite a la Administración Tributaria realizar un control previo de constitucionalidad de la actuación de la administración tributaria a través de la aplicación de los artículos 272 y 273 de la Constitución Política del Estado que obliga, a toda autoridad administrativa, a aplicar la Constitución al momento de resolver un Recurso de Revisión; este concepto parte del principio básico de que la aplicación de la constitución es una garantía de los ciudadanos para la obtención del bien común, así como, del control jerárquico de los actos administrativos. Finalmente, y a pesar de que la doctrina no desarrolla este concepto, en mi opinión es evidente que el Acto Administrativo Tributario como la Administración Tributaria debe respetar los principios de la constitución y, de acuerdo con el artículo 272 de la Constitución Política del Estado, “deberán mantener conformidad con sus disposiciones y *no tendrán valor si, de algún modo, estuvieren en contradicción con ella o alteraren sus prescripciones.*”

7. De la conclusión anterior, se desprende la necesidad de que las resoluciones de los Recursos de Revisión recojan criterios uniformes que guarden coherencia las normas constitucionales en particular y con las normas tributarias sustantivas y adjetivas en general, lo cual permitirá a la misma administración mantener una unidad y marco que será referente para los funcionarios de inferior jerarquía en la administración y que, evidentemente, permitirá mantener una seguridad y protección jurídica para los contribuyentes.
8. Es indiscutible que el concepto y naturaleza del recurso de revisión tributario, a pesar de sus características propias, mantiene un vínculo muy cercano con los

recursos de revisión de otros ámbitos y materias, es más su identidad y ciertas características propias son idénticas y denotan un fin común, el tratar de lograr la prevalencia de la justicia sobre conceptos doctrinarios. En el análisis realizado del Código Tributario podemos observar que efectivamente se han recogido la mayoría de las características que la doctrina establece y, al mismo tiempo, permite observar que existen ciertas características que han sido tratadas por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, completando los conceptos y la institución de forma absoluta. En efecto, la Corte Suprema, a través de la Sala Especializada de lo Fiscal, ha realizado un trabajo tremendo al establecer y definir ciertos aspectos del recurso de revisión que la norma, simplemente, no ha considerado. Las características del recurso de revisión no establecidas en el Código Tributario han sido establecidas por la jurisprudencia obligatoria que, en definitiva, permite concluir que el Recurso Tributario de Revisión en el Ecuador es un verdadero RECURSO con todas sus características y formas.

9. Como lo mencionamos, es evidente que la Sala Especializada de lo Fiscal ha aportado a la identidad del recurso extraordinario de revisión; sin embargo, ciertos aportes han sido utilizados de forma indebida por parte de la Administración Tributaria o simplemente han traído problemas prácticos que ponen en indefensión a los contribuyentes; en definitiva, en mi criterio la Administración Tributaria ha aplicado e interpretada indebidamente los fallos sustentando su criterio en que los fallos de la Corte Suprema de Justicia, a través del artículo 19 de la Ley de Casación, son de aplicación obligatoria debido a ser de triple reiteración. En todo caso, es evidente que existe un abuso de dichos fallos, en general los abusos podrían resumirse de la siguiente forma:

- a. No da trámite a los recursos planteados resolviendo en la primera providencia la improcedencia del recurso, pese a que la propia jurisprudencia ha reconocido que insinuada la revisión por el particular, la Administración debe darle trámite so pena de incurrir en una violación del derecho de petición consagrado en la Constitución.
- b. Restringe derechos mientras se resuelve el recurso de revisión (Elimina al contribuyente de lista blanca); es decir, restringe la facturación, los permisos de importación y, finalmente, prosigue con la coactiva.
- c. No resuelve o resuelve de forma tardía los recursos; en efecto, la Administración en más de una ocasión resuelve los recursos luego de tres años de haberlo interpuesto. Esto, en gran medida debido a que se ha reconocido, como ya se dijo anteriormente, que no cabe el silencio administrativo.
- d. Procede a ejecutar medidas cautelares, inclusive a sabiendas de que se ha presentado demanda ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.

Estos abusos de la Administración, innegablemente afectan a los contribuyentes y deben ser corregidos.

En este sentido, es evidente que el recurso de revisión ha perdido fuerza y no cumple con sus objetivos principales (garantizar los derechos de los contribuyentes y ser un control de legalidad y constitucional de los actos de la administración) debido a que la propia Administración simplemente confirma la gran mayoría de actos impugnados, lo que ha transformado al recurso de revisión, en ciertos casos, en una pérdida de tiempo o es utilizado como tabla de salvación para los contribuyentes que no impugnaron oportunamente a través de un reclamo los actos y resoluciones inferiores.

