

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR  
SEDE ECUADOR

ÁREA DE DERECHO

MAESTRÍA EN DERECHO,  
MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

NATURALEZA JURÍDICA DE LOS RECURSOS  
ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

ALVARO RENATO MEJÍA SALAZAR  
AUTOR

DR. CESAR MONTAÑO GALARZA  
TUTOR

SAN FRANCISCO DE QUITO, 2009

## **Resumen**

Toda persona posee un derecho general a impugnar las actuaciones de las autoridades públicas. En sede administrativa, este derecho se encuentra instrumentado principalmente a través de los institutos procesales denominados Recursos. La legislación tributaria ecuatoriana, prevé la existencia de tan sólo un Recurso, lo cual limita el derecho a la impugnación del contribuyente. Es por ello que este trabajo se encarga del estudio de los diferentes Recursos que la doctrina y las distintas legislaciones han desarrollado. De manera especial, se analiza la naturaleza jurídica de estos medios de impugnación, a fin de identificar el contenido y alcance de cada una de las clases y subclases de Recursos. Todo lo cual aporta elementos de juicio para la elaboración de nuestra postura por la rehabilitación normativa de Recursos derogados – Reposición– y por la creación de uno nunca previsto en materia tributaria común – Apelación–.

A los de siempre (con el significado que tal concepto conlleva): Dios, Alicia, Miguel y José Luís.

A Enrique y a Bernarda.

Con cariño a Fabiola, a Juan Bautista, a Narciso y a Rosario.

## Tabla de Contenidos

### **1. La Impugnación Jurídica.**

1.1. Concepto.....	9
1.2. La Impugnación en el Derecho Administrativo.....	13

### **2. Los Recursos.**

2.1. Concepto.....	15
2.2. Diferencias entre Recurso, Reclamo y Nulidad.....	17
2.2.1. El Reclamo.....	18
2.2.2. La Nulidad.....	21
2.3. El Recurso en el Derecho Administrativo.....	23
2.4. Clasificación de los Recursos.....	27

### **3. Los Recursos Ordinarios y Extraordinarios.**

3.1. Los Recursos Ordinarios.....	30
-----------------------------------	----

3.1.1. Naturaleza Jurídica.....	30
3.1.2. Efectos de la interposición de un Recurso Ordinario.....	32
3.1.3. Tipos de Recursos Ordinarios.....	36
3.1.3.1. La Aclaración.....	37
3.1.3.2. La Ampliación.....	37
3.1.3.3. La Reforma.....	38
3.1.3.4. La Revocatoria.....	38
3.1.3.5. La Reposición.....	39
3.1.3.6. La Apelación.....	39
3.1.4. Los Recursos Ordinarios en la Legislación Administrativa Ecuatoriana y Comparada.....	41
3.1.4.1. El caso ecuatoriano.....	41
3.1.4.2. Derecho Comparado.....	45

3.2. Los Recursos Extraordinarios.....	49
3.2.1. Naturaleza Jurídica.....	49
3.2.2. Efectos de la interposición de un Recurso Extraordinario.....	54
3.2.3. Tipos de Recursos Extraordinarios.....	56
3.2.3.1. La Revisión.....	56
3.2.3.2. La Casación.....	59
3.2.4. Los Recursos Extraordinarios en la Legislación Administrativo Ecuatoriano y Comparado.....	62
3.2.4.1. El caso Ecuatoriano.....	63
3.2.4.2. Derecho Comparado.....	65
<b>4. Los Recursos Administrativos en materia Tributaria.</b>	
4.1. Aplicación del Derecho Administrativo en Temas Tributarios.....	69
4.2. Los Recursos en sede administrativa previstos por la Legislación Tributaria Ecuatoriana.....	71

4.2.1. El Recurso de Revisión.....	73
4.2.2. Institutos de Impugnación Administrativa en materia tributaria que han sido derogados de la legislación ecuatoriana.....	84
4.2.2.1. El Recurso de Reposición.....	85
4.2.2.2. El Recurso de Apelación en Materia Aduanera.....	87
4.3. La inaplicabilidad de los medios de impugnación en sede administrativa contenidos en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, para la materia Tributaria.....	89
4.4. Los Recursos en sede administrativa previstos por la Legislación Tributaria Comparada.....	92
4.4.1. Legislación Tributaria Argentina.....	92
4.4.2. Legislación Boliviana.....	94
4.4.3. Legislación Tributaria Colombiana.....	97
4.4.4. Legislación Tributaria Española.....	100

4.4.5. Modelo de Código Orgánico Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.....	106
<b>5. Conclusiones y comentarios finales.....</b>	<b>108</b>
<b>6. Bibliografía.....</b>	<b>115</b>

## **1. La Impugnación Jurídica.**

### **1.1. Concepto.**

En un trabajo anterior se comenzó señalando que el errar es una condición connatural al ser humano y que aún los seres más sabios de nuestra especie no han estado libres de cometer equivocaciones y desaciertos.<sup>1</sup> Esta afirmación que en los presentes días es reconocida como un absoluto, hasta hace algunos siglos habría sido fundamento de persecuciones y castigos para quien la hubiera declarado o defendido. En épocas primitivas del desarrollo humano, la ignorancia inundó de temor al corazón de los hombres, por ello buscaron refugio en la divinidad y en quienes consideraron representantes de la divinidad en la tierra. Los seres que lideraron a los hombres antiguos, preclaros en algunos casos y simplemente tenidos por preclaros en otros, gozaron de tal autoridad entre sus pares, que su palabra se tornó en mandato incontrovertible, pues su validez y corrección se fundamentaba en una supuesta manifestación divina.

Para citar ejemplos de estas civilizaciones teócratas nos referiremos a la antigua germana y por qué no citar también al absolutismo francés del siglo XVII. En efecto, como lo recuerda Loza Pintado, para el pueblo germano primitivo la sentencia o resolución de la autoridad era una expresión de la divinidad y tenía el carácter infalible de ésta, de allí que no cabía dudas sobre su acierto.<sup>2</sup> Luego, en los imperios o reinos europeos continentales de la época barroca, así como en los medievales, no sólo que la

---

<sup>1</sup> Alvaro Renato Mejía Salazar, *El carácter extraordinario del Recurso de Revisión*, Monografía previa a la obtención del título de Especialista Superior en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar-Quito, 2007, p. 1.

<sup>2</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación en el proceso civil*, Quito, Editorial Ecuador, 1990, p. 41.

palabra del monarca era la ley única sino también sus sentencias eran consideradas como decisiones infalibles contenedoras de la verdad.<sup>3</sup> Frente a estos sistemas jurídicos teócratas, nos encontramos desde muy antiguo con sociedades donde el proceso era laico, lo cual comportó el reconocimiento de que las resoluciones podían adolecer de errores. Ejemplo de ello es la Roma Republicana, donde pese a que las decisiones del Iudex –funcionario público investido de potestad para administrar justicia– nacían con autoridad de cosa juzgada, ésta era puramente formal ya que podía discutirse sobre la imperfección de su contenido y si llegaban a ser consideradas injustas, no podían obligar a las partes ya que eran tomadas por inexistentes.<sup>4</sup> El desarrollo de este pensamiento jurídico laico se consolida en occidente con la Revolución Francesa a través de sus postulados sobre la organización y administración de los pueblos. En efecto, la Ilustración gala propició la plena comprensión de la igualdad de los hombres, de su naturaleza falible, de la necesidad de la corrección de los actos de las autoridades y del fin principal de la ley que es la justicia, todo lo cual consagra el derecho de los miembros de un Estado a cuestionarse y a cuestionar sobre la corrección de las actuaciones de sus mandatarios.

Volvemos de esta manera al punto de partida del presente apartado, las personas a quienes los miembros de una sociedad han otorgado la capacidad de administrar la cosa pública o de decidir sobre una controversia suscitada entre particulares o entre el Estado y un particular, son seres humanos susceptibles de cometer errores en el ejercicio de sus funciones. Estos errores, al entender de Enrique Rojas Gómez, pueden contrariar al Derecho, ya sea por haberse malentendido las circunstancias de hecho sobre las cuales han sido aplicadas las normas o simplemente por haber aplicado las normas con un

---

<sup>3</sup> Beatriz Quintero y Eugenio Prieto, *Teoría General del Proceso*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1995, Tomo I, 231.

<sup>4</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 66.

significado o alcance distinto al que les corresponde.<sup>5</sup> Pero además, los errores administrativos o jurisdiccionales también pueden obedecer a voluntarias irregularidades motivadas por prevención, animadversión, temor o recompensa. De esta forma opina Loza Pintado quien además señala que en muchas ocasiones el juzgador –o el administrador público– no se despoja de sus pasiones, afanes o sentimientos al momento de realizar su actividad, faltando a su deber teórico de la completa neutralidad.<sup>6</sup>

De ahí, que todos los ordenamientos jurídicos occidentales contemporáneos reconozcan el derecho subjetivo de las personas a buscar se corrijan los errores en las actuaciones públicas que les causen gravamen o perjuicio, o que simplemente consideren que les causa un gravamen o perjuicio.<sup>7</sup> Este derecho subjetivo se ve instrumentado mediante una serie de herramientas jurídicas que tienen por objetivo cuestionar las resoluciones de la administración, esto es, impugnarlas.

Impugnar, entonces, no es otra cosa que expresar inconformidad respecto del contenido de un acto o decisión pública, con el propósito de provocar su modificación o revocación, por considerarlo contrario al orden jurídico y lesivo para el interés público o propio.<sup>8</sup> Cabrera Acosta señala que la impugnación es una facultad o derecho que la ley otorga al administrado para conseguir la enmienda de los errores en que los funcionarios hayan incurrido en sus actuaciones públicas.<sup>9</sup> Devis Echandía teoriza un

---

<sup>5</sup> Enrique Rojas Gómez, *La Teoría del Proceso*, Santa Fe de Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2002, p. 193.

<sup>6</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 15.

<sup>7</sup> Manuel Ibáñez, *Tratado de los Recursos en el Proceso Civil*, Buenos Aires, Bibliográfica Argentina, 1957, p. 79. Hernando Devis Echandía, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1997, p. 506.

<sup>8</sup> Enrique Rojas Gómez, *La Teoría del Proceso*, op. cit., p. 193.

<sup>9</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General del Proceso y de la Prueba*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996, p. 289.

poco más y estima que la revocabilidad –impugnación– es un remedio jurídico contra una injusticia.<sup>10</sup> En similar línea de pensamiento, Loza Pintado señala que en su más estricto sentido, la impugnación es la institución destinada a impedir que una sentencia –acto o resolución administrativa– considerada injusta o violatoria a la ley o a la jurisprudencia produzca efectos jurídicos, efectos que por la misma razón no restablecerán la paz ni dirimirán satisfactoriamente la controversia y que, por el contrario, crearán nuevos conflictos o motivos de litis.<sup>11</sup>

De estas primeras definiciones se concluye que la impugnación constituye un derecho general y amplio que posee toda persona para buscar que se rectifique una actuación de un ente público, considerada como errónea y lesiva. Existe en consecuencia, un derecho general de impugnación que deviene en un fundamento jurídico suficiente para perseguir la enmienda de cualquier incorrección administrativa. Este derecho se encuentra previsto en el literal m, del numeral 7, del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador,<sup>12</sup> norma que ordena que el derecho a la defensa de las personas, incluye su capacidad de recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.<sup>13</sup> Respecto de todo lo anterior y desde una perspectiva del Derecho Privado, la impugnación no ha de ser entendida como un deber u obligación que tiene el particular frente a un equívoco acto administrativo o sentencia judicial. Para el ciudadano la impugnación es un derecho y no un deber. Esto comporta que sólo el particular está en capacidad de aceptar una actuación pública que, violando la ley lo lesione, renunciando a su derecho a

---

<sup>10</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 505.

<sup>11</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 17.

<sup>12</sup> Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008.

<sup>13</sup> “Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...)

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

impugnarla. Para el Estado, por el contrario, el impugnar la actuación de alguno de sus órganos que viole el ordenamiento jurídico es una obligación irrenunciable, pues entre sus deberes primordiales está el cuidar el imperio de las normas que lo rigen y el que sus actuaciones se encuentren apegadas a ellas.

Finalmente cabe señalar que el propio ordenamiento jurídico que establece y garantiza a favor de los particulares el derecho a la impugnación, también establece límites a éste, ya sea en razón del tiempo o de la naturaleza de la causa. El primer caso obedece al principio de Seguridad Jurídica, en virtud del cual no se puede mantener indefinidamente vigente la posibilidad de que una persona impugne un acto o resolución judicial o administrativa; para ello hay un tiempo legalmente acordado, luego del cual, si no ha existido impugnación, se entiende por aceptado el contenido del acto o sentencia y, por tanto, ha de cumplirse. El segundo caso obedece, como su nombre lo indica, a la naturaleza de ciertas causas o procesos donde la impugnación sólo comportaría demoras que perjudicaría a una parte y beneficiaría indebidamente a otra. Como por ejemplo, la inexistencia de ciertos recursos en materia ejecutiva para el ejecutado –Art. 436 Codificación del Código de Procedimiento Civil<sup>14</sup>–.

## **1.2. La Impugnación en el Derecho Administrativo.**

El contenido y alcance general del concepto de impugnación jurídica que ha sido expuesto, es aplicable al Derecho Administrativo salvo ciertas particularidades propias de esta rama del Derecho cuya autonomía científica es innegable. Ya en el numeral anterior se indicó la diferencia básica entre la impugnación entendida dentro del

---

<sup>14</sup> “Art. 436.- En este juicio puede el ejecutante interponer los recursos que concede este Código para los ordinarios; pero el ejecutado sólo puede apelar de la sentencia, y en los demás casos, no podrá interponer ni aún el recurso de hecho.”

Derecho Privado y del Derecho Público. Según se señaló, en el primer caso la impugnación es un derecho subjetivo renunciable del particular, mientras que en el segundo es un deber imperativo para la Administración.

En efecto, como señala el autor español Ramón Martín Mateo, la Administración está en la obligación de rectificar desviaciones en las que pueda haber incurrido frente a lo dispuesto por el ordenamiento jurídico o simplemente, sin que se haya producido una ilegalidad, está en la obligación de adoptar nuevas decisiones más razonables, aunque en este último caso por apreciaciones de oportunidad, no podrán afectarse derechos adquiridos ni empeorar la situación de terceros.<sup>15</sup> Por otra parte, además del control y observancia del principio de Legalidad, también el principio de Economía en los Procedimientos tiene relación con la impugnación en la esfera administrativa. En este sentido, debemos tener en cuenta que uno de los fines de la impugnación en sede administrativa es evitar que inconvenientes que pueden ser superados en ésta misma sede, pasen a conocimiento de los tribunales de justicia más costosos y, en nuestro país, más lentos.

Ahora bien, siguiendo a Cassagne, también ha de señalarse que la impugnación en sede administrativa técnicamente no comporta estricta controversia, toda vez que (i) la Administración actúa como parte interesada y autoridad decisoria y, (ii) la decisión administrativa no posee los atributos de la verdad legal, en tanto cosa juzgada material y formal,<sup>16</sup> toda vez que siempre existirá la posibilidad de que un tercero –juez– revise la actuación administrativa, así haya sido emanada de la máxima autoridad de la Administración Central –Presidente de la República–. Dromi por su parte, desarrolla

---

<sup>15</sup> Ramón Martín Mateo, *Manual de Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial Trivium, 2002, p. 409.

<sup>16</sup> Juan Carlos Cassagne, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1998, p. 313.

similares postulados al exponer su defensa a la corriente de pensamiento jurídico que niega la existencia de una jurisdicción administrativa, reconociendo la calidad de jurisdicción únicamente a la de los jueces propiamente dichos.<sup>17</sup>

De todo lo anterior concluimos que si bien la jurisdicción, en cuanto capacidad de decidir y hacer ejecutar lo decidido, es un atributo caracterizador de la función judicial dentro de un modelo de Estado occidental, no es menos cierto que la Administración Pública posee un atributo decisorio-ejecutor muy similar al *imperium* del juez ordinario. Por tanto y en atención de la autonomía calificadora del Derecho Administrativo,<sup>18</sup> consideramos que es conveniente identificar como Jurisdicción Administrativa a las facultades resolutivas, sancionadoras y ejecutivas que posee la Administración Pública, siempre concientes de las diferencias, limitaciones y especificidades que tal concepto poseería con relación al de Jurisdicción, en su dimensión más amplia y general.

## **2. Los Recursos.**

### **2.1. Concepto.**

La mayoría de autores –con quienes nos alineamos y a cuyos principales representantes nos referiremos de inmediato– consideran que tanto en vía judicial, cuanto en vía administrativa, el derecho general de impugnar los actos de la autoridad pública se encuentra principalmente instrumentado a través de los Recursos. En efecto, para Murcia Ballén los Recursos son los modos o maneras como se proyecta en la

---

<sup>17</sup> Roberto Dromi, *El Procedimiento Administrativo*, Madrid, Editorial Astrea, 1986, p. 85.

<sup>18</sup> Por autonomía calificadora entendemos a aquella faculta de definir el contenido de los conceptos que utiliza una rama del Derecho, así como de dotarlos de nombres propios.

práctica el derecho de impugnación; mediante ellos el litigante –administrado– que se encuentre frente a un acto que estime perjudicial para sus intereses, puede promover su revisión.<sup>19</sup> En la misma línea de pensamiento, Cabrera Acosta expone que los Recursos representan la forma en que se pueden corregir los errores de un juzgador –administración–.<sup>20</sup> Devis Echandía por su parte señala que la impugnación es el género y el Recurso es la especie, entendiéndose por Recurso la petición formulada por una de las partes para que el mismo juez –autoridad administrativa– que profirió una providencia –acto o resolución administrativa– o un superior, la revise con el fin de corregir los errores de juicio o de procedimiento que en ella se hayan cometido.<sup>21</sup> Espinosa Solís de Ovando considera, en términos más específicos, que los Recursos son medios que la ley concede a la parte –administrado– que se crea perjudicada por una resolución judicial –acto o resolución administrativa– para obtener que ella sea modificada o dejada sin efecto.<sup>22</sup>

De estas primeras definiciones podemos concluir que basta que el administrado considere, fundamentadamente, que un acto administrativo o sentencia judicial adolece de una falla, para poder ejercitar su derecho a recurrirlo. Por tanto, no es indispensable que el recurrente tenga necesariamente la razón para interponer un Recurso, basta –según veremos más adelante– que cumpla con los requisitos normativamente establecidos para su procedencia y admisibilidad. Al igual que la administración o el juez, el particular puede encontrarse errado en su impugnación, lo cual en nada contraviene al derecho general que tiene para presentar un Recurso.

---

<sup>19</sup> Humberto Murcia Ballén, *Recurso de Casación Civil*, Santa Fe de Bogotá, El Foro de la Justicia, 1983, p. 9.

<sup>20</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 289.

<sup>21</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 505.

<sup>22</sup> Alejandro Espinosa Solís de Ovando, *Manual de Procedimiento Civil-Recursos Procesales*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1973, p. 19.

Por otra parte, se debe anotar que los Recursos como medio de impugnación se constituyen en un sistema de control de las actuaciones públicas. Este sistema de control tiene dos beneficiarios: (i) El interés público en que el Estado de Derecho y el imperio de la ley sean respetados en toda actuación de la administración pública, y (ii) el interés privado del particular de que sus derechos no sean conculcados por una actuación pública errónea o violatoria de las normas jurídicas.<sup>23</sup> Para cumplir con los fines que hemos analizado,<sup>24</sup> los Recursos se encuentran previstos en todas las ramas del derecho, por ejemplo en la rama civil –Código de Procedimiento Civil–, en la rama penal –Código de Procedimiento Penal–, en la rama administrativa –Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva–, en la rama tributaria –Código Orgánico Tributario–, etc. Las sedes donde un ciudadano puede solicitar la enmienda de una falla básicamente son la administrativa y la judicial, es decir, ante el mismo órgano administrativo del que emanó el acto impugnado o ante un tercero investido de potestad jurisdiccional. En estas dos sedes los Recursos suelen encontrarse previstos de forma similar, existiendo ciertas diferencias que denotan la especialización y alcance de la sede administrativa o judicial, tema que será materia de nuestro estudio a partir del tercer punto del capítulo segundo del presente trabajo.

## **2.2. Diferencias entre Recurso, Reclamo y Nulidad.**

Desde un punto de vista amplio se puede considerar que tanto los Recursos, como los Reclamos y la Nulidad son medios de impugnación jurídica, toda vez que mediante tales acciones se puede perseguir la corrección de actos de la administración pública

---

<sup>23</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 301.

<sup>24</sup> Garantía del Administrado, Sistema de Control de la Actuación Pública, etc.

errados. Sin embargo, el instituto que de manera más completa se identifica con el derecho general a impugnar es el Recurso, según se procede a explicar.

### **2.2.1. El Reclamo.**

Ciertamente el Reclamo es un procedimiento incoado por una persona afectada en sus derechos subjetivos o intereses legítimos como consecuencia de acciones u omisiones de la autoridad pública,<sup>25</sup> no obstante, su procedencia se encuentra expresamente limitada a casos específicos. En efecto, según lo dispuesto por el artículo 172 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva<sup>26</sup> – norma de Derecho Público–, en las reclamaciones los interesados podrán petitionar o pretender:

- a) La formulación de observaciones, consideraciones y reservas de derechos, cuando se impugnaren los actos de simple administración;
- b) La cesación del comportamiento, conducta o actividad; y,
- c) La enmienda, derogación, modificación o sustitución total o parcial de actos normativos o su inaplicabilidad al caso concreto.

---

<sup>25</sup> Hernán Jaramillo Ordóñez, *Manual de Derecho Administrativo*, Loja, Editorial Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999, p. 335.

<sup>26</sup> “Art. 172.- Los reclamos administrativos. En las reclamaciones los interesados podrán petitionar o pretender:

- a) La formulación de observaciones, consideraciones y reservas de derechos, cuando se impugnaren los actos de simple administración;
- b) La cesación del comportamiento, conducta o actividad; y,
- c) La enmienda, derogación, modificación o sustitución total o parcial de actos normativos o su inaplicabilidad al caso concreto.

En cuanto a la tramitación de una reclamación, ésta debe ser presentada ante el órgano autor del hecho, comportamiento u omisión; emisor del acto normativo; o ante aquél al cual va dirigido el acto de simple Administración. El órgano puede dictar medidas de mejor proveer, y otras para atender el reclamo.”

También se puede accionar un Reclamo cuando un administrado se siente afectado por los efectos de un hecho administrativo, según lo previsto en el artículo 79 del mencionado Estatuto.<sup>27</sup>

De igual forma, en materia tributaria el Reclamo se encuentra previsto para ciertos casos taxativamente dispuestos por las normas. El artículo 115 del Código Orgánico Tributario<sup>28</sup> manda que los contribuyentes, responsables o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración o, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto. El artículo 305 del Código Orgánico Tributario<sup>29</sup> prevé que para obtener la devolución de tributos indebidamente pagados, ha de presentarse un reclamo.

---

<sup>27</sup> “Art. 79.- Impugnación.- Las personas afectadas por hechos administrativos deberán denunciarlos o presentar el respectivo reclamo ante la autoridad correspondiente. Si formulado el reclamo la Administración lo niega, se podrá impugnar dicha decisión ya sea en sede administrativa o judicial. Cuando los hechos administrativos afectaren una garantía constitucional de forma cierta e inminente será posible su impugnación en la forma prevista en la Constitución.”

<sup>28</sup> “Art. 115.- Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva. Los reclamos por tributos que correspondan al Estado según el artículo 64 de este Código, siempre que los reclamantes, tuvieren su domicilio en la provincia de Pichincha, se presentarán en el Servicio de Rentas Internas. En los demás casos podrán presentarse ante la respectiva dirección regional o provincial. El empleado receptor pondrá la fe de presentación en el escrito de reclamo y en cuarenta y ocho horas lo remitirá al Servicio de Rentas Internas. Las reclamaciones aduaneras por aplicación errónea del arancel o de las leyes o reglamentos aduaneros, o de los convenios internacionales, se presentarán ante el Gerente Distrital de Aduana de la localidad respectiva.

Las peticiones por avalúos de la propiedad inmueble rústica, se presentarán y tramitarán ante la respectiva municipalidad, la que los resolverá en la fase administrativa, sin perjuicio de la acción contenciosa a que hubiere lugar.”

<sup>29</sup> “Art. 305.- Procedencia y prescripción.- Tendrá derecho a formular el reclamo o la acción de pago indebido o del pago en exceso la persona natural o jurídica que efectuó el pago o la persona a nombre de quien se lo hizo. Si el pago se refiere a deuda ajena, sin que haya obligación de hacerlo en virtud de ordenamiento legal, sólo podrá exigirse la devolución a la administración tributaria que recibió el pago, cuando se demuestre que se lo hizo por error. La acción de pago indebido o del pago en exceso prescribirá en el plazo de tres años, contados desde la fecha del pago. La prescripción se interrumpirá con la presentación del reclamo o de la demanda, en su caso. En todo caso, quien efectuó el pago de deuda ajena, no perderá su derecho a demandar su devolución al sujeto legalmente obligado, ante la justicia ordinaria, conforme a lo previsto en el artículo 26.”

En materia tributaria seccional, el Reclamo puede ser accionado cuando se verifique la existencia de un pago indebido. El artículo 463 de la Codificación de la Ley Orgánica de Régimen Municipal<sup>30</sup> dispone que producida alguna de las situaciones que den lugar al Reclamo o solicitud por pago indebido o pago en exceso, en su caso, podrán los contribuyentes proponerlo ante el director del departamento financiero. De igual forma, el reclamo es pertinente para impugnar avalúos catastrales. El artículo 458 de de la Ley Orgánica de Régimen Municipal<sup>31</sup> prevé que notificados los propietarios con las decisiones de la comisión de avalúos o vencido el plazo de treinta días a contarse desde el siguiente al de la notificación, así como dentro del plazo de cuarenta días de notificados con las emisiones de los títulos de crédito, o con los resultados de fiscalizaciones ordenadas por las autoridades competentes, podrán los contribuyentes formular sus reclamos ante el jefe de la dirección financiera.

Teniendo en cuenta el contenido de las disposiciones normativas que han sido citadas, retomamos la afirmación relativa a que las limitaciones que posee el Reclamo<sup>32</sup> lo desmedran como medio de impugnación jurídica frente a los Recursos cuyo ámbito de aplicación es amplio, característica que se identifica plenamente con el derecho

---

<sup>30</sup> “Art. 463.- Producida alguna de las situaciones que den lugar al reclamo o solicitud por pago indebido o pago en exceso, en su caso, podrán los contribuyentes proponerlo ante el director del departamento financiero, siguiendo el trámite establecido en el Código Tributario.”

<sup>31</sup> “Art. 458.- Notificados los propietarios con las decisiones de la comisión de avalúos o vencido el plazo de treinta días a contarse desde el siguiente al de la notificación, así como dentro del plazo de cuarenta días de notificados con las emisiones de los títulos de crédito, o con los resultados de fiscalizaciones ordenadas por las autoridades competentes, podrán los contribuyentes formular sus reclamos ante el jefe de la dirección financiera. Dentro del término de cuarenta días de recibido un reclamo en la mencionada dirección, el jefe de la misma dictará resolución motivada, la que se pondrá en conocimiento del reclamante, con el procedimiento que se establece en el Código Tributario. Cuando el contribuyente no haya sido notificado con el avalúo practicado de oficio o con la emisión de títulos de crédito, y el impuesto no sea de los que deben abonarse sin necesidad de notificación alguna, se seguirá el procedimiento indicado en los incisos que anteceden. Para este caso, el tesorero concederá diez días al notificado para que formule su reclamo ante el jefe de la dirección financiera.”

<sup>32</sup> Cabe señalar que en materia aduanera, el reclamo si se encuentra previsto de manera amplia como medio de impugnación. En efecto, el Artículo 76 de la Codificación de la Ley de Aduanas dispone que los reclamos sobre cualquier acto administrativo aduanero u otro que ocasione perjuicio directo a una persona natural o jurídica, se presentarán por el afectado, ante el Gerente del que emanó el acto administrativo, dentro del término de veinte días de realizado o notificado el acto.

general a la impugnación y búsqueda de corrección de las actividades de la Administración. Como indica Sayagués, el objeto del Recurso es amplio: puede pedirse la revocación, la reforma o la sustitución de un acto,<sup>33</sup> mientras que en el Reclamo, el objeto se subordina al contenido otorgado expresamente por la norma.

### **2.2.2. La Nulidad.**

Iniciaremos señalando que el Recurso es un remedio jurídico contra la incorrección de un acto administrativo, mientras que la Nulidad es el remedio contra su invalidez.<sup>34</sup> Así lo comprende nuestro ordenamiento jurídico; el Código Civil – norma general informativa del ordenamiento jurídico ecuatoriano– en su artículo 1697<sup>35</sup> prevé que es nulo todo acto o contrato al que le falte alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie y la calidad o estado de las partes. En atención al principio de Seguridad Jurídica, la Nulidad de actos o contratos públicos o privados debe ser declarada por una autoridad pública competente, aún sin que medie petición de parte, si tal nulidad es absoluta y evidente.<sup>36</sup> Debe mediar

---

<sup>33</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002, p. 472.

<sup>34</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 507.

<sup>35</sup> “Art. 1697.- Es nulo todo acto o contrato a que falta alguno de los requisitos que la ley prescribe para el valor del mismo acto o contrato, según su especie y la calidad o estado de las partes. La nulidad puede ser absoluta o relativa.”

<sup>36</sup> Codificación del Código Civil: “Art. 1698.- La nulidad producida por un objeto o causa ilícita, y la nulidad producida por la omisión de algún requisito o formalidad que las leyes prescriben para el valor de ciertos actos o contratos, en consideración a la naturaleza de ellos, y no a la calidad o estado de las personas que los ejecutan o acuerdan, son nulidades absolutas. Hay asimismo nulidad absoluta en los actos y contratos de personas absolutamente incapaces. Cualquiera otra especie de vicio produce nulidad relativa, y da derecho a la rescisión del acto o contrato.

Art. 1699.- La nulidad absoluta puede y debe ser declarada por el juez, aún sin petición de parte, cuando aparece de manifiesto en el acto o contrato; puede alegarse por todo el que tenga interés en ello, excepto el que ha ejecutado el acto o celebrado el contrato, sabiendo o debiendo saber el vicio que lo invalidaba; puede asimismo pedirse por el ministerio público, en interés de la moral o de la ley; y no puede sanearse por la ratificación de las partes, ni por un lapso que no pase de quince años.”

la solicitud de un interesado en el evento de que la nulidad sea sólo relativa.<sup>37</sup> Las causas que invalidan a un acto fuere público o privado, se encuentran normativamente previstas y como se anotó, tienen que ver con el objeto, la causa, las personas, sus calidades y cualidades, los formalismos, entre otros elementos de validez.

Queda claro entonces, que el objetivo de impugnación que se persigue con la Nulidad es diferente al del Recurso. A la Nulidad le compete el vicio jurídico de un acto de la administración, sólo en el evento de que tal vicio vicie la validez del acto. Por el contrario, con el Recurso se persigue toda incorrección jurídica de la que pueda adolecer un acto que pudo haber cumplido con todos los requisitos de validez. La rectificación del acto administrativo o procesal es el resultado del Recurso que prospera; la invalidación lo es de la Nulidad.<sup>38</sup>

Finalmente, cabe señalar que pese a lo común que resulta escuchar el concepto *Recurso de Nulidad*,<sup>39</sup> tal instituto no se encuentra previsto en nuestra normativa civil ni administrativa. En efecto, tanto el Código Civil –Artículos 98, 99, 120, 123, 1367, 1368, 1369 y 1485–, el Código de Procedimiento Civil –Artículo 301–, el Código Orgánico Tributario –Artículo 162– y Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa –Artículo 63-C–, se refieren a una *Acción de Nulidad*. Sólo en materia

---

<sup>37</sup> Codificación del Código Civil: “Art. 1700.- La nulidad relativa no puede ser declarada por el juez sino a pedimento de parte; ni puede pedirse por el ministerio público en solo interés de la ley; ni puede alegarse sino por aquellos en cuyo beneficio la han establecido las leyes, o por sus herederos o cesionarios; y puede sanearse por el transcurso del tiempo o por la ratificación de las partes. Los actos realizados por el marido, o por la mujer, respecto de los bienes de la sociedad conyugal, sin el consentimiento del otro cónyuge, cuando éste es necesario, son relativamente nulos, y la nulidad relativa puede ser alegada por el cónyuge cuyo consentimiento era necesario y faltó. Si uno de los cónyuges realiza actos o contratos relativos a los bienes del otro, sin tener su representación o autorización, se produce igualmente nulidad relativa, que puede alegar el cónyuge al que pertenecen los bienes objeto del acto o contrato.”

<sup>38</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 505.

<sup>39</sup> Bastardilla jurídica propia del medio jurídico nacional, de lo que podemos testimoniar.

penal, el Código de Procedimiento Penal –Artículo 332– establece un *Recurso de Nulidad*.

### **2.3. El Recurso en el Derecho Administrativo.**

Retomando la temática específica del presente trabajo, según se anotó en el numeral 2.1., los Recursos suelen encontrarse previstos de forma similar en sede judicial y en sede administrativa, existiendo ciertas diferencias que denotan la especialización y alcance de cada una de estas sedes. Siguiendo al profesor Sayagués,<sup>40</sup> comencemos diciendo que el acto administrativo puede ser injusto, inconveniente o adolecer de una ilegalidad de fondo o de forma. Según hemos analizado en el capítulo primero del presente trabajo, aún la Administración mejor organizada e intencionada es susceptible de incurrir en errores. De ahí que es necesario que existan medios adecuados para que la Administración pueda corregir sus actos propios, sin obligar a que los interesados acudan a la vía contenciosa jurisdiccional.

Estos medios, que según hemos desarrollado en los apartados inmediatos anteriores, son los Recursos, se encuentran definidos por los doctrinarios de la materia administrativa de manera similar a como se lo hace en materia procesal general. Sayagués señala que los Recursos pueden definirse como los distintos medios que el derecho establece para obtener que la administración, en vía administrativa, revise un acto y lo confirme, modifique o revoque.<sup>41</sup> Marienhoff, quien concuerda con Garrido Falla e Ibáñez Frocham, define al Recurso Administrativo como un medio de impugnar la decisión de una autoridad administrativa, con el objeto de obtener, en sede

---

<sup>40</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado...*, op. cit., p. 470.

<sup>41</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado...*, op. cit., p. 471.

administrativa, su reforma o extinción.<sup>42</sup> Para Roberto Dromi, el Recurso es un remedio administrativo específico por el que se atacan solamente actos administrativos<sup>43</sup> y se defienden derechos subjetivos o intereses legítimos.<sup>44</sup> El autor argentino Agustín Gordillo, lo define como el remedio o medio de protección del individuo para impugnar los actos y hechos administrativos que lo afectan y defender sus derechos frente a la administración.<sup>45</sup> Concluimos, entonces, que el Recurso Administrativo persigue un fin jurídico específico: la modificación o revocación del acto administrativo impugnado. A la autoridad administrativa compete otorgar el remedio que en derecho considere procedente, es decir, la administración decidirá si revoca, modifica o ratifica la actuación administrativa que fue recurrida.

Como todo instituto jurídico procesal, los Recursos Administrativos poseen una serie de requisitos que deben ser cumplidos a fin de sustentar su validez. Roberto Dromi encuentra tres que se refieren a los Sujetos, al Objeto y a la Causa. Cabrera Acosta encuentra como requisitos también a la Procedencia y a la Oportunidad. El requisito *Subjetivo* tiene que ver con la necesidad que intervengan en el proceso de impugnación por una parte la Administración Pública y por otra el administrado. La Administración debe a su vez cumplir con requisitos de competencia en cuanto a la materia de la impugnación, a los grados, al territorio y a las personas. Por su parte, el administrado debe encontrarse legitimado para reclamar. Tal legitimación se refiere a la capacidad para presentar una petición *–legitimatio ad processum–* y al interés que debe

---

<sup>42</sup> Miguel S. Marienhoff, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 1, Buenos Aires, Abeledo-Perrot S.A., p. 671.

<sup>43</sup> Recordemos que el Acto Administrativo no es más que una declaración unilateral realizada por la administración pública, que produce efectos jurídicos. Ver: Alvaro Renato Mejía Salazar, “Contenido y Alcance de las Presunciones del Acto Administrativo”, en *Revista Ruptura Año 51*, Quito, Edición de la Asociación Escuela de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador-Quito, 2007, p. 340.

<sup>44</sup> Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2004, p. 239.

<sup>45</sup> Agustín Gordillo, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 4, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2002, p. III-1.

tener en el recurso, a fin de que pueda ser considerado parte procesal *–legitimatio ad causam–*. Por ejemplo, un tercero que inicialmente no haya participado de un proceso administrativo, puede comparecer como recurrente si demuestra poseer un legítimo y directo interés en impugnar un acto administrativo, además de su capacidad jurídica general.

El *Objeto* como requisito tiene que ver con la naturaleza temática del Recurso Administrativo, es decir, tiene que ver con la materia específica que estamos tratando. Por tanto, el objeto del Recurso Administrativo es impugnar actos o resoluciones emanadas de un ente administrativo público. Dromi recuerda que no toda actuación administrativa es susceptible de ser recurrida. Establece que únicamente los actos administrativos finales son recurribles, mientras que los actos de mera administración, como circulares u oficios internos, no lo son.<sup>46</sup> En este punto cabe una reflexión: en ocasiones una circular, informativo u oficio interno puede ser considerado como una declaración administrativa con efectos jurídicos y, por tanto, podría pensarse que tal circular u oficio interno es susceptible de ser recurrido. Sin embargo, el contenido de estos oficios o circulares internas tienen efectos jurídicos en el administrado, únicamente cuando el acto administrativo resolutivo o final del que fueron sustento, es emitido y publicitado en debida forma. Sólo entonces el administrado puede recurrir directamente en contra del acto administrativo, lo cual comportará una impugnación indirecta en contra de los oficios o circulares internas cuyo contenido errado sirvió de basamento para el acto administrativo recurrido.

---

<sup>46</sup> Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 250.

Con relación al requisito *Causa* lo entendemos como la motivación que impulsa al administrado a presentar su impugnación. Como ha sido anotado, basta que el administrado considere subjetivamente que un derecho o interés le ha sido conculcado, para que pueda recurrir. Sin embargo, tal consideración subjetiva deberá identificarse con una violación al ordenamiento jurídico, pues meras especulaciones no son sustento válido para plantear una impugnación.

El requisito de *Procedencia* se refiere a que el Recurso que se plantea se encuentre previsto en la norma. También a que la pretensión del recurrente se encuentre debidamente sustentada en el recurso adecuado a sus intereses, toda vez que existen varios tipos de Recursos. El requisito de la *Oportunidad* relacionado con el principio de la Seguridad Jurídica, comporta la existencia de plazos normativamente previstos en los cuales se pueden plantear los recursos, para que su tramitación prospere.

Finalmente y siguiendo a Agustín Gordillo,<sup>47</sup> recapitularemos las principales diferencias que encontramos entre el Recurso Jurisdiccional y el Recurso Administrativo, a saber:

- a) Autoridad que los decide: En el primer caso es un juez, en el segundo una autoridad administrativa que puede ser la misma de la cual emanó el acto o una superior.
- b) Carácter en que actúa: En un caso es un tercero imparcial, ajeno a la controversia. En el otro caso, quien decide también es parte activa de la controversia.

---

<sup>47</sup> Agustín Gordillo, *Tratado...*, op. cit. pp. III-4, III-41.