Por lo mencionado, considero que es necesario realizar ciertos cambios en el Código Tributario sobre todo respecto del carácter optativo, facultativo y los plazos para la contestación del mismo, así lo confirma Ignacio Vidal Maspons al mencionar lo siguiente:

“Por el otro lado, si es que efectivamente es demostrable la utilidad del recurso de revisión, habría que reformar el Código Tributario para dejar claramente sentado de que tal recurso no es “optativo” ni “facultativo”, sino que es obligatorio, determinando los plazos a los que debe darse contestación al administrado, eliminando el término “insinuación” para referirse a la proposición del mismo.”⁸⁴

Estas reformas, en mi parecer, podrían ser una solución frente a los abusos descritos.

Finalmente, de no realizarse las reformas planteadas, considero que la Corte Suprema de Justicia tiene un deber inmediato de emitir fallos que permitan aclarar y reestructurar la esencia del Recurso de Revisión y el marco práctico a través del cual el Recurso retome su sustento doctrinal sin perjudicar a los contribuyentes.

10. La Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia establece:

“Si por el solo hecho de que una persona que se crea afectada por un acto administrativo ejecutoriado, sugiere o solicita a la administración, que haga uso de la facultad optativa de revisarlo, fuera obligatorio para la administración el aceptar o rechazar expresamente y dentro del término legal correspondiente, tendríamos que el recurso de revisión ya no sería un recurso extraordinario privativo de la administración sino un verdadero derecho del administrado, y, por tanto uno mas de los recursos comunes u ordinarios de los que se precisan en la ley, cosa que es jurídicamente inaceptable e incompatible

⁸⁴ Ignacio Vidal Maspons, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVISIÓN Y EL PROCESO DE EJECUCIÓN”, Memorias, VIII Jornadas Ecuatorianas de Derecho Tributario, Cevallos Editora Jurídica, Quito, 2007. Pág. 166.

con la naturaleza típica del recurso opcional y exclusivo de la administración (...)⁸⁵ (El subrayado es mío)

Como podemos observar, es evidente que la Corte Suprema de justicia trata de proteger el hecho de que el Recurso de Revisión es extraordinario, discrecional y facultativo de la administración mas allá de que el Recurso de Revisión, como lo demostramos anteriormente, es una garantía del contribuyente. En mi concepto, y como lo mencionamos inicialmente, el Recurso de Revisión no es un derecho del contribuyente pero, definitivamente, es una garantía de derechos de los contribuyentes - administrados, y no un mero procedimiento discrecional de la administración, así lo confirma Roberto Dromi al mencionar que “*Los medios de control, verdaderas garantías para los derechos de los particulares, tienen por finalidad la revisión del obrar de la Administración, con el objeto de encauzarlo dentro del marco jurídico.*”⁸⁶

En este sentido, el recurso de revisión no constituye un derecho pero, por esencia, permite la tutela y garantía de derechos por ser un proceso reglado constituido por distintos pasos y procedimientos que deben respetar varios principios y derechos constitucionales como legales. En definitiva, el Recurso Administrativo Tributario de Revisión es un medio legal de tutela de derechos que los distintos ordenamientos jurídicos han adoptado y adaptado para poder impugnar y obtener una revisión de los actos de la Administración Tributaria; en otras palabras, los recursos de revisión son garantías frente a las decisiones y posibles abusos de la Administración que, como menciona el tratadista Eusebio González, “*los ordenamientos jurídicos (...) que, a un mismo tiempo, controlan la aplicación*

⁸⁵ Fallo de la Sala Especializa de lo Fiscal de la Corte Suprema de Justicia No. 70 – 00, Compañía Mercantil Industrial Hielo Polar C.A. en contra de la Directora Nacional del Servicio de Rentas Internas, publicada en el R.O. 53 de 02 de abril de 2003.

⁸⁶ Op. Cit. Roberto Dromi, Pág.253.

de las leyes y tratan de ofrecer a los ciudadanos protección contra los posibles excesos, errores o dilaciones de la administración.”, esta es la esencia y estructura intrínseca del Recurso de Revisión, de lo contrario, parecería que lo que se busca, por parte de la Sala Especializada de lo Fiscal de la Corte Suprema, es proteger a la Administración y no de los contribuyentes.

Por estas razones, insisto en la necesidad de una reforma legal que aclare ciertos puntos de esencia doctrinaria del Recurso de Revisión.