- c) Naturaleza del acto que decide el Recurso: Que en un caso es un auto o sentencia y en el otro un acto o resolución administrativa.
- d) Estabilidad de la decisión: En el primer caso la sentencia o auto se torna vinculante e inmutable; en el segundo caso, se puede perseguir judicialmente su impugnación.

Al igual que cuando nos ocupamos del concepto Jurisdicción Administrativa en el punto 1.2. de nuestro trabajo, en materia de Recursos observamos que este instituto posee caracteres propios según la sede en la que opere. Así, el cumplimiento de los postulados procesales más rigurosos –independencia de la autoridad decisoria y la más amplia observancia del principio de Dos Instancias– es evidente cuando nos referimos a los Recursos Jurisdiccionales y no lo es tanto cuando de Recursos Administrativos se trata. Sin embargo, la posibilidad de que el ciudadano pueda interponer Recursos en contra de la actuación de una autoridad en la misma sede administrativa, sin tener necesidad de acudir ante un juez, es una concreción y una garantía indiscutible del derecho general de impugnación.

#### **2.4. Clasificación de los Recursos.**

La doctrina ha clasificado de varias maneras a los Recursos, todas estas comunes al Derecho Procesal general y al Derecho Administrativo. Existen dos posiciones o criterios de clasificación que han sido generalmente aceptados, a saber: (i) la generalidad de los supuestos que pueden ser combatidos con los Recursos –criterio

Material– y, (ii) la identidad o diversidad entre el órgano que dictó la resolución objetada y el que debe decidir sobre la objeción –criterio Jerárquico–.<sup>48</sup>

Consideramos que la clasificación que merece mayor atención es la que se refiere a la generalidad de los supuestos que pueden ser combatidos con los Recursos –criterio Material–, criterio tomado de la tradición francesa<sup>49</sup> que comporta un análisis preliminar de la naturaleza jurídica del medio de impugnación. En efecto, el recurrente ha de estudiar en cada caso concreto qué Recurso del catálogo que la legislación ofrezca, resulta conveniente para impugnar el acto o resolución pública, teniendo en cuenta los objetivos que persigue en contraposición con los ámbitos y limitaciones propios de cada Recurso. En atención a este criterio de clasificación, los Recursos se dividen en Ordinarios y Extraordinarios.

Autores como el profesor Jaime Guasp, consideran que el criterio de clasificación Jerárquico de los Recursos proporciona una nota distintiva y una comprensión global y satisfactoria del tema. En consecuencia defiende que la adecuada clasificación se encuentra al distinguir entre Recursos Horizontales, cuando son resueltos por quien dictó el acto o sentencia recurrida –*tribunal a quo*– y, Verticales, cuando son resueltos por un superior de quien emitió el acto o sentencia recurrida –*tribunal ad quem*–.<sup>50</sup>

Si bien nuestra posición se alinea al criterio de clasificación Material de los Recursos, tampoco se puede desatender los contenidos del criterio Jerárquico que hemos descrito, pues éstos van a complementar al criterio de clasificación Material.

---

<sup>48</sup> Jorge Alvear Macías, *Estudio de los Recursos en el Proceso Civil Ecuatoriano*, Guayaquil, Editorial Edino, 1991, p. 22.

<sup>49</sup> Manuel Ibáñez Frocham, *Tratado de los Recursos en el Proceso Civil*, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1963, p. 110.

<sup>50</sup> Jaime Guasp, *Derecho Procesal Civil*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1968, Tomo I, p. 713.

Por ejemplo, existen Recursos Ordinarios que van a ser conocidos por la misma autoridad pública que emitió el acto o resolución recurrida, así como también existen Recursos Ordinarios que serán conocidos por un superior de la autoridad pública que emitió el acto o resolución. Si bien los caracteres básicos de estos Recursos, en cuanto Ordinarios, son idénticos, la dinámica de los mismos cambia en atención a que opere o no el principio de las Dos Instancias<sup>51</sup>, según se explicará más adelante.

En todo caso, sea cual fuere el criterio de clasificación que se escoja para diferenciar entre las distintas clases de Recursos, una parte de la doctrina restringe la existencia de estos a la previsión que de los mismos realice la norma.<sup>52</sup> En contraposición, autores como Marienhoff defienden a los denominados *Recursos no reglados*, cuya existencia es implícita, por implicar corolarios de preceptos constitucionales que no han sido objeto de reglamentación por parte de la autoridad pública.<sup>53</sup> Sobre esta posición doctrinaria, que ciertamente da al traste con los ortodoxos postulados kelsenianos del positivismo, podría ser circunscrita en la más reciente corriente o escuela del pensamiento jurídico, esta es el Constitucionalismo, donde una correcta ponderación entre lo justo y lo legal, va a garantizar los derechos del ciudadano. En la práctica jurídica ecuatoriana y más específicamente en la práctica tributaria ecuatoriana, ante la ausencia de Recursos Ordinarios con los cuales un administrado pueda recurrir incorrecciones simples de la administración, se han verificado casos como errores de cálculo, errores en la identidad de los contribuyentes,

---

<sup>51</sup>“Para que el derecho a impugnar las decisiones de los jueces sea efectivo y el demandado pueda contradecir adecuadamente las pretensiones del actor y este las excepciones de aquel, se ha establecido la organización jerárquica en la administración de justicia con el fin de que como regla general, todo proceso sea conocido por dos jueces de distinta jerarquía, si los interesados lo requieren oportunamente mediante el recurso de apelación y en algunos casos, por consulta forzosa”. Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 74.

<sup>52</sup> Ver: Rafael Entrena Cuesta, *Curso de Derecho Administrativo*, Barcelona, Editorial Tecnos S.A., 1999, p. 273.

<sup>53</sup> Miguel S. Marienhoff, *Tratado...*, op. cit. pp. 672, 690.

obscuridad o contradicciones en los actos administrativos, entre otros, frente a los cuales los ciudadanos han tenido que valerse de Recursos No Reglados para buscar su corrección.

### **3. Los Recursos Ordinarios y Extraordinarios.**

De conformidad con la generalidad de los supuestos que pueden ser impugnados, que viene de desarrollarse, la distinción de los Recursos en Ordinarios y Extraordinarios es válida tanto para el Derecho Procesal común, cuanto para el Derecho Administrativo. Esta clasificación dota a cada tipo de Recursos de caracteres y alcances propios, los cuales deben ser conocidos y correctamente analizados por el recurrente al momento de seleccionar el medio de impugnación conveniente a sus intereses. Es por ello que la comprensión de la naturaleza jurídica ordinaria o extraordinaria de los Recursos tiene una fundamental importancia para las partes del procedimiento de impugnación, ya que su correcta aplicación es uno de los elementos de los cuales puede depender la consecución o no de la meta planteada –al menos desde el punto de vista teórico–.

#### **3.1. Los Recursos Ordinarios.**

##### **3.1.1. Naturaleza Jurídica.**

Los Recursos Ordinarios son aquellos que se dan con cierto carácter de normalidad dentro del ordenamiento procesal, como respuesta normativa extensa al derecho general de impugnación que ha sido estudiado al inicio del presente trabajo. De

este carácter de normalidad deriva la mayor facilidad con que esta clase de Recursos son admitidos y el mayor poder y amplitud de decisión que posee la autoridad que lo resuelve. De allí, Guasp señala que el Recurso Ordinario no exige motivos para su interposición ni limita los poderes decisorios de quien los dirime en relación de quien los emitió.<sup>54</sup> Sobre este mismo punto, Enrique Palacio expresa que los Recursos Ordinarios comportan una mayor medida de conocimiento que acuerdan los tribunales –autoridades administrativas– competentes para conocer de ellos, teniendo por objeto el reparar cualquier irregularidad procesal –*error in procedendo*– o error de juicio –*error in iudicando*–<sup>55</sup>.

Esta amplitud de conocimiento y decisión de la que gozan las autoridades públicas que van a resolver los Recursos Ordinarios –jueces o autoridades administrativas–, no obedece tanto al interés de la parte recurrente. Según señala Devis Echandía, modernamente esta amplitud se justifica con el fin de tutelar el interés general por una buena justicia y por la corrección de los actos públicos; sólo secundariamente queda el fin de tutelar el interés particular del recurrente. Por ello, en algunos Recursos Ordinarios –como el de Apelación– no es necesario que el recurrente fundamente su Recurso, bastando únicamente con su interposición. No obstante, en otros Recursos –como el de Reposición, Aclaración o Ampliación– la sustentación de los mismos si debe ser realizada al momento de proponerlos, ya que sin esto no podrían ser si quiera admitidos a trámite.

Esta diferencia obedece al principio de las Dos Instancias, en virtud del cual, en los casos en que el superior revise la actuación de un inferior por la interposición de un

---

<sup>54</sup> Jaime Guasp, *Derecho...*, op. cit., p. 712.

<sup>55</sup> Lino Enrique Palacio, *Manual de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000, p. 581.

Recurso –a través del Recurso de Apelación en cuanto nos refiramos a Recursos Ordinarios–, éste deberá realizar de manera principal una auditoría general del desempeño del subordinado, a fin de establecer la total corrección y legalidad de su proceder, por lo que no ha de restringirse sólo al punto de interés o punto de impugnación del recurrente, siendo incluso innecesaria la existencia de fundamentos del Recurso. Por el contrario, cuando el Recurso es conocido y resuelto por la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada, cobra principal importancia el interés o punto de impugnación del recurrente, sobre el cual se ha de concentrar el examen de la autoridad pública, toda vez que es de suponer que todo lo que no se encuentra objetado por el particular, se encontraría apegado a los hechos y a Derecho.

Partiendo del contenido de los caracteres que han sido expuestos, podemos señalar que únicamente con los Recursos Ordinarios –Apelación principalmente– la impugnación puede constituir una nueva instancia, donde se puede realizar libremente un nuevo examen de la cuestión litigiosa.<sup>56</sup> Los Recursos Ordinarios pueden ser utilizados para obtener de la autoridad pública la aclaración, ampliación o corrección de deficiencias materiales o conceptuales que contenga un acto o resolución, así como su reforma, modificación o revocación total.

### **3.1.2. Efectos de la interposición de un Recurso Ordinario.**

En materia procesal general, con los Recursos Ordinarios se suspende la ejecución del acto o resolución recurrida –efecto suspensivo–, salvo que se trate de sentencias o autos que causen ejecutoria forzosa, es decir, aquellos que por expresa disposición de la

---

<sup>56</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 301.

ley deban cumplirse no obstante de la interposición del Recurso –efecto devolutivo–. Así lo señalan calificados autores como Eduardo Loza Pintado,<sup>57</sup> Alejandro Espinosa Solís de Ovando,<sup>58</sup> Humberto Cabrera Acosta,<sup>59</sup> Jaime Flor Rubianes,<sup>60</sup> entre otros. Además, nuestro Código de Procedimiento Civil también consagra esta regla general en su artículo 332.<sup>61</sup>

En materia administrativa tal regla no tiene el carácter de general que posee en la materia procesal. En efecto, como lo señala el profesor Sayagués, la doctrina clásica se inclina por considerar que los Recursos Administrativos carecen en general del efecto suspensivo. El fundamento de esta negativa radica en la necesidad de no perjudicar el funcionamiento de la Administración, que se vería trabado si los recursos interpuestos detuvieran la ejecución del acto impugnado.<sup>62</sup> Es decir, en materia administrativa existe una consideración al interés público versus el ámbito privado, donde existen solamente intereses particulares, los cuales, generalmente, pueden tolerar las “trabas” del efecto suspensivo.

Esta posición casi absoluta de muchos doctrinarios clásicos del Derecho Administrativo a decir de Sayagués, acarrea un problema en la vida práctica: ¿Conviene o no que la administración ejecute sus actos, prescindiendo de los recursos interpuestos? Sayagués señala que en favor de la ejecución inmediata cabe la consideración de que los actos se presumen válidos y conforme al interés general. Sin embargo de lo cual, la ejecución puede crear situaciones irreparables para un

---

<sup>57</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 43.

<sup>58</sup> Alejandro Espinosa Solís de Ovando, *Manual...*, op. cit., p. 18.

<sup>59</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría...*, op. cit., p. 301.

<sup>60</sup> Jaime Flor Rubianes, *Teoría General de los Recursos Procesales*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2003, p. 8.

<sup>61</sup> “Art. 332.- Se concederá el recurso [de Apelación] en ambos efectos [suspensivo y devolutivo] en todos los casos en que la ley no lo limite al devolutivo.”

<sup>62</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado...*, op. cit., p. 475.

administrado u originarle perjuicios de los cuales deberá responder la Administración. Al respecto y en posición mesurada, el autor citado sostiene que no pueden darse reglas absolutas respecto de los efectos de la interposición de un Recurso, siendo recomendable que la Administración actúe con prudencia y sentido de justicia.<sup>63</sup>

Al respecto, en el Ecuador la posición general es que la interposición de un Recurso Administrativo no suspende la ejecución del acto impugnado, según se desprende del numeral 1 del artículo 189 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.<sup>64</sup> Sin embargo, el numeral 2 de tal norma dispone que no obstante lo dispuesto en el numeral 1, el órgano a quien compete resolver el Recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros, dispondrá la suspensión y de oficio o a solicitud del recurrente suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

---

<sup>63</sup> Enrique Sayagués Laso, *Tratado...*, op. cit., p. 476.

<sup>64</sup> “Art. 189.- Suspensión de la ejecución.

1. La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

2. No obstante lo dispuesto en el numeral anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros dispondrá la suspensión y de oficio o a solicitud del recurrente suspenderá la ejecución del acto impugnado cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación. Si el recurso se fundamenta en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 130 de este estatuto, la ejecución del acto se suspenderá inmediatamente con la presentación del recurso.

3. La ejecución del acto impugnado se entenderá suspendida si transcurridos quince días desde que la solicitud de suspensión haya sido presentada ante el registro del órgano competente para decidir sobre la misma, éste no hubiese dictado resolución expresa al respecto.

4. La suspensión se prolongará después de agotada la vía administrativa y los efectos de ésta se extenderán a la vía contencioso - administrativa. Si el interesado interpusiera acción contencioso administrativa, la administración se abstendrá de ejecutar el acto impugnado hasta que se produzca el correspondiente pronunciamiento judicial sobre la solicitud. Para lo cual, una vez interpuesta la acción contencioso administrativa, el órgano de la Administración Central se abstendrá de ejecutar el acto sobre el cual dispuso su suspensión hasta la finalización de la vía judicial.

5. Cuando el recurso tenga por objeto la impugnación de un acto administrativo que afecte a una pluralidad indeterminada de personas, la suspensión de su eficacia beneficiará incluso a quienes no hubieren recurrido del acto.”

De esta forma, el Ecuador respeta la postura doctrinaria clásica sobre la no suspensión de los efectos del acto administrativo impugnado y recoge, al mismo tiempo, la postura doctrinaria mesurada y actual tendiente a que la Administración realice una valoración previa de los perjuicios y los beneficios de suspender la ejecución del acto impugnado. Queda en la subjetividad del funcionario público de la Administración Central el aplicar el numeral 2 del artículo 189 del cuerpo normativo antes citado, pese a lo cual, el avance jurídico es importante.

Con relación a la manera en que otras legislaciones prevén este tema, cabe señalar que la legislación argentina prevé el tema de forma similar. Según lo dispuesto por el artículo 12 de la *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos*,<sup>65</sup> la autoridad que dictó el acto o la que va a resolver la impugnación puede disponer, sea a petición de parte o de oficio, mediante resolución expresa, la suspensión de los efectos cuando (i) con la ejecución se cause un daño que sea difícil repararlo o un daño proporcionalmente mayor que los perjuicios que la suspensión acarrearía al Estado, (ii) cuando se alegue un vicio grave de nulidad absoluta y (iii) por razones de interés público.<sup>66</sup> Por su parte, Colombia consagra la postura totalmente garantista para el ciudadano. En el artículo 55 del *Código Contencioso Administrativo*<sup>67</sup> se dispone que la interposición de un Recurso impide que el acto administrativo surta efectos, concediéndose expresamente el efecto

---

<sup>65</sup> “Artículo 12.- El acto administrativo goza de presunción de legitimidad su fuerza ejecutoria faculta a la administración a ponerlo en práctica por sus propios medios a menos que la ley o la naturaleza del acto exigieren la intervención judicial e impide que los recursos que interpongan los administrados suspendan su ejecución y efectos, salvo que una norma expresa establezca lo contrario. Sin embargo, la administración podrá, de oficio o a pedido de parte y mediante resolución fundada, suspender la ejecución por razones de interés público, o para evitar, perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.”

<sup>66</sup> Roberto Dromi, *Derecho Administrativo*, op. cit., p. 799.

Página web: <http://www.prociuk.com/LNPA.pdf> (10 de abril de 2009)

<sup>67</sup> “Artículo 55. Efecto Suspensivo. Los recursos se concederán en el efecto suspensivo.”

suspensivo.<sup>68</sup> El Derecho Español posee un instituto idéntico al ecuatoriano –de seguro fuente de la inspiración legislativa nacional– el cual se encuentra contenido en el artículo 111, numeral 2<sup>69</sup> de la *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*.<sup>70</sup>

### 3.1.3. Tipos de Recursos Ordinarios.

Según hemos descrito en nuestro punto 3.1.1., a través de los Recursos Ordinarios el particular está en capacidad de obtener de la autoridad pública la aclaración, ampliación o corrección de deficiencias materiales o conceptuales que contenga un acto o resolución, así como su reforma, modificación o revocación total. Atendiendo a esto, encontramos a los siguientes Recursos Ordinarios:

- a) Aclaración.
- b) Ampliación.
- c) Reforma.
- d) Revocatoria.
- e) Reposición.

---

<sup>68</sup> Orlando García-Herreros, *Lecciones de Derecho Administrativo*, Santa Fe de Bogotá, Universidad Sergio Arboleda, 1997, p. 209.

Página web: [http://www.dafp.gov.co/leyes/C\\_CONADM.HTM](http://www.dafp.gov.co/leyes/C_CONADM.HTM) (10 de abril de 2009)

<sup>69</sup> “Artículo 111. Suspensión de la ejecución.

1. La interposición de cualquier recurso, excepto en los casos en que una disposición establezca lo contrario, no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el órgano a quien compete resolver el recurso, previa ponderación, suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que se causa al recurrente como consecuencia de la eficacia inmediata del acto recurrido, podrá suspender, de oficio o a solicitud del recurrente, la ejecución del acto impugnado cuando concurren alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

b. Que la impugnación se fundamente en alguna de las causas de nulidad de pleno derecho previstas en el artículo 62.1 de esta Ley.”

<sup>70</sup> Rafael Entrena Cuesta, *Curso...*, op. cit., pp. 278, 279.

Página web: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

f) Apelación.

### **3.1.3.1. La Aclaración.**

Recurso Ordinario que es conocido por la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. El funcionario público accederá a aclarar su acto o resolución cuando de acuerdo a su criterio le parezca que existe motivo de duda sobre su decisión, sin que se pueda modificar el alcance o contenido de la misma. Flor Rubianes también señala que algunos autores –como Guasp, Melendo o Varela– niegan la calidad de Recurso a la aclaración y sostienen que se trata de un mero incidente.<sup>71</sup>

Consideramos que la Aclaración tiene la calidad de Recurso y no de mero incidente ya que a través de ella se pueden superar equívocos y por tanto errores, además de que posee todos los elementos característicos de una herramienta de impugnación, aún cuando su competencia temática sea limitada. En este sentido se expresa Ibáñez Frocham quien señala que la Aclaración produce un acto procesal cuya consecuencia, de prosperar, va a ser la modificación de una sentencia.<sup>72</sup> Finalmente cabe señalar que en el Ecuador la Aclaratoria forma parte del sistema procesal general y no del administrativo.

### **3.1.3.2. La Ampliación.**

Recurso Ordinario que es conocido por la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. El Recurso de Ampliación tiene por objeto suplir cualquier

---

<sup>71</sup> Jaime Flor Rubianes, *Teoría...*, op. cit., p.p. 12, 13.

<sup>72</sup> Manuel Ibáñez Frocham, *Tratado...*, op. cit., p. 172.

omisión en la que se hubiese incurrido en la resolución respecto de la acción o excepciones; suplir las omisiones accesorias, entre otras.<sup>73</sup> Este recurso no se encuentra previsto en la legislación administrativa ecuatoriana. En materia Administrativa, tanto la Aclaración como la Ampliación, son aplicados por las partes del procedimiento administrativo a manera de Recursos No Reglados. En ciertos casos los funcionarios atienden estos pedidos y en otras los rechazan valiéndose de argumentos positivistas.

### **3.1.3.3. La Reforma.**

Recurso Ordinario que es conocido por la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. La Reforma tiene por objetivo que el contenido de un acto o resolución pública sea modificado, en cuanto a su parte considerativa o decisoria. Como Recurso autónomo sólo se encuentra previsto dentro del Derecho Procesal. Desde el punto de vista del Derecho Administrativo, más que un Recurso, la Reforma es uno de los objetivos que se puede perseguir a través del Recurso de Reposición o del de Apelación.

### **3.1.3.4. La Revocatoria.**

Recurso Ordinario que es conocido por la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. Al igual que la Reforma, la Revocatoria tiene carácter de Recurso únicamente en Derecho Procesal común, ya que en Derecho Administrativo se convierte en una de las posibles pretensiones que se busca con el Recurso de Reposición o con el de Apelación, es decir, carece de autonomía institucional.

---

<sup>73</sup> Jaime Flor Rubianes, *Teoría...*, op. cit., p. 13.

La Revocatoria tiende a que el acto o resolución impugnada sea extinguida en su totalidad, tornándola jurídicamente inexistente. En materia procesal general tiene cabida únicamente en contra de actuaciones simples, tales como providencias interlocutorias, causen o no gravamen irreparable a las partes procesales.<sup>74</sup> En materia administrativa y en la calidad que ha sido expuesta, puede accionarse en contra de cualquier acto o resolución administrativa, excluyéndose los actos de simple administración.

### **3.1.3.5. La Reposición.**

Recurso Ordinario propio del Derecho Administrativo y ajeno a la previsión normativa del Derecho Procesal común, es aquel que se formula ante la misma autoridad pública emisora del acto materia de la impugnación, para lograr que tal autoridad lo revoque, reforme o sustituya.<sup>75</sup> Generalmente, la Reposición puede ser planteada en contra de cualquier acto administrativo productor de efectos jurídicos. Su carácter de ordinario otorga al recurrente la posibilidad de una amplia fundamentación y finalidad de su impugnación, limitada únicamente por la necesidad de demostrar un interés en la revocación u reforma del acto observado y por el cumplimiento de los requisitos de procedencia y oportunidad, contenido del Recurso y legitimación.

### **3.1.3.6. La Apelación.**

---

<sup>74</sup> Manuel Ibáñez Frocham, *Tratado...*, op. cit., p. 161.

<sup>75</sup> Patricio Secaira Durango, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Quito, Editorial Universitaria, 2004, p. 235.

Basada en el antiguo principio de las Dos Instancias,<sup>76</sup> la Apelación es aquella vía de impugnación ordinaria por medio de la cual, una parte solicita que el superior jerárquico revise la actuación del inferior o subordinado, pretendiendo su revocación, reforma o sustitución. Al igual que ocurre con la Reposición, el carácter ordinario de la Apelación no coloca restricciones a la motivación y finalidad de la acción del recurrente, debiendo guardarse únicamente las formalidades propias de procedencia previstas en las normas.

Según ha sido anotado en nuestro punto 3.1.1, en atención al espíritu de control de la corrección de los actos públicos, recursos como la Apelación no requieren de fundamentación alguna, bastando con su interposición simple, ya que más que el interés del particular, importa al superior que la actuación de sus subordinados se encuentre conforme a hechos y a derecho. Sin embargo, como veremos a continuación, este adecuado criterio no es recogido por las normas ecuatorianas de Derecho Administrativo, donde la exposición de los fundamentos de hecho y de derecho de la impugnación, se vuelve imprescindible para su procedencia. Esto de conformidad con lo dispuesto por el Art. 180 del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Criterio primigenio del control de los actos públicos, en virtud del cual, es necesaria la existencia de dos niveles de funcionarios, donde el superior esté en capacidad de revisar y corregir, del ser el caso, los errores del inferior.

<sup>77</sup> “Art. 180.- Interposición de recurso.

1. La interposición del recurso deberá expresar:

- a. El nombre y apellidos del recurrente, así como la identificación personal del mismo;
- b. El acto que se recurre y la razón de su impugnación;
- c. Lugar, fecha, firma del recurrente, identificación del lugar o medio que se señale a efectos de notificaciones;
- d. Órgano de la Administración Pública Central o unidad administrativa al que se dirige;
- e. La pretensión concreta que se formula;
- f. La firma del compareciente, de su representante o procurador y la del abogado que lo patrocina; y,
- g. Las demás particularidades exigidas, en su caso, por las disposiciones específicas.

2. El error en la calificación del recurso por parte del recurrente no será obstáculo para su tramitación, siempre que se deduzca su verdadera intención y carácter.

### **3.1.4. Los Recursos Ordinarios en la Legislación Administrativa Ecuatoriana y Comparada.**

#### **3.1.4.1. El caso ecuatoriano.**

A lo largo del presente capítulo han sido señaladas las diferencias existentes en cuanto al tratamiento doctrinario y normativo de los Recursos Ordinarios en materia Procesal general y en materia Administrativa. Toda vez que nuestra legislación carece de un Código Administrativo o de Procedimientos Administrativos, debemos acudir a la norma informativa básica que sobre estas materias existe en nuestro país, esta es, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva –en adelante también simplemente: el Estatuto–. Ciertamente existe en el ordenamiento jurídico nacional, otros cuerpos normativos que prevén la existencia de Recursos como medios de impugnación en sede administrativa, como es el caso de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, no obstante, interesa a nuestro trabajo los procedimientos comunes o generales y no aquellos de excepción o específicos.

Ahora bien, ya que hemos señalado que será materia de nuestro análisis los Recursos que contiene el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, bien vale la pena que de manera previa nos detengamos a realizar un breve comentario sobre la categoría normativa denominada Estatuto. Al respecto cabe señalar que el artículo 272<sup>78</sup> de la anterior Constitución Política de la República del Ecuador,<sup>79</sup>

---

3. Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los hubieren causado.”

<sup>78</sup> “Art. 272.- 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...”

preveía expresamente su existencia y jerarquía por debajo de las leyes y por encima de reglamentos. Sin embargo, la Constitución vigente nada refiere sobre esta categoría normativa, disponiendo únicamente la propia existencia de la propia Constitución, la de los tratados y convenios internacionales, de las leyes orgánicas y ordinarias, de las normas regionales y las ordenanzas distritales, de los decretos, reglamentos, ordenanzas, acuerdos y resoluciones.<sup>80</sup> Teniendo en cuenta lo anterior y en estricto Derecho, la categoría normativa de Estatuto ha desaparecido del actual ordenamiento jurídico del país, lo cual comporta la pérdida de la vigencia, en estricto Derecho de igual forma, del Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva.

Sin embargo de lo anotado, en la práctica jurídica nacional nada se ha objetado sobre el Estatuto y siendo éste el único cuerpo normativo que contiene el tratamiento general de la materia de nuestro estudio, acudimos a sus contenidos para continuar con nuestro análisis. Así, el Estatuto prevé la existencia de los dos Recursos Administrativos doctrinariamente identificados como Ordinarios, la Reposición y la Apelación. En su artículo 174,<sup>81</sup> se dispone que los actos administrativos que no ponen fin a la vía administrativa pueden ser recurridos en Reposición ante el mismo órgano de la administración que los hubiera dictado. Por su parte, el artículo 176<sup>82</sup> prevé que las

---

<sup>79</sup> Registro Oficial No. 1, de 11 de agosto de 1998.

<sup>80</sup> “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos...”

<sup>81</sup> “Art. 174.- Recurso de reposición. Objeto y naturaleza.

1. Los actos administrativos que no ponen fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente, a elección del recurrente, en reposición ante el mismo órgano de la administración que los hubiera dictado o ser impugnados directamente en apelación ante los ministros de Estado o ante el máximo órgano de dicha administración.

2. Son susceptibles de este recurso los actos administrativos que afecten derechos subjetivos directo del administrado.”

<sup>82</sup> “Art. 176.- Recurso de apelación. Objeto.

1. Las resoluciones y actos administrativos, cuando no pongan fin a la vía administrativa, podrán ser recurridos en apelación ante los ministros de Estado o ante el máximo órgano de dicha administración. El recurso de apelación podrá interponerse directamente sin que medie

resoluciones y actos administrativos, cuando no pongan fin a la vía administrativa, podrán ser recurridos en Apelación ante los ministros de Estado o ante el máximo órgano de dicha administración.

En general, consideramos que el contenido de las normas antes citadas no es jurídicamente apropiado, en tanto en cuanto no se señala expresamente los objetivos que se persigue con los Recursos, esto es, la revocación, reforma o sustitución del acto administrativo impugnado. Sin embargo, este vacío no es la principal falencia en el tratamiento de estas instituciones. En efecto, el artículo 173<sup>83</sup> del citado cuerpo normativo, establece que contra las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio de difícil o imposible reparación a derechos e intereses legítimos, “podrán interponerse por los interesados los recursos de apelación y de reposición, que cabrá fundar en cualquiera

---

reposición o también podrá interponerse contra la resolución que niegue la reposición. De la negativa de la apelación no cabe recurso ulterior alguno en la vía administrativa.

2. Son susceptibles de este recurso los actos administrativos que afecten derechos subjetivos directos del administrado.”

<sup>83</sup> “Art. 173.- Objeto y clases.

1. Contra las resoluciones y los actos de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio de difícil o imposible reparación a derechos e intereses legítimos, podrán interponerse por los interesados los recursos de apelación y de reposición, que cabrá fundar en cualquiera de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 129, 30 y 131 de esta norma.

La oposición a los restantes actos de trámite o de simple administración podrá alegarse por los interesados para su consideración en la resolución que ponga fin al procedimiento.

2. Los convenios y tratados internacionales podrán sustituir los recursos de apelación o reposición, en supuestos o ámbitos determinados, y cuando la especificidad de la materia así lo justifique, por otros procedimientos tales como la conciliación, mediación o arbitraje, en los términos de dichos convenios y tratados internacionales y la Ley de Arbitraje y Mediación.

3. Contra las disposiciones administrativas de carácter general no cabrá recurso en vía administrativa, sino solo reclamo. La falta de atención a una reclamación no da lugar a la aplicación del silencio administrativo, sin perjuicio de las responsabilidades previstas en la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios por parte de la Iniciativa Privada.

4. Los recursos contra un acto administrativo que se funden únicamente en la nulidad de alguna disposición administrativa de carácter general podrán interponerse directamente ante el órgano que dictó dicha disposición.”

de los motivos de nulidad o anulabilidad previstos en los artículos 129, 130 y 131” del Estatuto.

Al respecto, si tenemos en cuenta:

- a) Que el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva es una norma de Derecho Público;
- b) Que las normas del Estatuto que se ocupan específicamente de los Recursos de Reposición y Apelación –artículos 174, 175, 176 y 177– nada refieren sobre la amplitud de los motivos que con ellos se puede impugnar –característica fundamental de la naturaleza jurídica de los Recursos Ordinarios–; y,
- c) Que por el contrario, existe una norma –artículo 173– donde específicamente se dispone que los Recursos de Reposición y Apelación cabe fundar en motivos de nulidad o anulabilidad.

Se concluye que existe un límite normativo a los motivos en los cuales un recurrente puede fundar su Reposición o Apelación, lo cual atenta por completo contra la naturaleza jurídica misma de la impugnación ordinaria. Es más, al disponer que con Recursos esencialmente Administrativos Ordinarios se persigan los vicios de validez de un acto administrativo –nulidad y anulabilidad–, el legislador –Ejecutivo en este caso– ha cometido un error jurídico absolutamente censurable, pues se confunde los fines y medios del control de la legalidad con los de la validez.

Ahora bien, cabe señalar que en la práctica administrativa nacional, de manera fáctica se suele corregir el craso error cometido por el legislador, toda vez que la

Administración suele aceptar como fundamento de los recursos cualquier vicio jurídico del que pueda adolecer los actos administrativos. De igual manera, fácticamente se suelen atender los objetivos propios de revocación, reforma o sustitución que se persiguen con la interposición de un Recurso –por ejemplo, la práctica contenciosa en sede administrativa en temas de Propiedad Intelectual–.

Finalmente cabe señalar que en el Ecuador, desde la puesta en vigencia de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada,<sup>84</sup> no es necesario agotar la vía administrativa para acudir con la impugnación de un acto administrativo ante la justicia ordinaria.<sup>85</sup> Esto es recogido por el Estatuto al disponer que los Recursos de Reposición y Apelación tienen el carácter de potestativos.

#### **3.1.4.2. Derecho Comparado.**

La legislación argentina, en su *Reglamento a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos* prevé tres Recursos Ordinarios, a saber: la Reconsideración, el Recurso Jerárquico y la Apelación. La Reconsideración<sup>86</sup> se interpone ante la misma autoridad

---

<sup>84</sup> R.O. 349, 31 de diciembre de 1993, Ley 50.

<sup>85</sup> Esto se encuentra previsto por el artículo 38 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada.

<sup>86</sup> “Artículo 84.- Recurso de reconsideración. — Podrá interponerse recurso de reconsideración contra todo acto administrativo definitivo o que impida totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado y contra los interlocutorios o de mero trámite que lesionen un derecho subjetivo o un interés legítimo. Deberé interponerse dentro de los DIEZ (10) días de notificado el acto ante el mismo órgano que lo dictó, el cual será competente para resolver lo que corresponda conforme a lo dispuesto por el artículo 82.

Artículo 85.- Si el acto hubiere sido dictado por delegación, el recurso de reconsideración será resuelto por el órgano delegado sin perjuicio del derecho de avocación del delegante. Si la delegación hubiere cesado al tiempo de deducirse el recurso, éste será resuelto por el delegante.

Artículo 86. - El órgano competente resolverá el recurso de reconsideración dentro de los treinta (30) días, computados desde su interposición, o, en su caso, de la presentación del alegato -o del vencimiento del plazo para hacerlo- si se hubiere recibido la prueba.

Artículo 87. - Si el recurso de reconsideración no fuere resuelto dentro del plazo fijado, el interesado podrá reputarlo denegado tácitamente sin necesidad de requerir pronto despacho.

que emitió el acto administrativo, a fin de cuestionar su legitimidad u oportunidad. Es optativa; no es requisito previo a otros recursos ni requisito preliminar a la acción judicial. Procede contra actos definitivos o que impidan totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado y contra actos interlocutorios o de mero trámite, cuando éstos lesionen un derecho subjetivo o interés legítimo. De lo anterior concluimos que la Reposición argentina es un auténtico recurso ordinario. El Recurso Jerárquico<sup>87</sup> se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto impugnado, la cual lo eleva al superior quien decidirá sobre la impugnación. Procede contra actos definitivos, por motivos de ilegitimidad e inoportunidad. Este Recurso se identifica plenamente con la Apelación. Finalmente, el Recurso de Alzada,<sup>88</sup> que siendo en

---

Artículo 88. - El recurso de reconsideración contra actos definitivos o asimilables a ellos, lleva el recurso jerárquico en subsidio. Cuando expresa o tácitamente hubiera sido rechazada la reconsideración, las actuaciones deberán ser elevadas en el término de cinco (5) días de oficio o a petición de parte según que hubiere recaído o no resolución denegatoria expresa. Dentro de los cinco (5) días de recibidas por el superior podrá el interesado mejorar o ampliar los fundamentos del recurso.”

<sup>87</sup> “Artículo 89. - Recurso jerárquico. - El recurso jerárquico procederá contra todo acto administrativo definitivo o que impida totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del administrado. No será necesario haber deducido previamente recurso de consideración; si se lo hubiere hecho no será indispensable fundar nuevamente el jerárquico, sin perjuicio de lo expresado en la ultima parte del artículo anterior.

Artículo 90. - El recurso jerárquico deberá interponerse ante la autoridad que dictó el acto impugnado dentro de los quince (15) días de notificado y será elevado dentro del término de cinco (5) días y de oficio al Ministerio o Secretaría de la Presidencia en cuya jurisdicción actúe el órgano emisor del acto. Los ministros y secretarios de la Presidencia de la Nación resolverán definitivamente el recurso; cuando el acto impugnado emanare de un ministro o secretario de la Presidencia de la Nación, el recurso será resuelto por el Poder ejecutivo nacional, agotándose en ambos casos la instancia administrativa.

Artículo 91. - El plazo para resolver el recurso jerárquico será de treinta (30) días, a contar desde la recepción de las actuaciones por la autoridad competente, o en su caso de la presentación del alegato -o vencimiento del plazo para hacerlo- si se hubiere recibido prueba. No será necesario pedir pronto despacho para que se produzca la denegatoria por silencio.”

<sup>88</sup> “Artículo 94. - Recurso de alzada. - Contra los actos administrativos definitivos o que impiden totalmente la tramitación del reclamo o pretensión del recurrente -emanadas del órgano superior de un ente autárquico, incluidas las universidades nacionales- procederá, a opción del interesado, el recurso administrativo de alzada o la acción judicial pertinente.

Artículo 95. - La elección de la vía judicial hará perder la administrativa; pero la interposición del recurso de alzada no impedirá desistirlo en cualquier estado a fin de promover la acción judicial, ni obstará a que se articule ésta una vez resuelto el recurso administrativo.

Artículo 96. - El ministro o secretario de la Presidencia de la Nación en cuya jurisdicción actúe el ente autárquico, será competente para resolver en definitiva el recurso de alzada.

Artículo 97. - El recurso de alzada podrá deducirse en base a los fundamentos previstos por el artículo 73, in fine. Si el ente descentralizado autárquicamente fuere de los creados por el Congreso en ejercicio de sus facultades constitucionales, el recurso alzada solo será procedente por razones vinculadas a la legitimidad del acto, salvo que la ley autorice el control amplio. En caso de aceptarse el recurso, la resolución se limitará a revocar el acto impugnado, pudiendo sin embargo modificarlo o sustituirlo con carácter excepcional si fundadas razones de interés público lo justificaren.”

esencia una apelación, procede en Argentina contra actos de entidades descentralizadas, entidades autárquicas o empresas del Estado, en función del ejercicio por parte del Estado (Administración Central) de la tutela sobre dichos entes.<sup>89</sup>

En la República de Colombia encontramos dos Recursos Ordinarios, la Reposición y la Apelación, ambos contenidos en el artículo 50 del *Código Contencioso Administrativo*.<sup>90</sup> La legislación colombiana de manera sencilla contiene todos los elementos que identifican a estos medios de impugnación con su naturaleza ordinaria. Además se prevé un recurso adicional denominado Queja, que se lo acciona en el evento de que el funcionario público deniegue la Apelación.<sup>91</sup>

La legislación española presenta vastas similitudes y algunas diferencias con la legislación ecuatoriana, en lo que tiene que ver con los Recursos Administrativos Ordinarios. Sobre la Reposición,<sup>92</sup> la *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, la identifica como un recurso

---

<sup>89</sup> Página web: <http://www.prociuk.com/RLNPA.pdf> (10 de abril de 2009)

<sup>90</sup> “Artículo 50. Recursos en la vía gubernativa. Por regla general, contra los actos que pongan fin a las actuaciones administrativas procederán los siguientes recursos:

1. El de reposición, ante el mismo funcionario que tomó la decisión, para que la aclare, modifique o revoque.
2. El de apelación, para ante el inmediato superior administrativo, con el mismo propósito. No habrá apelación de las decisiones de los Ministros, Jefes de Departamento Administrativo, Superintendentes y representantes legales de las entidades descentralizadas o de las unidades administrativas especiales que tengan personería jurídica.
3. El de queja, cuando se rechace el de apelación. El recurso de queja es facultativo y podrá interponerse directamente ante el superior del funcionario que dictó la decisión, mediante escrito al que deberá acompañarse copia de la providencia que haya negado el recurso. De este recurso se podrá hacer uso dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la decisión. Recibido el escrito, el superior ordenará inmediatamente la remisión del expediente, y decidirá lo que sea del caso.