11. Las soluciones y sugerencias planteadas en este análisis pueden corregir ciertos abusos y errores de la Administración; sin embargo, debemos ser claros que el recurso de revisión es una institución de gran valía que lamentablemente no es utilizada en todo su potencial, esto puede ser verificado por la cantidad de impugnaciones contenciosas tributarias que se presentan ante los Tribunales Distritales de lo Fiscal, bien porque se procede directamente ante la justicia ordinaria, bien porque los recursos de revisión ratifican y confirman en su totalidad las resoluciones del inferior, definitivamente, la Administración debe entender que el recurso de revisión es un filtro importante para controlar y rectificar errores. Adicionalmente, la Administración debería considerar que la presentación de un recurso de revisión, de una u otra forma, permite acudir a los órganos jurisdiccionales que permiten litigar de igual a igual con la Administración Tributaria.

El análisis realizado es un breve acercamiento a la institución del recurso administrativo tributario de revisión y sus más importantes características como sus efectos propios, que pretende sugerir y proponer soluciones respecto de los problemas prácticos que

pueden surgir en el día adía. En todo caso, espero que este corto análisis deje claro ciertos puntos neurálgicos y esenciales de la institución estudiada.

BIBLIOGRAFIA

Andrade Leonardo, “PRÁCTICA TRIBUTARIA”, Editado en Compugrafic, Quito Ecuador, 2001.

Barnes Vázquez Javier, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL DERECHO COMPARADO”, Editorial Cívitas, S.A., Madrid, 1994.

Benalcázar Guerrón Juan Carlos “DERECHO PROCESAL ADMINISTRATIVO ECUATORIANO – JURISPRUDENCIA, DOGMÁTICA Y DOCTRINA”, Fundación Andrade & Asociados Fondo Editorial, Quito, 2007.

Bonet Navarro Ángel, “LOR RECURSOS EN EL PROCESO CIVIL”, La Ley, Madrid, 2000.

Borja Borja Ramiro, “TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO”, Pudeleco Editores S.A., Quito Ecuador, 1995.

Cabanellas Guillermo, “DICCIONARIO DE DERECHO USUAL”, Editorial Heliasta, Buenos Aires, 1976.

Calvo Ortega Rafael, “CURSO DE DERECHO FINANCIERO”, Editorial Civitas, S.A., Madrid, 1997.

Casas José Osvaldo y otros, “EL MARCO CONSTITUCIONAL DEL PROCEDIMIENTO Y DEL PROCESO TRIBUTARIO”, en El Procedimiento Tributario, Buenos Aires, 1998.

Checa González Clemente, “EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION EN MATERIA ECONÓMICA - ADMINISTRATIVA”, Editorial Aranzandi, Navarra, 2000.

Checa González Clemente, “LA REVISIÓN DE OFICIO DE LOS ACTOS TRIBUTARIOS: NULIDAD Y ANULABILIDAD”, Editorial Aranzandi, Navarra, 1996.

Díaz Sieiro, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Editorial Macchi, Buenos Aires, 1993.

Dromi José Roberto, “MANUAL DE DERECHO ADMINISTRATIVO”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1987.

Dromi José Roberto, “DERECHO ADMINISTRATIVO”, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1998.

Dromi José Roberto, “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO”, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1999.

Ferreiro Lapatza José, “CURSO DE DERECHO FINANCIERO ESPAÑOL”, Marcial Pons, Madrid, 2006.

Folco Carlos María, “PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO”, Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 2000.

Giuliani Fonrouge Carlos M, “DERECHO FINANCIERO”, Depalma, Buenos Aires, 1997.

González García Eusebio, “LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES”, Editorial Temis, Bogotá Colombia, 2001.

González García Eusebio y Pérez de Ayala José Luis, “DERECHO TRIBUTARIO”, Plaza Universitaria, Salamanca, 1999.

González Parada Hernán Alberto, “EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, MECANISMOS ANTE LOS ABUSOS DE PODER”, Editorial Temis S.A., Bogotá, 1997.

Granja Galindo Nicolás, “PRÁCTICA DE DERECHO ADMINISTRATIVO”, Editorial Universitaria, Quito, 1994.

Morillo – Velarde Pérez José Ignacio, et al. (o Morillo – Velarde Pérez José Ignacio, y otros), “EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL DERECHO COMPARADO”, Editorial Civitas, S.A., 1994.

Pérez de Ayala José Luis y González García Eusebio, “LA POTESTAD ADMINISTRATIVA DE REVISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, EN DERECHO TRIBUTARIO, TOMO 2”, Plaza Universitaria, Salamanca, 1994.

Menéndez Moreno Alejandro, “DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Lex Nova, Valladolid, 2006.

Meseguer Yerba José, “EL RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, Editorial Bosch S.A., Barcelona España, 2001.

Navarrine Camila Susana y Asorey o. Rubén “PRESUNCIONES Y FICCIONES EN DERECHO TRIBUTARIO”, Depalma, Buenos Aires, 2000.