Son actos definitivos, que ponen fin a una actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto; los actos de trámite pondrán fin a una actuación cuando hagan imposible continuarla.”

<sup>91</sup> Este Recurso se identifica con el Recurso de Hecho, previsto en la legislación procesal común de nuestro país.

<sup>92</sup> “Artículo 116. Objeto y naturaleza.

1. Los actos administrativos que pongan fin a la vía administrativa podrán ser recurridos potestativamente en reposición ante el mismo órgano que los hubiera dictado o ser impugnados directamente ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.
2. No se podrá interponer recurso contencioso-administrativo hasta que sea resuelto expresamente o se haya producido la desestimación presunta del recurso de reposición interpuesto.”

potestativo que se ha de fundar en los motivos de nulidad o anulabilidad –Artículos 62 y 63 de la citada ley<sup>93</sup>–.<sup>94</sup> Sin embargo, la Reposición española únicamente puede ser accionada para impugnar los actos que hayan agotado la vía administrativa. Este tratamiento es completamente distinto al ecuatoriano donde el agotamiento de la vía administrativa impide la interposición de Recursos Ordinarios adicionales en sede administrativa, quedando únicamente habilitada la posibilidad de iniciar la impugnación en sede judicial. Todo lo anterior comporta que en España, mediante la Reposición, una autoridad subordinada no puede corregir sus propios errores.

La Apelación<sup>95</sup> también se encuentra prevista por la *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común* española,

---

<sup>93</sup> “Artículo 62. Nulidad de pleno derecho.

1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes:
  - a. Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
  - b. Los dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
  - c. Los que tengan un contenido imposible.
  - d. Los que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
  - e. Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados.
  - f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
  - g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.

Artículo 63. Anulabilidad.

1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder.
2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o dé lugar a la indefensión de los interesados.
3. La realización de actuaciones administrativas fuera del tiempo establecido para ellas sólo implicará la anulabilidad del acto cuando así lo imponga la naturaleza del término o plazo.”

<sup>94</sup> Ratificamos nuestro anterior comentario referente a que la norma española, aparecida originalmente en noviembre de 1992, es la fuente de inspiración legislativa del Estatuto. Como lamentablemente es conocido en nuestro país, los “legisladores” en muchas ocasiones ni si quiera se han detenido a realizar una refundición de los textos desarrollados en otras jurisdicciones, para otras jurisdicciones.

<sup>95</sup> “Artículo 114. Objeto.

1. Las resoluciones y actos a que se refiere el artículo 107.1, cuando no pongan fin a la vía administrativa, podrán ser recurridos en alzada ante el órgano superior jerárquico del que los dictó. A estos efectos, los Tribunales y órganos de selección del personal al servicio de las Administraciones públicas y cualesquiera otros que, en el seno de éstas, actúen con autonomía funcional, se considerarán dependientes del órgano al que estén adscritos o, en su defecto, del que haya nombrado al presidente de los mismos.

sólo que con una denominación distinta. La llamada Alzada es un Recurso Ordinario propiamente dicho, que puede deducirse en contra de actos que no han agotado la vía administrativa, ante un órgano superior jerárquico del emisor, basándose en cualquier infracción al ordenamiento jurídico en que se hubiese podido incurrir.<sup>96</sup>

## **3.2. Los Recursos Extraordinarios.**

### **3.2.1. Naturaleza Jurídica.**

Con los Recursos Ordinarios se pone fin a los procesos comunes de impugnación, consiguiendo que los actos administrativos o las sentencias judiciales alcancen firmeza y autoridad de cosa juzgada. Sin embargo, estas actuaciones públicas decisorias, aún luego de haber sido revisadas por la instancia de alzada definitiva, pueden contener errores de hecho o de derecho. De igual forma, circunstancias supervenientes a la emisión de la sentencia o acto administrativo, pueden ocasionar que su contenido que originalmente era considerado como justo o apegado a derecho, devenga en lo contrario.

Los dos escenarios antes citados pueden verificarse en la realidad y conllevar graves injusticias o ilegalidades, las cuales, bajo pretexto de la firmeza y ejecutoriedad de los actos, resoluciones o sentencias, podían permanecer sin corrección y causar graves perjuicios al particular y a la Administración. Para ello, existe una clase de

---

2. El recurso podrá interponerse ante el órgano que dictó el acto que se impugna o ante el competente para resolverlo. Si el recurso se hubiera interpuesto ante el órgano que dictó el acto impugnado, éste deberá remitirlo al competente en el plazo de diez días, con su informe y con una copia completa y ordenada del expediente. El titular del órgano que dictó el acto recurrido será responsable directo del cumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior.”

<sup>96</sup> Rafael Entrena Cuesta, *Curso...*, op. cit., pp. 280- 283.

Página web: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

impugnación especial con la cual se puede conseguir la enmienda de estas irregularidades, ponderando a la Justicia y al imperio del Derecho, por sobre los postulados más ortodoxos de los principios de Estabilidad, Inmutabilidad y Seguridad Jurídica.

Esta clase de impugnación especial son los Recursos Extraordinarios, los cuales, a diferencia de los Recursos Ordinarios, sólo proceden en contra de determinados actos o resoluciones administrativas o judiciales y en casos y condiciones expresamente señaladas por la ley.<sup>97</sup> Comenzamos el análisis de la naturaleza jurídica de los Recursos Extraordinarios señalando que no son una instancia de defensa o impugnación adicional para el particular, ni material ni formalmente hablando. No son una nueva instancia desde el punto de vista material, toda vez que:

- a) Esta clase de Recursos se conceden con carácter excepcional por cuestiones taxativamente determinadas por la ley, sin generalidad. Las denominadas *causales* de los Recursos Extraordinarios son expresas y han de encontrarse específicamente previstas en la norma.<sup>98</sup>
- b) La autoridad pública que va a conocer y resolver sobre el Recurso Extraordinario, únicamente puede examinar las causales alegadas en el estricto sentido en que éstas fueron realizadas. No se pueden examinar causales no alegadas ni errores no alegados aunque puedan corresponder a una de las causales escogidas por el recurrente.<sup>99</sup> No existe libertad de examen de la cuestión controvertida por parte de la autoridad que conoce el Recurso.<sup>100</sup> Todo esto

---

<sup>97</sup> Alejandro Espinosa Solís de Ovando, *Manual...*, op. cit., p. 16.

<sup>98</sup> Alvaro R. Mejía Salazar, *El carácter...*, op. cit. p. 24.

<sup>99</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 514.

<sup>100</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 301.

comporta que la autoridad que va a conocer una impugnación extraordinaria, tiene sus facultades limitadas en virtud de la naturaleza misma de la investigación que la ley específicamente le encomienda.<sup>101</sup>

Desde el punto de vista formal, los Recursos Extraordinarios no son una instancia adicional toda vez que:

- a) Estos Recursos pueden ser iniciados por intervención del particular, y también por la de la propia Administración Pública.
- b) Estos medios de impugnación no se *interponen* –lo cual comporta una obligación de tramitación, como ocurre en el caso de los Recursos Ordinarios–, sino se *insinúan*, quedando en la autoridad pública la decisión de iniciar o no el Recurso. Como veremos más adelante, en materia administrativa esta característica resulta más clara que en materia procesal común.

De lo anterior se concluye que los Recursos Extraordinarios han sido establecidos para que la propia Administración cuide la legalidad, corrección y justicia de sus actuaciones, más no para que el particular tenga un medio adicional de contradicción. El interés o los beneficios que el particular pueda obtener de este tipo de impugnación, queda supeditado al interés público que sobre el punto controvertido llegare a existir.

Por otra parte, los Recursos Extraordinarios se caracterizan por operar sólo en contra de actos, resoluciones o sentencias firmes y pasadas en autoridad de cosa juzgada, esto es, cuando hayan alcanzado una definición que las torne invulnerables a

---

<sup>101</sup> Alejandro Espinosa Solís de Ovando, *Manual...*, op. cit., p. 18.

cualquier medida procesal de carácter ordinario.<sup>102</sup> Al respecto, cabe señalar que el proceso que se entabla una vez iniciado el Recurso, es autónomo del proceso original por medio del cual se emitió el acto o resolución impugnada, contrariando la cosa juzgada formal de estos últimos, mas no su firmeza –salvo ciertos casos y bajo las condiciones legalmente previstas–. Como consecuencia de lo anterior y de lo expresado en párrafos precedentes, tenemos que los plazos para insinuar Recursos Extraordinarios suelen ser muy superiores a los que se posee para interponer Recursos Ordinarios.<sup>103</sup>

Ahora bien, ha sido anotado que en la generalidad de los casos los Recursos Extraordinarios no rompen la firmeza de los actos, resoluciones o sentencias que impugnan. No obstante, en ciertas ocasiones y a fin de evitar los eventuales perjuicios que la ejecución de éstos puede ocasionar, se ha establecido la posibilidad de constituir una caución para suspender la ejecución de tales efectos. Esta es una solución de vía doble, ya que con la caución se garantiza a su vez los efectos lesivos que eventualmente puede comportar el rompimiento de la firmeza del acto o resolución recurrida. Todo esto deviene de la naturaleza jurídica extraordinaria de este tipo de impugnación.

Otro carácter común a estos Recursos es el formalismo que la ley suele exigir sea cumplido por quienes los accionan. Si bien autores calificados, como Devis Echandía, sostienen que los formalismos de los Recursos Extraordinarios deben ser limitados, a efectos de no sacrificar la justa decisión por ritualidades en la calificación de cargos y de las variedades del genérico por violación de la ley sustancial,<sup>104</sup> nosotros consideramos que es importante se guarde el cuidado de las formas al momento de insinuar una impugnación extraordinaria. De esta manera no sólo se consigue que los

---

<sup>102</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 27.

<sup>103</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 298.

<sup>104</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 514.

particulares no abusen de este tipo de contradicción jurídica, sino que se obtiene un filtro por medio del cual, la Administración puede desechar aquellos recursos que no cumplan con los requisitos formales básicos que un Recurso Extraordinario debe exigir, en virtud a las consecuencias que él conlleva.

Se podría creer que lo antes señalado no se encuentra conforme con los avances constitucionales aparecidos desde de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1999 –artículo 192<sup>105</sup>– y confirmados con la actual Constitución –artículo 169<sup>106</sup>–. Sin embargo, se debe tener en cuenta que la naturaleza jurídica de los Recursos Extraordinarios, comporta en si misma un rompimiento de varios principios jurídicos universales, alguno de los cuales han alcanzado rango de derecho constitucional – Seguridad Jurídica, previsto en el Art. 82 de la Constitución,<sup>107</sup> Estabilidad de los Actos Públicos, entre otros– y que dicho rompimiento sólo es justificado por la búsqueda del imperio de la justicia. Entonces, ya que las consecuencias del accionamiento de un Recurso de esta clase, reviste la importancia que ha sido descrita a lo largo de este apartado, mal se puede consentir que tal especial impugnación opere sin el cuidado que en el fondo y en la forma –al menos en relación con los requisitos básicos, según se ha expresado en el párrafo anterior– debe ser observado tanto por el particular, cuanto por la misma Administración. Nuestra postura es aplicada en la Argentina, donde los magistrados de la Corte Suprema de la Justicia de tal Nación, emitieron un *Reglamento sobre los escritos de interposición del recurso extraordinario y del recurso de queja*

---

<sup>105</sup> “Art. 192.- El sistema procesal será un medio para la realización de la justicia. Hará efectivas las garantías del debido proceso y velará por el cumplimiento de los principios de inmediación, celeridad y eficiencia en la administración de justicia. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

<sup>106</sup> “Art. 169.-El sistema procesal es un medio para la realización de la justicia. Las normas procesales consagrarán los principios de simplificación, uniformidad, eficacia, inmediación, celeridad y economía procesal, y harán efectivas las garantías del debido proceso. No se sacrificará la justicia por la sola omisión de formalidades.”

<sup>107</sup> “Art. 82.- El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.”

por denegación de aquél, que contiene específicamente los requisitos formales que deben cumplir los escritos de interposición de estos recursos.<sup>108</sup>

Finalmente, vale la pena volver sobre el hecho de que la mayoría de los casos, si bien es el interés particular del recurrente el antecedente para que opere la impugnación extraordinaria, ésta se otorga y tramita en razón del interés público que radica en el doble fin que con ella se persigue, este es, por una parte la defensa del derecho objetivo –imperio del Derecho y unificación de los criterios públicos– y, por otra, la corrección de las actuaciones públicas –justicia–. Sólo de manera secundaria importa el otorgar a la parte agraviada con la resolución o sentencia, la satisfacción de sus intereses.<sup>109</sup>

### **3.2.2. Efectos de la interposición de un Recurso Extraordinario.**

Por regla general, la concesión de un Recurso Extraordinario no impide que el acto, resolución o sentencia impugnada se cumpla. Sólo la cosa juzgada formal se ve afectada por la tramitación de estos Recursos, mas no la firmeza. No obstante lo anterior, ha sido señalado que en ciertos casos y bajo ciertas circunstancias la autoridad a quien corresponde conocer y resolver el recurso tiene la facultad legal de disponer que se suspenda la ejecución de los efectos del acto o resolución impugnada.

En efecto, el artículo 11 en concordancia con el artículo 10 de la Codificación de la Ley de Casación,<sup>110</sup> norma que creó y que contiene el tratamiento del Recurso de

---

<sup>108</sup> Acuerdo C.N.J.N. No. 4/2007, de 16 de marzo de 2007, Expediente No. 835/2007. Página web: [www.juschubut.gov.ar/15\\_boletin/pdf/acordada\\_0407.pdf+recurso+extraordinario+federal&hl=es&gl=ec](http://www.juschubut.gov.ar/15_boletin/pdf/acordada_0407.pdf+recurso+extraordinario+federal&hl=es&gl=ec)

<sup>109</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 515.

<sup>110</sup> “Art. 10.- Efectos.- Salvo que el proceso verse sobre el estado civil de las personas, o el recurso haya sido interpuesto por los organismos o entidades del sector público, la admisión a trámite del recurso no impedirá que la sentencia o auto se cumpla.

Casación –Recurso Extraordinario existente en materia jurisdiccional– dispone que quien haya interpuesto Recurso de Casación podrá solicitar que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido, rindiendo caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte. Se exceptúan de esto los procesos que versen sobre el estado civil de las personas o los recursos que hayan sido interpuestos por los organismos o entidades del sector público; en estos casos la admisión a trámite del recurso no impedirá que la sentencia o auto se cumpla.

Con relación a la materia administrativa, el tratamiento que ha acordado el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva en su artículo 189 numerales 1 y 2, desarrollado ya en el numeral 3.1.2. del presente trabajo, es aplicable al medio de impugnación extraordinario previsto en nuestra legislación administrativa, este es, el Recurso de Revisión. En consecuencia, por regla general la insinuación de un Recurso Administrativo Extraordinario no suspende la ejecución del acto o resolución impugnada, sin embargo de lo cual, el órgano a quien compete resolver el Recurso, previa ponderación suficientemente razonada, entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros, podrá de oficio o a solicitud del recurrente suspender la ejecución del acto impugnado cuando la ejecución pudiera causar perjuicios de imposible o difícil reparación.

---

Art. 11.- Caución.- Salvo las excepciones contenidas en el artículo anterior, quien haya interpuesto recurso de casación podrá solicitar que se suspenda la ejecución de la sentencia o auto recurrido rindiendo caución suficiente sobre los perjuicios estimados que la demora en la ejecución de la sentencia o auto pueda causar a la contraparte.

El monto de la caución será establecido por el juez o el órgano judicial respectivo, en el término máximo de tres días y al momento de expedir el auto por el que concede el recurso de casación o tramita el de hecho; si la caución fuese consignada en el término de tres días posteriores a la notificación de este auto, se dispondrá la suspensión de la ejecución de la sentencia o auto y en caso contrario se ordenará su ejecución sin perjuicio de tramitarse el recurso.

La Corte Suprema de Justicia dictará un instructivo que deberán seguir los tribunales para la fijación del monto de la caución, en consideración de la materia y del perjuicio por la demora.”

Con relación a los efectos de la insinuación de un Recurso Administrativo Extraordinario en la legislación comparada, señalaremos que Argentina no discrimina un tratamiento especial para los efectos producidos por los Recursos Extraordinarios. Colombia por su parte, no prevé un Recurso Extraordinario en sede Administrativa.<sup>111</sup> Las normas españolas contienen disposiciones idénticas a las ecuatorianas –según ya hemos analizado–.

### **3.2.3. Tipos de Recursos Extraordinarios.**

Doctrinaria y legislativamente –según confirmaremos a lo largos de los siguientes apartados– se han desarrollado principalmente dos tipos de Recursos Extraordinarios, a saber:

- a) La Casación.
- b) La Revisión.

#### **3.2.3.1. La Casación.**

Es el Recurso Jurisdiccional Extraordinario por excelencia, ausente en los procedimientos administrativos. Sobre su origen, Cabrera Acosta, citando a Piero Calamandrei, señala que aún cuando se ha querido encontrarlo en el Derecho Romano,

---

<sup>111</sup> Jaime Santofimio Gamboa, *Tratado de Derecho Administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, p. 287.

sería inútil verificar la concurrencia de todos los elementos caracterizadores del instituto de casación, antes del decreto de la Asamblea Revolucionaria Francesa.<sup>112</sup>

A través de este medio de impugnación extraordinario, el agraviado persigue que una autoridad judicial de una categoría especial –normalmente las Cortes Supremas o en nuestro caso, la Corte Nacional– examine la providencia o sentencia y corrobore la presencia de errores en su contenido, que la hagan contraria al derecho objetivo, con el propósito de corregirlos. La casación tiene que fundamentarse en un contraste que el impugnante debe evidenciar entre lo decidido y lo regulado por la norma jurídica.<sup>113</sup> Su naturaleza jurídica es extraordinaria, pues posee características limitantes en tres aspectos:

a) En cuanto a las sentencias que pueden ser objeto de él, pues sólo se otorga para algunas sentencias dictadas por tribunales superiores y sólo en algunas clases de procesos. Al respecto, el artículo 2 de la Ley de Casación<sup>114</sup> señala que el Recurso procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las Cortes Superiores –hoy Cortes Provinciales–, por los Tribunales Distritales de lo Fiscal y de lo Contencioso Administrativo. Igualmente procede respecto de las providencias expedidas por dichas cortes o tribunales en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias

---

<sup>112</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 297.

<sup>113</sup> Enrique Rojas Gómez, *La Teoría del Proceso*, op. cit., p. 200.

<sup>114</sup> Art. 2.- Procedencia.- El recurso de casación procede contra las sentencias y autos que pongan fin a los procesos de conocimiento, dictados por las cortes superiores, por los tribunales distritales de lo fiscal y de lo contencioso administrativo.

Igualmente procede respecto de las providencias expedidas por dichas cortes o tribunales en la fase de ejecución de las sentencias dictadas en procesos de conocimiento, si tales providencias resuelven puntos esenciales no controvertidos en el juicio, ni decididos en el fallo, o contradicen lo ejecutoriado.

No procede el recurso de casación de las sentencias o autos dictados por las Cortes Especiales de las Fuerzas Armadas y la Policía y las resoluciones de los funcionarios administrativos, mientras sean dependientes de la Función Ejecutiva.”

resuelven puntos esenciales no controvertidos en el juicio, ni decididos en el fallo, o contradicen lo ejecutoriado.

**b)** En cuanto a las causales que sirven para que las sentencias puedan ser impugnadas, que están taxativamente señaladas. El artículo 3 de la Ley de Casación dispone que el Recurso sólo podrá fundarse en las siguientes causales:

1ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas de derecho, incluyendo los precedentes jurisprudenciales obligatorios, en la sentencia o auto, que hayan sido determinantes de su parte dispositiva;

2da. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de normas procesales, cuando hayan viciado el proceso de nulidad insanable o provocado indefensión, siempre que hubieren influido en la decisión de la causa y que la respectiva nulidad no hubiere quedado convalidada legalmente;

3ra. Aplicación indebida, falta de aplicación o errónea interpretación de los preceptos jurídicos aplicables a la valoración de la prueba, siempre que hayan conducido a una equivocada aplicación o a la no aplicación de normas de derecho en la sentencia o auto;

4ta. Resolución, en la sentencia o auto, de lo que no fuera materia del litigio u omisión de resolver en ella todos los puntos de la litis; y,

5ta. Cuando la sentencia o auto no contuvieren los requisitos exigidos por la Ley o en su parte dispositiva se adoptan decisiones contradictorias o incompatibles.

c) En cuanto a las facultades del juzgador de Casación en el examen y decisión del Recurso, pues no puede examinar errores de la sentencia que el recurrente no acuse ni causales que la ley no contemple.<sup>115</sup>

La Casación consecuentemente, posee una esencia *formalista*. Tal esencia es aceptada por la doctrina –ver las obras de Santiago Andrade Ubidia,<sup>116</sup> Humberto Murcia Ballén,<sup>117</sup> Cabrera Acosta<sup>118</sup> o Eduardo Loza Pintado<sup>119</sup>, por ejemplo–, así como por nuestra jurisprudencia –Fallos de Triple Reiteración, fallos: 126-2000, R.O. No. 487, 4 de enero de 2002; 86-2001, R.O. 54, 3 de abril de 2003; 53-93. R.O. 252, 15 de enero de 2004–, todo lo cual es correcto dada la importancia e implicaciones que posee la Casación, en atención a su naturaleza jurídica extraordinaria. Entonces y volviendo al punto tratado en el numeral 3.2.1 del presente trabajo, iguales consideraciones formales que casi unánimemente se acuerda y respetan para la Casación, deben acordarse y respetarse para toda impugnación extraordinaria, siendo por tanto, inaplicables para todo Recurso Extraordinario –Casación y Revisión– los criterios y principios informalistas pro-ciudadano o pro-administrado.

### **3.2.3.2. La Revisión.**

Es pertinente iniciar este apartado señalando que el Recurso Extraordinario de Revisión se encuentra previsto como medio de impugnación tanto jurisdiccional, cuanto administrativa. Pese a que ciertos postulados varían según la sede, la esencia de la

---

<sup>115</sup> Hernando Devis Echandía, *Teoría General...*, op. cit. p. 514.

<sup>116</sup> Santiago Andrade Ubidia, *La casación civil en el Ecuador: doctrina, análisis de la ley, su aplicación por las salas de lo civil y mercantil de la Corte Suprema de Justicia, posibles reformas*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Andrade y Asociados, 2005, p. 29.

<sup>117</sup> Humberto Murcia Ballén, *El Recurso de Casación Civil*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996, p. 42.

<sup>118</sup> Humberto Cabrera Acosta, *Teoría General...*, op. cit., p. 282.

<sup>119</sup> Eduardo Loza Pintado, *La casación...*, op. cit., p. 36.

Revisión es la misma para el procedimiento judicial y para el administrativo. Hecha esta puntualización, procedemos con el análisis del concepto y la naturaleza jurídica de este Recurso.

Entrena Cuesta define al Recurso de Revisión como aquel que se interpone contra los actos administrativos firmes –legislaciones procesales generales también lo prevén para impugnar sentencias–, basándose en los motivos tasados en el Derecho Positivo.<sup>120</sup> Ramírez Gronda complementa lo anterior señalando que el Recurso de Revisión se constituye en una derogación al principio de la Irrevocabilidad de la Cosa Juzgada –así como también al principio de Estabilidad de los actos administrativos–, por lo que éste Recurso sólo opera en circunstancias muy especiales legalmente previstas.<sup>121</sup> Alessandri aporta un elemento adicional definiendo a la Revisión como el Recurso Extraordinario que se concede para invalidar las sentencias firmes ganadas injustamente en los casos expresamente señalados por la ley.<sup>122</sup> Finalmente, el autor Secaira Durango expone un elemento adicional que es fundamental para una cabal comprensión de la naturaleza del Recurso de Revisión. Este se refiere al control que, mediante la Revisión, puede realizar la autoridad jerárquica superior de un órgano administrativo o judicial, según el caso, de los actos de sus subordinados o inferiores, a fin de precautelar la corrección y unificación de los criterios de decisión del ente público.<sup>123</sup>

Como institución jurídica extraordinaria, mediante la Revisión se impugnará sentencias, actos o resoluciones administrativas firmes y ejecutoriadas. Procederá solo

---

<sup>120</sup> Rafael Entrena Cuesta, *Curso...*, op. cit., pp. 283.

<sup>121</sup> Jaime Ramírez Gronda, *Diccionario Jurídico*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1986, p. 369.

<sup>122</sup> Fernando Alessandri Rodríguez, *Los Recursos Procesales*, Santiago de Chile, Imprenta Díaz, 1937, p. 76.

<sup>123</sup> Patricio Secaira Durango, *Curso...*, op. cit., p. 237.

en casos establecidos por la ley y su resolución será competencia exclusiva de la máxima autoridad judicial o administrativa correspondiente. El particular únicamente se encuentra facultado por la ley para insinuar<sup>124</sup> la instauración de un proceso de revisión de un acto o resolución administrativa. Por su parte, la administración también puede instaurar un procedimiento de revisión oficiosamente. En estos casos, cabe que un funcionario inferior informe a la máxima autoridad sobre la necesidad de instaurar la revisión de una actuación pública. Bajo estos supuestos nos encontraríamos frente a una especie de insinuación administrativa del Recurso. Una vez insinuada la Revisión, es potestad discrecional del máximo administrativo iniciar o no el proceso. El carácter extraordinario se configura plenamente en materia administrativa, en tanto en cuanto la ley no obliga a la administración a acoger el pedido del particular, quedando a su completa discreción decidir si inicia o no una revisión, sin importar inclusive la fuerza o importancia de los fundamentos que exponga el insinuator.

Esta potestad facultativa discrecional únicamente se encuentra presente en los Recursos Administrativos Extraordinarios y se justifica por la ausencia de presiones que debe existir en la máxima autoridad administrativa, para decidir si procede o no con la reconsideración a un acto definitivo, teniendo en cuenta las implicaciones que eso conlleva. Por ello no es aplicable la figura de la aceptación tácita mediante verificación del Silencio Administrativo en la fase inicial del Recurso de Revisión. Como veremos más adelante, en nuestra legislación tributaria se encuentra previsto que opere el Silencio Administrativo una vez que se haya notificado el cierre del sumario abierto en el Recurso de Revisión. Lo anterior tiene plena correspondencia con lo explicado en

---

<sup>124</sup> *Insinuar* según el D.R.A.E. significa dar a entender algo sin más que indicarlo o apunarlo ligeramente. Debemos poner especial atención en los términos que la ley ha utiliza cuando se refiere a la actuación del administrado en los recursos ordinarios y extraordinarios. Per se para el primer caso el término legal denota obligación, mientras que en el segundo implica sumisión al comportamiento potestativo del otro.

líneas precedentes, esto es que no deben existir presiones para que la administración inicie un proceso de revisión, pero si ha decidido hacerlo y ha recabado la información necesaria para formar su juicio, no existe motivo alguno para que en dicha etapa del procedimiento no opere la garantía del Silencio Administrativo.

Ahora bien, en materia procesal común existen consideraciones diferentes con relación a la admisibilidad a trámite del Recurso de Revisión. En nuestra legislación procesal común, este instituto se encuentra previsto únicamente por el Código de Procedimiento Penal. De conformidad con lo establecido por esta norma en su artículo 363,<sup>125</sup> en concordancia con su artículo 367,<sup>126</sup> el Recurso de Revisión interpuesto es de obligatoria atención y resolución por parte del juzgador. Median intereses sociales y, por sobre todo, el fin principal del Derecho que es garantizar el imperio de la justicia, para que en casos penales la autoridad pública este compelida a tramitar y resolver esta especialísima impugnación. Finalmente y con relación al resto de caracteres extraordinarios del Recurso de Revisión que han sido analizados, la norma procesal penal ecuatoriana contiene todos y cada uno de ellos, lo cual confirma nuestra afirmación inicial referente a que si bien ciertos postulados varían según la sede, la esencia de la Revisión es la misma para el procedimiento judicial y para el administrativo.

### **3.2.4. Los Recursos Extraordinarios en la Legislación Administrativa Ecuatoriana y Comparada.**

---

<sup>125</sup> “Art. 363.- Remisión del proceso.- Presentado el recurso, el presidente del tribunal penal o el presidente de la Corte respectiva, en los casos de fuero, remitirá el proceso, sin dilación alguna a la Corte Suprema de Justicia.”

<sup>126</sup> “Art. 367.- Sentencia.- Cuando la Corte Suprema de Justicia encuentre que es procedente la revisión dictará la sentencia que corresponda. Si la estimara improcedente lo declarará así, y mandará que el proceso sea devuelto al tribunal de origen.”

### 3.2.4.1. El caso Ecuatoriano.

El Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva contiene al Recurso de Revisión. En efecto, el artículo 178<sup>127</sup> del mencionado cuerpo normativo dispone que los administrados, los ministros de Estado y las máximas autoridades de la Administración Pública Central autónoma, pueden interponer la Revisión de actos o resoluciones firmes cuando concurren alguna de las causas siguientes:

- a) Que hubieren sido dictados con evidente error de hecho o de derecho que aparezca de los documentos que figuren en el mismo expediente o de disposiciones legales expresas;
- b) Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución que se trate;
- c) Cuando en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios falsos declarados en sentencia judicial, anterior o posterior a aquella resolución; y,

---

<sup>127</sup> “Art. 178.- Recurso extraordinario de revisión.- Los administrados o los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central autónoma, en el caso de resoluciones expedidas por dichos órganos, por sus subordinados o por entidades adscritas, podrán interponer ante los ministros de Estado o las máximas autoridades de la Administración Pública Central autónoma la revisión de actos o resoluciones firmes cuando concurren alguna de las causas siguientes:

- a) Que hubieren sido dictados con evidente error de hecho o de derecho que aparezca de los documentos que figuren en el mismo expediente o de disposiciones legales expresas;
- b) Cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución que se trate;
- c) Cuando en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios falsos declarados en sentencia judicial, anterior o posterior a aquella resolución; y,
- d) Cuando la resolución se hubiere expedido como consecuencia de uno o varios actos cometidos por funcionarios o empleados públicos tipificados como delito y así declarados en sentencia judicial firme.

El recurso de revisión se podrá interponer en el plazo de tres años a partir del inicio de su vigencia en los casos de los literales a) y b), y de tres meses a partir de la ejecutoria de la sentencia condenatoria, siempre que no hayan transcurrido cinco años desde el inicio de la vigencia del acto de que se trate en los otros casos. El órgano competente para la resolución del recurso podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite, cuando el mismo no se funde en alguna de las causas previstas en este artículo. El órgano competente para conocer el recurso de revisión deberán pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre el fondo de la cuestión resuelta por el acto recurrido.”

d) Cuando la resolución se hubiere expedido como consecuencia de uno o varios actos cometidos por funcionarios o empleados públicos tipificados como delito y así declarados en sentencia judicial firme.

Con relación al plazo para la interposición de este Recurso, atendiendo a su naturaleza jurídica extraordinaria, el Estatuto prevé que pueda ser interpuesto en el plazo de tres años a partir del inicio de la vigencia<sup>128</sup> de los actos o resoluciones en los casos de los literales a) y b) antes señalados, y, de tres meses a partir de la ejecutoria de la sentencia condenatoria, siempre que no hayan transcurrido cinco años desde el inicio de la vigencia del acto de que se trate, en los casos constantes en los literales c) y d) antes señalados.

Es importante reparar en el hecho de que al no haberse previsto normativamente un plazo en el cual la Administración deba resolver el Recurso de Revisión, se tiene que este es indefinido, no operando en su contra el Silencio Administrativo positivo a favor del administrado. Esto se justifica, según ya hemos anotado, por la ausencia de presiones que debe existir en la máxima autoridad administrativa, para decidir sobre la reconsideración de un acto administrativo definitivo, teniendo en cuenta las implicaciones que esto conlleva.

No podemos concluir el análisis del Recurso de Revisión previsto por el Estatuto, sin antes mencionar que si bien se respeta casi la totalidad de caracteres extraordinarios de este instituto, existe una falencia en cuanto a la plena libertad que debe tener la Administración para aceptar o no a trámite este Recurso. En efecto, el artículo 178 del

---

<sup>128</sup> Consideramos que el término “vigencia” no es del todo adecuado, siendo lo correcto: firmeza y ejecutoria.

Estatuto dispone que la Revisión se *interpondrá*, cuando lo correcto es que se *insinúe*, por las consideraciones que anteriormente hemos señalado.

Finalmente, debemos recordar que el Recurso de Revisión también se encuentra previsto como medio de impugnación en sede administrativa por el artículo 137 de la Ley General de Instituciones del Sistema Financiero.<sup>129</sup> Es de lamentar que el legislador haya errado totalmente cuando elaboró esta norma, ya que inexplicablemente ha denominado *Revisión* a un Recurso que carece de todos los caracteres extraordinarios propios de esta clase de impugnación jurídica. Acaso el Recurso que contiene la norma legal citada podría identificarse con una Apelación, pero bajo ninguna circunstancia con una Revisión.

#### **3.2.4.2. Derecho Comparado.**

La legislación argentina, la *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos* contiene al Recurso de Revisión en su artículo 22.<sup>130</sup> El tratamiento normativo de este

---

<sup>129</sup> “Artículo 137.- El recurso de reposición podrá ser interpuesto por el administrado, dentro del término de ocho días de notificado el acto impugnado por la autoridad competente. De las decisiones o resoluciones administrativas dictadas por el Superintendente, podrá interponerse recurso de revisión ante la Junta Bancaria, en el término de ocho días contados desde la fecha de notificación del oficio o resolución. Tratándose de aquellas resoluciones que por su contenido deban publicarse en el Registro Oficial, el término será de quince días contados desde su publicación. El recurso será atendido en el término de veinte días siguientes a la presentación y podrá ser planteado por cualquier persona que se considere afectada. De las resoluciones que dicte la Superintendencia, podrá interponerse recurso ante el Tribunal Distrital de lo Contencioso Administrativo, en la forma y en los términos establecidos en la Ley.”

<sup>130</sup> “Artículo 22.- Podrá disponerse en sede administrativa la revisión de un acto firme:

- a) Cuando resultaren contradicciones en la parte dispositiva, háyase pedido o no su aclaración;
- b) Cuando después del dictado se recobren o descubrieren documentos decisivos cuya existencia se ignoraba o no se pudieron presentar como prueba por fuerza mayor o por obra de tercero;
- c) Cuando hubiere sido dictado basándose en documentos cuya declaración de falsedad se desconocía o se hubiere declarado después de emanado el acto;
- d) Cuando hubiere sido dictado mediando cohecho, prevaricato, violencia o cualquier otra maquinación fraudulenta o grave irregularidad comprobada.

El pedido deberá interponerse dentro de los diez (10) días de notificado el acto en el caso del inciso a). En los demás supuestos podrá promoverse la revisión dentro de los treinta (30) días de recobrase o hallarse los documentos o cesar la fuerza mayor u obra del / tercero; o de

Recurso es más bien simple y directo, así como es bastante completo y correcto. La Revisión argentina procede en contra de actos definitivos y firmes, siempre que se verifique alguna de las cuatro causales legalmente previstas. Pese a que la *Ley Nacional de Procedimientos Administrativos* no prevé expresamente un tiempo para que la Autoridad resuelva el Recurso, el autor Juan Francisco Linares señala que sería aplicable la norma general del artículo 10 de la mencionada ley,<sup>131</sup> la cual dispone que “el silencio o la ambigüedad de la administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa”. De esta forma y, a criterio del citado autor, en Argentina también se verificarían efectos negativos de un Silencio Administrativo luego del transcurso de un período de tiempo.

En la República de Colombia no existe previsto el Recurso de Revisión como medio de impugnación en sede administrativa, existiendo sí para materia procesal común. En efecto, el artículo 185 del *Código Contencioso Administrativo*<sup>132</sup> colombiano dispone que “El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y por los Tribunales Administrativos, en única o segunda instancia”, siendo la resolución de este Recurso competencia de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.

---

comprobarse en legal forma los hechos indicados en los incisos c) y d).”

<sup>131</sup> “Artículo 10.- El silencio o la ambigüedad de la administración frente a pretensiones que requieran de ella un pronunciamiento concreto, se interpretarán como negativa. Sólo mediando disposición expresa podrá acordarse al silencio sentido positivo. Si las normas especiales no previeren un plazo determinado para el pronunciamiento, éste no podrá exceder de 60 días. Vencido el Plazo que corresponda, el interesado requerirá pronto despacho y si transcurrieren otros 30 días sin producirse dicha resolución, se considerará que hay silencio de la administración. Eficacia del acto: notificación y publicación.”

<sup>132</sup> “Artículo 185.- El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las Secciones y Subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado y por los Tribunales Administrativos, en única o segunda instancia.”

La Ley española de *Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, prevé al Recurso de Revisión en sus artículos 108, 118 y 119.<sup>133</sup> Los contenidos son similares a los del Estatuto ecuatoriano, sin embargo de lo cual, existen algunas diferencias cuyo análisis es importante realizar. La primera tiene relación con una de las causales de procedencia del Recurso, la cual expresamente señala: “1ª. Que al dictarlos –se refiere a los actos firmes– se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente”. A diferencia de lo dispuesto por el antes citado literal a) del artículo 178 del Estatuto ecuatoriano, la norma española únicamente reconoce a los errores de hecho la capacidad de motivar una Revisión, mas no a los errores de derecho. Esta

---

<sup>133</sup> “Artículo 108. Recurso extraordinario de revisión.

Contra los actos firmes en vía administrativa, sólo procederá el recurso extraordinario de revisión cuando concurra alguna de las circunstancias previstas en el artículo 118.1.

Artículo 118. 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, cuando concurra alguna de las circunstancias siguientes:

1. Que al dictarlos se hubiera incurrido en error de hecho, que resulte de los propios documentos incorporados al expediente.

2. Que aparezcan documentos de valor esencial para la resolución del asunto que, aunque sean posteriores, evidencien el error de la resolución recurrida.

3. Que en la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme, anterior o posterior a aquella resolución.

4. Que la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

2. El recurso extraordinario de revisión se interpondrá, cuando se trate de la causa 1, dentro del plazo de cuatro años siguientes a la fecha de la notificación de la resolución impugnada. En los demás casos, el plazo será de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que la sentencia judicial quedó firme.

3. Lo establecido en el presente artículo no perjudica el derecho de los interesados a formular la solicitud y la instancia a que se refieren los artículos 102 y 105.2 de la presente Ley ni su derecho a que las mismas se sustancien y resuelvan.

Artículo 119. Resolución.

1. El órgano competente para la resolución del recurso podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite, sin necesidad de recabar dictamen del Consejo de Estado u órgano consultivo de la Comunidad Autónoma, cuando el mismo no se funde en alguna de las causas previstas en el apartado 1 del artículo anterior o en el supuesto de que se hubiesen desestimado en cuanto al fondo otros recursos sustancialmente iguales.