Rubianes Jaime Flor, “TEORÍA GENERAL DE LOS RECURSOS PROCESALES”, Corporación de Estudios y Publicaciones, Quito, 2003.

Sánchez Pedroche J. Andrés, “REVISIÓN ADMINISTRATIVA EN VÍA TRIBUTARIA RECURSOS Y RECLAMACIONES CON JURISPRUDENCIA Y EJEMPLOS”, Ediciones CEF, Madrid, 2006.

Torres González Oswaldo, “INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO”, Quality Print, 2000.

Toscano Soria Luís, “PROCEDIIENTOS ADMINISTRATIVOS CONTENCIOSOS EN MATERIA TRIBUTARIA”, Pudeleco, Quito, 2006.

Trevijano Garnica Ernesto García, “EL RECURSO ADMINISTRATIVO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN”, Civitas Ediciones, Madrid España, 2001.

Villegas Héctor Belisario, “CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.

Volman Mario, “REGIMEN TRIBUTARIO”, comp., La Ley, 2005, Buenos Aires.

Constitución Política de la República del Ecuador.

Codito Tributario.

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

Ley Orgánica de Aduanas.

Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

Ley de Emergencia que establece el Tribunal Fiscal, 1959.

Código Discal, 1963.

JURISPRUDENCIA

1. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 109 – 98, José Betancourt Bastidas en contra del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, publicada en el R.O. 24 de 24 de febrero de 2000. (Principio de legitimidad y ejecutoriedad)
2. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 03 – 02, Empresa Embotelladora y Procesadora del Sur en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 167 de 11 de septiembre de 2003. (No aplica silencio administrativo)
3. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No.7 - 99, Gasolinera Aloag en contra del Ministerio de Finanzas y Crédito Público, publicada en el R.O. 600 de 19 de junio de 2002. (Principio de legitimidad y ejecutoriedad)
4. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 7 – 00, DIPRELSA S.A. en contra de la Directora General del SRI, publicada en el R.O. 327 de 16 de mayo de 2001. (Silencio Positivo, Recurso Extraordinario y IVA no compensado)
5. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 24 – 01, Juez Fiscal de Cuenca en contra de Gilberto Colón Preciado Pineda. (Recurso de revisión penal)
6. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 68 – 003, Banco la Producción en contra del Alcalde del Municipio de Santo Domingo. (Silencio administrativo y lista de sentencias sobre el tema)

7. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 150 – 98, Wilson Marcelo Castro contra el Ministro de Finanzas y Crédito Público. (Legitimidad y ejecutoriedad)
8. Resolución de la Corte Suprema de Justicia No. 127-2001, Ribadeneira Fernández Salvador Cía. Ltda. contra el Alcalde del Distrito Metropolitano de Quito. (Procede contra actos firmes, revisión en casos extraordinarios)

JURISPRUDENCIA POR CONCEPTO

| Convenios Tributarios celebrados sin formalidades legales anulados mediante recurso de revisión | | |
|---|--------|-------------------------|
| 143-98 | RO 487 | VIERNES 4 ENERO 2002 |
| 60-99 | RO 506 | JUEVES 31 ENERO 2002 |
| 19-98 | RO 542 | MARTES 26 MARZO 2002 |
| 103-98 | RO 542 | MARTES 26 MARZO 2002 |
| 92-98 | RO 545 | LUNES 1 ABRIL 2002 |
| 52-99 | RO 545 | LUNES 1 ABRIL 2002 |
| 7-99 | RO 600 | MIÉRCOLES 19 JUNIO 2002 |
| 76-2000 | RO 600 | MIÉRCOLES 19 JUNIO 2002 |
| La revisión es una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad administrativa | | |
| 21-99 | RO 487 | VIERNES 4 ENERO 2002 |
| 53-99 | RO 689 | JUEVES 10 OCTUBRE 2002 |
| 70-2000 | RO 53 | MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003 |
| 93-2000 | RO 601 | JUEVES 20 JUNIO 2002 |
| 24-2001 | RO 405 | MARTES 24 AGOSTO 2004 |
| 58-2001 (naturaleza) | RO 53 | MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003 |
| No opera el silencio administrativo en los recursos de revisión | | |
| 133-93 | RO 377 | JUEVES 6 AGOSTO 1998 |
| 79-99 | RO 52 | MARTES 1 ABRIL 2003 |
| 7-2000 | RO 327 | MIÉRCOLES 16 MAYO 2001 |
| 70-2000 | RO 53 | MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003 |
| 151-2000 | RO 53 | MIÉRCOLES 2 ABRIL 2003 |
| 25-2001 | RO 689 | JUEVES 10 OCTUBRE 2002 |
| 68-2003 | RO 555 | JUEVES 31 MARZO 2005 |