2. El órgano al que corresponde conocer del recurso extraordinario de revisión debe pronunciarse no sólo sobre la procedencia del recurso, sino también, en su caso, sobre el fondo de la cuestión resuelta por el acto recurrido.

3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la interposición del recurso extraordinario de revisión sin haberse dictado y notificado la resolución, se entenderá desestimado, quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa.”

imprevisión hace pensar que es intención del legislador ibérico entregar el control de la legalidad –errores de Derecho– exclusivamente a la función jurisdiccional. Sin embargo, esto no resulta lógico ni adecuado, pues toda Administración Pública debe cuidar la plena observancia de la legalidad en sus actuaciones.

Otra diferencia entre la Revisión Administrativa ecuatoriana y la española, es que para esta última se ha acordado la existencia de un plazo para su resolución y la previsión de un Silencio Administrativo con efectos favorables para la administración, en el evento de que el Recurso no haya sido resuelto en el plazo establecido. Esto lo dispone el numeral 3 del artículo 119 de la *Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, así: “3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la interposición del recurso extraordinario de revisión sin haberse dictado y notificado la resolución, se entenderá desestimado, quedando expedita la vía jurisdiccional contencioso-administrativa”.<sup>134</sup>

Las diferencias que han sido analizadas comportan un mejor tratamiento de la legislación ecuatoriana frente a la española, en lo que tiene ver con el Recurso de Revisión en materia administrativa. El Estatuto ecuatoriano desarrolla de mejor manera los caracteres extraordinarios del Recurso, a diferencia de la ley española, que como hemos estudiado, contiene normas que si bien no desnaturalizan del todo a la Revisión, sí la hacen imperfecta desde un punto de vista doctrinario.

#### **4. Los Recursos Administrativos en materia Tributaria.**

---

<sup>134</sup> Ramón Martín Mateo, *Manual...*, op. cit., pp. 418- 419.  
Página web: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

#### **4.1. Aplicación del Derecho Administrativo en Temas Tributarios.**

La Administración Pública es la encargada de planificar, dirigir y ejecutar las distintas actividades del Estado (económicas, sociales, de salud, de defensa, de educación, de vivienda y de prestación de servicios públicos). Para el cumplimiento de tales actividades la Administración requiere recursos económicos, mismos que pueden provenir de distintos orígenes. Una de las fuentes clásicas del financiamiento público son los ingresos tributarios, los cuales a su vez son el resultado de la potestad tributaria del Estado.

La Administración Pública concreta el ejercicio de esta potestad, al encontrarse legalmente facultada para actuar en el conjunto de relaciones jurídicas que surgen entre el Estado y los particulares/contribuyentes.<sup>135</sup> En materia impositiva, la actividad administrativa se centra en la satisfacción de las distintas pretensiones del tributo, a saber: la determinación, la recaudación, la reglamentación, la sanción de irregularidades y la resolución de Consultas, Reclamos o Recursos. Para todo ello, la Administración actúa mediante actos administrativos, actos de simple administración o hechos administrativos de contenido tributario. De allí que todo lo concerniente con los requisitos, formas y procedimientos que la Administración Pública debe observar en materia fiscal, ha de enmarcarse en los postulados del Derecho Administrativo general constantes en el Libro II del Código Orgánico Tributario<sup>136</sup> y en las demás normas de procedimiento administrativo general, en medida de su aplicabilidad –Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por Parte

---

<sup>135</sup> Rodrigo Patiño Ledesma, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay, 2003, p.171.

<sup>136</sup> R.O. 38 (S), 14 de Junio del 2005.

de la Iniciativa Privada y el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva<sup>137</sup>—.

Con relación a la aplicación de los medios de impugnación administrativa para actos o resoluciones de carácter tributario, el artículo 10 del Código Orgánico Tributario<sup>138</sup> ordena que los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividades regladas y son impugnables por vía administrativa. Luego, a partir de su artículo 115,<sup>139</sup> el Código Orgánico Tributario dispone las normas de procedencia y trámite de las reclamaciones; a partir de su artículo 139,<sup>140</sup> lo relativo a los Recursos Administrativos. De esta manera, institutos propios del Derecho Administrativo, que originalmente pertenecieron al Derecho Procesal General —según hemos analizado en capítulos anteriores—, se encuentran previstos para la práctica del Derecho Tributario.<sup>141</sup>

---

<sup>137</sup> R.O. 349, 31 de Diciembre de 1993.

<sup>138</sup> “Art. 10.- Actividad reglada e impugnable.- 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 de acuerdo a la ley.”

<sup>139</sup> “Art. 115.- Reclamantes.- Los contribuyentes, responsables, o terceros que se creyeren afectados, en todo o en parte, por un acto determinativo de obligación tributaria, por verificación de una declaración, estimación de oficio o liquidación, podrán presentar su reclamo ante la autoridad de la que emane el acto, dentro del plazo de veinte días, contados desde el día hábil siguiente al de la notificación respectiva.

Los reclamos por tributos que correspondan al Estado según el artículo 64 de este Código, siempre que los reclamantes, tuvieren su domicilio en la provincia de Pichincha, se presentarán en el Servicio de Rentas Internas. En los demás casos podrán presentarse ante la respectiva dirección regional o provincial. El empleado receptor pondrá la fe de presentación en el escrito de reclamo y en cuarenta y ocho horas lo remitirá al Servicio de Rentas Internas

Las reclamaciones aduaneras por aplicación errónea del arancel o de las leyes o reglamentos aduaneros, o de los convenios internacionales, se presentarán ante el Gerente Distrital de Aduana de la localidad respectiva.

Las peticiones por avalúos de la propiedad inmueble rústica, se presentarán y tramitarán ante la respectiva municipalidad, la que los resolverá en la fase administrativa, sin perjuicio de la acción contenciosa a que hubiere lugar.”

<sup>140</sup> “Art. 139.- Invalidez de los actos administrativos.- Los actos administrativos serán nulos y la autoridad competente los invalidará de oficio o a petición de parte, en los siguientes casos:

1. Cuando provengan o hubieren sido expedidos por autoridad manifiestamente incompetente; y,
2. Cuando hubieren sido dictados con prescindencia de las normas de procedimiento o de las formalidades que la ley prescribe, siempre que se haya obstado el derecho de defensa o que la omisión hubiere influido en la decisión del reclamo.”

<sup>141</sup> Esta aplicación es estudiada por la subrama del Derecho denominada Derecho Formal Tributario.

#### **4.2. Los Recursos en sede administrativa previstos por la Legislación Tributaria Ecuatoriana.**

Según ha sido anotado, el Código Orgánico Tributario contiene los Recursos que en sede administrativa pueden ser utilizados a fin de impugnar actos o resoluciones de las Administraciones Públicas legalmente revestidas de potestad tributaria. En efecto, el Capítulo IV, del Libro II del citado cuerpo normativo prevé un único instituto de impugnación de los contenidos de actos o resoluciones administrativas –La Revisión– y una acción para denunciar la inacción de la Administración –La Queja–.

Es necesario señalar que el Código Orgánico Tributario ecuatoriano adolece de dos errores graves en este apartado que trata sobre los Recursos Administrativos. El primero, conceptualizar como Recurso Administrativo al Recurso de Apelación en el Procedimiento de Ejecución –Código Orgánico Tributario, Artículo 140, No. 2<sup>142</sup>– el cual es en realidad un Recurso Jurisdiccional y no uno Administrativo. Esta Apelación la puede interponer el administrado para ante una de las salas del Tribunal Distrital de lo Fiscal, con el fin de impugnar la decisión de un funcionario ejecutor sobre la preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo sean – Código Orgánico Tributario, Artículo 176<sup>143</sup>–, sobre la calificación de las posturas de un remate de

---

<sup>142</sup> “Art. 140.- 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; y,
2. De apelación en el procedimiento de ejecución.”

<sup>143</sup> “Art. 176.- Decisión de preferencia.- Cuando se discuta preferencia entre créditos tributarios y otros que no lo sean, resolverá la controversia el funcionario ejecutor. De esta decisión podrá apelarse, dentro de tres días para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal.”

inmuebles – Código Orgánico Tributario, Artículo 191<sup>144</sup>–, sobre la entrega de bienes rematados o subastados – Código Orgánico Tributario, Artículo 209<sup>145</sup>–, entre otras.

El segundo error es catalogar como Recurso Administrativo a la Queja, instituto que bajo ningún concepto puede ser considerado como Recurso. La Queja es una simple acción que posee un administrado para denunciar la inactividad de un funcionario público ante su superior jerárquico. Con esta acción no se persigue impugnar el contenido de una actuación pública alguna, sino únicamente la sanción a un funcionario negligente. Tanto es así, que el funcionario denunciado ni siquiera pierde la competencia del asunto cuya resolución ha desatendido –Código Orgánico Tributario, Artículo 141<sup>146</sup>–.

Finalmente, es importante indicar, y será materia de un análisis posterior, que hasta el 30 de abril de 1999, fecha en que se publicó el Registro Oficial No. 181, en cuyo Suplemento se puso en vigencia la Ley 99-24, existió en nuestra legislación tributaria el Recurso de Reposición. De igual forma, el Recurso de Apelación en Materia Aduanera que se encontraba previsto por el Código Orgánico Tributario, fue

---

<sup>144</sup> “Art. 191.- Calificación definitiva y recursos.- El ejecutor, dentro de los tres días siguientes a la presentación de la postura única, o del día señalado para la subasta, en el caso del artículo anterior, resolverá cual es la mejor postura, prefiriendo la que satisfaga de contado el crédito del coactivante, y establecerá el orden de preferencia de las demás. De esta providencia se concederá recurso para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, si fuere interpuesto dentro de tres días, sea por el coactivado, los terceristas coadyuvantes o los postores calificados. El recurso se concederá dentro de cuarenta y ocho horas de presentado; y, en igual plazo, se remitirá el proceso al Tribunal Distrital de lo Fiscal, el que lo resolverá dentro de diez días, sin otra sustanciación.”

<sup>145</sup> “Art. 209.- Entrega material.- La entrega material de los bienes rematados o subastados, se efectuará por el depositario de dichos bienes, de acuerdo al inventario formulado en el acta de embargo y avalúo. Cualquier divergencia que surgiere en la entrega será resuelta por el funcionario ejecutor y de la decisión de éste se podrá apelar para ante el Tribunal Distrital de lo Fiscal, dentro de tres días, contados desde la notificación.”

<sup>146</sup> “Art. 141.- Queja ante el superior jerárquico.- El contribuyente o responsable y todo el que presente una reclamación o petición ante un funcionario o dependencia de la administración tributaria, y no fuere atendido en los plazos legales, sin perjuicio de su derecho a formular la acción que corresponda por silencio administrativo, podrá presentar su queja ante la autoridad administrativa jerárquicamente superior, la que correrá traslado de ella al funcionario contra el que se la formula por el plazo de tres días, y con la contestación o en rebeldía, dictará resolución en los cinco días subsiguientes.”

derogado mediante el Decreto Legislativo No. 04, publicado en el Registro Oficial No. 396, del 10 de marzo de 1994.

#### **4.2.1. El Recurso de Revisión.**

Es el único medio de impugnación en sede administrativa que existe en la legislación tributaria ecuatoriana, por ello, nuestro análisis del mismo será especialmente dilatado. Según se expone a continuación, el Recurso Revisión previsto por el Código Orgánico Tributario reúne todas las características y requerimientos propios de la naturaleza jurídica extraordinaria del instituto, por ello, podemos afirmar que su tratamiento normativo es el más adecuado de entre los que se encuentran dispuestos por otros cuerpos legales, reglamentarios o estatutarios del país.

El artículo 143 del Código Orgánico Tributario<sup>147</sup> dispone que la máxima autoridad de una administración tributaria tiene la potestad facultativa y extraordinaria

---

<sup>147</sup> “Art. 143.- 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:

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,

de iniciar, de oficio o por insinuación de parte 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 hayan incurrido en alguna de las seis causales que desarrollamos a continuación:

La primera causal, esta es, “cuando hubieren sido expedidos o dictados con evidente error de hecho o de derecho, verificados y justificados según informe jurídico previo”, es la más invocada por los administrados en la práctica tributaria ecuatoriana, pues es lo suficientemente amplia para cubrir cualquier error *in procedendo* o *in judicando* de los que adolezca un acto o resolución administrativa tributaria. No obstante, esta amplitud no debe ser materia de abusos por parte de los administrados, siempre ha de tenerse en cuenta la categoría de *errores evidentes* para identificar si la circunstancia que motivaría la Revisión, es verdaderamente apta para hacerlo o no. El insinuar una Revisión invocando la supuesta existencia de errores cuya percepción sea altamente subjetiva, es decir, cuya evidencia sea considerablemente cuestionable, comporta el ejercicio de la Revisión como una mera instancia y no como una impugnación extraordinaria. De allí que la Administración ha de ser rigurosa con el examen de los Recursos fundados en esta causal, haciéndose imprescindible la existencia del informe jurídico previo que acertadamente prevé la norma.

Con relación a este *informe jurídico previo*, el artículo 144 del Código Orgánico Tributario dispone que ha de realizárselo para verificar y justificar la existencia del evidente error de hecho o de derecho argumentado por el insinuante. Al respecto, cabe señalar que este informe jurídico previo lo realiza la propia Administración y su

---

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.”

resultado es uno de los principales –sino el principal– elementos de juicio para que la máxima autoridad administrativa decida si inicia el proceso de revisión o no. Vale la pena una reflexión sobre este punto, entendemos que si en la tramitación previa del Recurso de Revisión existe un informe jurídico realizado por el departamento jurídico del mismo ente administrativo, que ha verificado la existencia del error de hecho o derecho en un acto o resolución administrativa firme o ejecutoriada, a la máxima autoridad únicamente correspondería instrumentar los remedios para el acto que adolece de tales fallas. Sin embargo, es muy frecuente encontrar casos que pese a la existencia de un informe jurídico favorable para el administrado, la máxima autoridad administrativa niega total o parcialmente el caso, lo cual denota una contradicción dentro de la misma administración y, por sobre todo, una incomprensión o desconocimiento de los contenidos y alcances de esta rama del Derecho Administrativo.

Sobre la segunda causal, “cuando con posterioridad aparecieren documentos de valor trascendental ignorados al expedirse el acto o resolución de que se trate”, recordaremos que en Recursos Ordinarios la verdad procesal se la encuentra a partir de los documentos y pruebas que obren de autos. Toda prueba o documentación adicional que no conste en el expediente o que haya sido practicada fuera de los tiempos legalmente previstos, carece de fuerza vinculante para el funcionario que resuelve. Como hemos estudiado anteriormente, esto no ocurre en los Recursos Extraordinarios, donde el control de la legalidad y, en este caso, de la corrección y justicia de los actos y resoluciones administrativas, justifica que documentos trascendentales aparecidos con posterioridad a la expedición del acto o resolución, puedan ser tomados en cuenta para revisar tales actos o resoluciones.

Las causales tercera, cuarta, quinta y sexta, caracterizan a la Revisión como un Recurso Extraordinario, donde la existencia de un bien superior –control de legalidad, corrección y justicia de los actos y resoluciones administrativas– justifica que circunstancias posteriores o externas a la emisión de un acto o resolución administrativa de carácter tributario –declaratorias de nulidad o falsedad de documentos o testimonios, etc.–, sean determinantes para que la máxima autoridad de un ente público inicie un proceso de reconsideración de actuaciones que eran tenidas por finales. Las causales analizadas disponen:

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.

Con relación a la tramitación del Recurso diremos que las disposiciones constantes en el citado Artículo 144 del Código Orgánico Tributario guardan relación

(i) con la naturaleza extraordinaria de la Revisión, en cuanto no establecen plazos para la iniciación o duración del proceso administrativo,<sup>148</sup> ni otras cargas procesales adicionales a la administración y, (ii) con las garantías del debido proceso, en cuanto disponen la existencia de notificaciones a los interesados y términos probatorios, si el caso lo amerita. Las causales de improcedencia del recurso, según están establecidos en el Artículo 145 del citado Código,<sup>149</sup> tienen relación con cuestiones de competencia, prescripción e indebida fundamentación.

El contenido del Artículo 147 del Código Orgánico Tributario<sup>150</sup> nos hace regresar sobre un punto señalado en capítulos precedentes. Según hemos anotado, la institución del Silencio Administrativo, misma que en el Ecuador posee efectos positivos<sup>151</sup> –aceptación tácita de lo solicitado–, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por Parte de la Iniciativa Privada,<sup>152</sup> no es aplicable en los Recursos

---

<sup>148</sup> Se establece un plazo para que se dicte la resolución, pero esto no implica desnaturalización del carácter extraordinario del Recurso de Revisión, según se explica a continuación.

<sup>149</sup> “Art. 145.- Improcedencia del recurso.- No procede el recurso de revisión 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 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.”

<sup>150</sup> “Art. 147.- 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.”

<sup>151</sup> Antes de la puesta en vigencia de la Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por Parte de la Iniciativa Privada, los efectos del Silencio Administrativo eran negativos para el administrado, es decir, el paso del tiempo en combinación con la inacción de la Administración, comportaban la negación tácita de lo solicitado o reclamado por el particular.

<sup>152</sup> “Art. 28.-Derecho de petición.- Todo reclamo, solicitud o pedido a una autoridad pública deberá ser resuelto en un término no mayor a quince días, contados a partir de la fecha de su presentación, salvo que una norma legal expresamente señale otro distinto. En ningún órgano administrativo se suspenderá la tramitación ni se negará la expedición de una decisión sobre las peticiones o reclamaciones presentadas por los administrados. En todos los casos vencido el respectivo término se entenderá por el silencio administrativo, que la solicitud o pedido ha sido aprobada o que la reclamación ha sido resuelta en favor

de Revisión por la naturaleza e implicaciones extraordinarias que éste posee. No obstante, en materia tributaria esa inaplicación es procedente únicamente en las etapas iniciales y de sustanciación del Recurso, a fin de que no exista presión en la administración por el riesgo de una eventual aceptación tácita. Superadas estas etapas, es decir, una vez iniciado el proceso de Revisión y una vez recabados los elementos de juicio necesarios para emitir el pronunciamiento resolutorio, el Silencio Administrativo cobra vigencia a fin de garantizar los derechos del administrado. En efecto, el Artículo 147 del Código Orgánico Tributario dispone que una vez concluido el sumario, particular que es notificado mediante providencia a las partes, la autoridad administrativa correspondiente posee un plazo de noventa días para dictar la resolución motivada. Luego de este plazo, los efectos propios del Silencio Administrativo han de producirse.<sup>153</sup>

Por su parte, el Artículo 148 del Código Orgánico Tributario<sup>154</sup> reconoce a la resolución emitida dentro de un Recurso de Revisión las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, comunes a todo acto administrativo. También se reconoce expresamente la estabilidad absoluta de la que goza la resolución, haciéndose imposible insinuar o

---

del reclamante. Para este efecto, el funcionario competente de la institución del Estado tendrá la obligación de entregar, a pedido del interesado, bajo pena de destitución, una certificación que indique el vencimiento del término antes mencionado, que servirá como instrumento público para demostrar que el reclamo, solicitud o pedido ha sido resuelto favorablemente por silencio administrativo, a fin de permitir al titular el ejercicio de los derechos que correspondan. En el evento de que cualquier autoridad administrativa no aceptare un petitorio, suspendiere un procedimiento administrativo o no expidiera una resolución dentro de los términos previstos, se podrá denunciar el hecho a los jueces con jurisdicción penal como un acto contrario al derecho de petición garantizado por la Constitución, de conformidad con el artículo 212 del Código Penal, sin perjuicio de ejercer las demás acciones que le confieren las leyes. La máxima autoridad administrativa que comprobare que un funcionario inferior ha suspendido un procedimiento administrativo o se ha negado a resolverlo en un término no mayor a quince días a partir de la fecha de su presentación, comunicará al Ministro Fiscal del respectivo Distrito para que éste excite el correspondiente enjuiciamiento.”

<sup>153</sup> La aplicación del Silencio Administrativo en el Recurso de Revisión previsto por el Código Orgánico Tributario, ha sido negada o criticada por catedráticos y profesionales del Derecho. Por el contrario, uno de los principales defensores de tal aplicación es el **Dr. Luís A. Toscano Soria**, a cuyo pensamiento nos adherimos.

<sup>154</sup> “Art. 148.- Presunciones de legitimidad y ejecutoriedad.- Las resoluciones que se dicten en recursos de revisión, gozarán de las presunciones de legitimidad y ejecutoriedad, sin que haya lugar a ningún otro recurso en vía administrativa, pero sí a la acción contencioso - tributaria.”

iniciar otro Recurso de Revisión, quedando únicamente la vía judicial para impugnar tal tipo de resoluciones.

Para finalizar con el estudio del Recurso de Revisión previsto por el Código Orgánico Tributario, bien vale la pena analizar cierta experiencia actual suscitada en la práctica jurisdiccional ecuatoriana. A tales efectos, iniciaremos recordando que la Revisión tributaria nacional posee un solvente tratamiento normativo, ya que desarrolla los caracteres propios de la naturaleza extraordinaria del Recurso, tanto en los aspectos de fondo, como en los de forma. Consideramos que tales contenidos normativos, hoy en día se encuentran relativizados también por los juzgadores supremos, mismos que argumentando mandatos constitucionales, denuestran los contenidos y caracteres propios del instituto extraordinario.

El criterio jurisprudencial al que nos referimos, lo encontramos en la Resolución No. 53-2001, emitida dentro del Juicio de Impugnación seguido por el Dr. Edgar Escorza en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas.<sup>155</sup> Así como en los Fallos 139-2003, 57-2007, 100-2008 entre otros, donde los juzgadores han dispuesto que:

Esta Sala ha establecido en reiterada jurisprudencia que la actividad revisora la puede ejercitar la administración de oficio o 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).

---

<sup>155</sup> Fallo No. 70-2000, R.O. 53, 2 de abril de 2003.

En igual sentido, pero con un alcance aún más cuestionable, mediante Fallo 148-2007, los juzgadores han resuelto que:

En aras de preservar el derecho de petición y en general, las garantías propias del debido proceso, propias no sólo de los procesos judiciales sino también de los procedimientos administrativos, esta Sala ha fallado reiteradamente en el sentido de que planteado por un particular un recurso de revisión, la Autoridad Tributaria competente debe darle el trámite previsto en el art. 144 ya citado, sin que sea posible ordenar, sin más, su archivo.

Esta postura de los juzgadores, si bien tiende a una aplicación directa de la Constitución, atenta contra la naturaleza jurídica de la Revisión ya que uno de sus postulados defiende la plena libertad de la Administración para iniciar o no un proceso revisor, motivo por el cual, esta clase de impugnación no se *interpone* sino se *insinúa*, conforme ha sido explicado en nuestro punto 3.2.1. Además, existe abundante jurisprudencia que consagra a la Revisión como una actividad oficiosa y facultativa de la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Por citar un ejemplo, recordaremos al Fallo 58-2001,<sup>156</sup> donde siguiendo el mismo criterio que el expresado en los Fallos 70-2000,<sup>157</sup> 93-2000,<sup>158</sup> 24-2001,<sup>159</sup> entre otros, los juzgadores dispusieron:

La revisión tiene una naturaleza particular y extraordinaria y que en estricto sentido no opera como recurso propuesto, sino a instancia de los

---

<sup>156</sup> Fallo No. 93-2000, R.O. 601, 20 de junio de 2002.

<sup>157</sup> Fallo No. 24-2001, R.O. 405, 24 de agosto de 2004.

<sup>158</sup> Fallo No. 58-2001, R.O. 53, 2 de abril de 2003.

<sup>159</sup> Fallo No. 58-2001, R.O. 53, 2 de abril de 2003.

interesados o de oficio, quedando a criterio de la autoridad competente proceder o no a la revisión de los actos o resoluciones firmes o ejecutoriadas.

También resulta pertinente revisar el detenido análisis realizado por la Sala Fiscal de la entonces Corte Suprema de Justicia, constante en el Fallo 70-2000<sup>160</sup>:

CUARTO.- Es criterio jurisprudencial de esta Sala de Casación que el recurso de revisión es una facultad que la ley, Art. 139 del Código Tributario, asigna a la administración para opcionalmente y de acuerdo a su arbitrio rever sus propios actos ejecutoriados cuando por razones de legalidad de los mismos lo estima necesarios, no es ni constituye éste, un recurso del contribuyente o administrado, al cual tenga derecho para plantearlo y recabarlo en la administración y, no siendo así, mal puede, aún por un simple sentido de lógica elemental, aplicarse al mismo el Silencio Administrativo positivo, cuando la administración no ha contestado dentro del término que la ley fija para el despacho de las solicitudes, pedimentos o recurso verdaderamente tales que se establecen como derechos del administrado o de terceros. Lo opcional o facultativo por definición es la antítesis de lo obligatorio y por tanto a nadie, menos a la administración se le puede obligar, bajo razonamiento alguno, a ejercer una acción que la ley le asigna como privativa y facultativa; pues, así lo ha establecido esta Sala de Casación, en los fallos números. 121-98, 07-2000; 78-98; 156-98, entre otros.

---

<sup>160</sup> Fallo No. 70-2000, R.O. 53, 2 de abril de 2003.

Como observamos, la contradicción es evidente.<sup>161</sup> Resulta por completo perturbador –por decir lo menos–, que el juzgador pretenda desnaturalizar al Recurso de Revisión, forzando a las Administraciones a iniciar un trámite revisor –Código Orgánico Tributario, artículo 144<sup>162</sup>– siempre que un administrado presente un pedido de tal especie, aún cuando se verifique alguna de las causales de improcedencia del Recurso –Código Orgánico Tributario, artículo 145–. El juzgador se fundamenta en el *derecho de petición*, hoy consagrado por el artículo 66, numeral 23 de la Carta Magna,<sup>163</sup> anteriormente previsto por el numeral 15 del artículo 23 de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1998. En atención a esta garantía constitucional, una persona posee el derecho a dirigir peticiones a las autoridades y recibir atención o respuestas motivadas de ésta. Mas no ordena éste mandato constitucional, que la autoridad siempre deba resolver el pedido en su fondo o acordar la instauración de un trámite principal, como erradamente pretende la jurisprudencia actual.

Si se aceptaría como válida la interpretación extensiva que de la norma constitucional han realizado los juzgadores fiscales, caeríamos en absurdos de que bajo pretexto de la aplicación del derecho de petición, los jueces ordinarios, por ejemplo, se verían en la obligación de siempre instaurar un juicio, entendido como trámite, cuando

---

<sup>161</sup> “Sin embargo, esto puede obedecer a un avance del pensamiento jurídico del juzgador, motivo por el cual la contradicción no es criticable por si misma.

<sup>162</sup> “Art. 144.- Tramitación del recurso.- Cuando la autoridad competente tuviere conocimiento, por cualquier medio, que en la expedición de un acto o resolución se ha incurrido en alguna de las causales del artículo anterior, previo informe del Departamento Jurídico, si lo hubiere, o de un abogado designado para el efecto, dispondrá la instauración de un expediente sumario con notificación a los interesados, siempre y cuando se trate de cuestiones que requieran de la presentación o actuación de pruebas. Si el recurso se refiere a cuestiones de puro derecho no se requerirá la apertura del referido expediente sumario. El sumario concluirá dentro del término fijado por la administración tributaria el cual no será menor a cinco días ni mayor a veinte días, dentro de los cuales se actuarán todas las pruebas que disponga la administración o las que presenten o soliciten los interesados.”

<sup>163</sup> “Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas: (...)

23. El derecho a dirigir quejas y peticiones individuales y colectivas a las autoridades y a recibir atención o respuestas motivadas. No se podrá dirigir peticiones a nombre del pueblo.”

una persona presente una demanda o supuesta demanda, aún cuando ésta no cumpla con los requisitos previstos por los artículos 66, 67 y 68 del Código de Procedimiento Civil.

El derecho de petición no puede constituirse un punto de quiebre irrestricto en favor de cualquier tipo de actuación del ciudadano, y de hecho no lo hace. Como se ha anotado, esta garantía tiende expresamente a que el ciudadano sea escuchado por la autoridad y que ésta le conteste motivadamente. En el caso del Recurso de Revisión, frente a una insinuación realizada por un particular que la Administración, no considere justifica el rompimiento de las garantías de estabilidad de un acto o resolución administrativa, o que considere que tal petición incurre en una de las causales de improcedencia del Recurso, es suficiente que su no admisión se encuentre motivada en lo dispuesto por el artículo 143 del Código Orgánico Tributario, norma que caracteriza como *potestad facultativa extraordinaria* de la máxima autoridad de la Administración Tributaria, el iniciar o no un proceso de Revisión. En los ejemplos propuestos, cabría también que forme parte de la motivación la postura de la Administración referente a la inconveniencia de alterar la estabilidad del acto o resolución que se pretende recurrir o la causal de improcedencia en la que incurriría la insinuación, no siendo necesario para ello se verifique el trámite principal contenido en el citado artículo 144 del Código Orgánico Tributario.

Como colorarlo de lo reflexionado, cabe señalar que el criterio de la jurisprudencia actual que hemos analizado, resulta en extremo complejo –por no decir imposible– de reconciliar con el uniforme criterio jurisprudencial sobre la inaplicabilidad de la institución del Silencio Administrativo en el Recurso de

Revisión<sup>164</sup> –Fallos 25-2001,<sup>165</sup> 58-2001,<sup>166</sup> 87-2001,<sup>167</sup> 129-2001,<sup>168</sup> 3-2002,<sup>169</sup> 68-2003,<sup>170</sup> 30-2004,<sup>171</sup> entre otros–. En efecto, cómo se puede entender que una autoridad deba forzosamente iniciar un trámite de Revisión ante cualquier insinuación de un particular –para supuestamente atender a las garantías del derecho de petición–, si al mismo tiempo tal autoridad está en toda la facultad legal, jurisprudencial y doctrinaria, de no emitir pronunciamiento alguno sobre la insinuación presentada, ya que su inacción *at infinitum* no comportará un efecto jurídico como la aceptación tácita de la insinuación, por el sólo transcurso del tiempo.

Según observamos, los problemas con el Recurso de Revisión se mantienen permanentes y actuales, aún en las esferas más encumbradas del quehacer jurídico nacional. No podemos sino encontrar como explicación de estos yerros, la desatención o desconocimiento de la naturaleza jurídica extraordinaria de la Revisión, por parte los distintos protagonistas del procedimiento administrativo tributario –legislador, juez, administración y administrado–. Este desconocimiento o desatención constituyen los motivos para que no se busque el institucionalizar un sistema procesal administrativo coherente en el país –general y tributario–, donde la existencia de institutos ordinarios de impugnación, sí torne pertinente y valedero el criterio jurisprudencial actual que ha sido materia de nuestra crítica.

#### **4.2.2. Institutos de Impugnación Administrativa en materia tributaria que han sido derogados de la legislación ecuatoriana.**

---

<sup>164</sup> Criterio que como hemos desarrollado en este mismo apartado, compartimos en parte.

<sup>165</sup> Fallo No. 25-2001, R.O. 689, 10 de octubre de 2002.

<sup>166</sup> Fallo No. 58-2001, R.O. 53, 2 de abril de 2003.

<sup>167</sup> Fallo No. 87-2001, R.O. 601, 20 de junio de 2002.

<sup>168</sup> Fallo No. 129-2001, R.O. 601, 20 de junio de 2002.

<sup>169</sup> Fallo No. 3-2002, R.O. 167, 11 de septiembre de 2003.

<sup>170</sup> Fallo No. 68-2003, R.O. 555, 31 de marzo de 2005.

<sup>171</sup> Fallo No. 30-2004, R.O. 167, 6 de noviembre de 2006.

#### 4.2.2.1. El Recurso de Reposición.

El Código Orgánico Tributario puesto en vigencia en diciembre de 1975, contenía en su artículo 134<sup>172</sup> el tratamiento del Recurso de Reposición. Tal norma disponía que están en capacidad de interponer Recurso de Reposición, los titulares de un derecho subjetivo o quienes tuvieran interés directo, que se estime afectado por una resolución de la Administración Tributaria de única y última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución. El Recurso debía ser presentado por escrito debidamente fundamentado, dentro de los quince días siguientes a la fecha de notificación del acto o resolución recurrida.

El artículo 135<sup>173</sup> del cuerpo normativo antes citado, disponía que para sustanciar la Reposición, la autoridad administrativa debía contar con un dictamen jurídico previo, mediante el cual se habría informado razonadamente sobre la legalidad y fundamentos de la resolución o acto recurrido. Desde su interposición, la autoridad debía emitir su resolución dentro de un plazo de 30 días, los cuales podían ser ampliados en diez días adicionales para la apertura de un término probatorio. Expresamente se disponía que mediante la Reposición, la Administración pudiera revocar, modificar, sustituir el acto o resolución recurrida.

---

<sup>172</sup> “Art. 134.- Recurso de reposición.- Podrán interponer el recurso de reposición los reclamantes, los titulares de un derecho subjetivo o los que tengan un interés directo, que se estime afectado por una Resolución de la Administración Tributaria de única o última instancia, o por un acto de trámite que impida su prosecución. El recurso se presentará por escrito, dentro de quince días de la notificación del acto o Resolución recurridos y contendrá los fundamentos de hecho y de derecho en que se apoye, con invocación de las disposiciones legales que se suponen violadas y de los documentos o pruebas que no hubiere sido considerados en la Resolución o acto recurridos. Cuando se interponga un tercero afectado, el escrito respectivo contendrá todos los requisitos que establece el Art. 114 de este Código.”

<sup>173</sup> “Art. 135.- Dictamen previo.- La Autoridad Tributaria llamada a conocer del recurso de reposición, para sustanciarlo, pedirá previamente dictamen al Departamento Jurídico, si lo hubiere, o a un Abogado Defensor que designará para el efecto, que informarán razonadamente sobre la legalidad y fundamentos del reclamo o de la Resolución o acto recurrido, en el plazo de diez días.”

La interposición de este Recurso causaba efectos suspensivos respecto del acto o resolución impugnada. La resolución del Recurso de Reposición no era considerada como requisito previo para agotar la vía administrativa, lo cual era plenamente aplicado por la entonces Corte Suprema de Justicia, según evidenciamos en su fallo No. 53-2001, donde se señala: “en forma optativa no forzosa podía proponer recurso de reposición dentro de quince días, en conformidad al Art. 134 del mencionado código, disposición vigente a la época.”<sup>174</sup> No era posible plantear una Reposición en contra de una resolución que haya puesto fin a un Recurso similar, salvo que la persona que lo interpusiera fuera un tercero interesado que no haya sido parte en el Recurso original y que no se haya planteado acción judicial en contra de la resolución.

Este Recurso fue derogado mediante el literal b), del artículo 1, de la Ley 99-24, publicada en el Registro Oficial 181 (S), de 30 de abril de 1999. Respecto de la derogatoria del Recurso de Reposición, la consideramos además de jurídicamente errada, inexplicable, pues no sólo que este Recurso no era de aquellos que debían ser interpuestos para lograr el agotamiento de la vía administrativa y generar la consiguiente posibilidad de impugnación ante la instancia judicial, sino que además, para el año de su derogatoria, esto es 1999, se encontraba vigente la Ley 50-1993, denominada Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por Parte de la Iniciativa Privada, en cuyo artículo 38,<sup>175</sup> segundo

---

<sup>174</sup> Fallo No. 53-2001, Juicio de Impugnación que sigue el Dr. Edgar Escorza en contra de la Directora General del Servicio de Rentas Internas. R.O. 53, 2 de abril de 2003.

<sup>175</sup> “Art. 38.- 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

inciso, se emitió la norma procedimental de carácter general que ordenó la no exigencia como requisito previo para iniciar acción judicial alguna en contra del Estado y demás entidades del sector público, el agotamiento o reclamo en la vía administrativa; consagrándose de esta manera el derecho facultativo del administrado para accionar la vía administrativa.

De esta forma, en materia tributaria el administrado dejó de poseer un medio ordinario para la impugnación de la actividad de la Administración Tributaria, siendo ésta una de las principales causas para que el Recurso de Revisión, al ser el único medio de impugnación existente, vaya tomando una aplicación por demás frecuente, lo cual ciertamente no es compatible con su naturaleza jurídica extraordinaria.

#### **4.2.2.2. El Recurso de Apelación en Materia Aduanera.**

El Código Orgánico Tributario expedido mediante Decreto Supremo No. 106-A, de 6 de diciembre de 1975, publicado en el Registro Oficial No. 958 (S), de 23 de diciembre de 1975, contenía a partir de su artículo 145,<sup>176</sup> al Recurso de Apelación en Régimen Aduanero. Este era un Recurso Ordinario por medio del cual se podían impugnar las resoluciones del Administrador de Aduanas, para ante el superior jerárquico, éste era el Director Regional de Aduanas. Luego, con la publicación de la Ley Orgánica de Aduanas en el Registro Oficial No. 396, de 10 de marzo de 1994, se derogó toda disposición que sobre materia aduanera contenía el Código Orgánico Tributario, entre ellas al mencionado Recurso de Apelación.

---

institución del sector público, quedará insubsistente todo el reclamo que sobre el mismo asunto se haya propuesto por la vía administrativa.”

<sup>176</sup> “Art. 135.- Por denegación tácita, según el artículo 102 o dentro de diez días de notificada la resolución del Administrador de Aduanas, podrán los reclamantes interponer por escrito recurso de apelación para ante el Director Regional de Aduanas.”

La Ley Orgánica de Aduanas de 1994, que tuvo por válida motivación el unificar en un sólo cuerpo legal todo lo referente a materia aduanera, no previó Recurso alguno para que los particulares pudieran impugnar las actuaciones del entonces Servicio de Aduanas. Este grave yerro del legislador fue corregido sólo cuatro años más tarde, cuando entró en vigencia la nueva Ley Orgánica de Aduanas, publicada en el Registro Oficial No. 359, de 13 de julio de 1998. En el artículo 79 de tal norma, se dispuso la existencia de dos Recursos, uno ordinario de Reposición y uno extraordinario de Revisión. En general, tanto para los requisitos de procedencia, como para el trámite de estos Recursos, la ley aduanera realizaba un envío al Código Orgánico Tributario.

Posteriormente, y según ha sido anotado, la Ley 99-24 derogó al Recurso de Reposición previsto para la materia tributaria general y para la materia aduanera. Finalmente, en el Registro Oficial No. 219 (S), de 26 de noviembre de 2003, fue publicada la Codificación de la Ley Orgánica de Aduanas, en cuyo artículo 76 consta el régimen legal del Reclamo en materia aduanera y en cuyo artículo 79 consta el régimen legal del Recurso Extraordinario de Revisión en materia aduanera, realizándose nuevamente un expreso envío a lo que dispone el Código Orgánico Tributario sobre este Recurso. Consecuentemente, la materia fiscal aduanera adolece de la misma falencia de la materia fiscal común, en lo que tiene relación con el ejercicio pleno del derecho general de impugnar del ciudadano en sede administrativa, al no existir medios ordinarios para recurrir los actos o resoluciones de la Administración.

### **4.3. La inaplicabilidad de los medios de impugnación en sede administrativa contenidos en el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva, para la materia Tributaria.**

Según ha sido expuesto al inicio de este capítulo, el Estatuto del Régimen Jurídico Administrativo de la Función Ejecutiva es la única norma procedimental administrativa de contenidos generales que existe en el país. Pese al cuestionamiento que sobre su existencia jurídica hemos realizado en el punto 3.1.4.1., bien vale la pena tenerlo en cuenta en nuestros análisis, en la medida en que nada se ha objetado en la práctica jurídica nacional sobre su vigencia, siendo plenamente aplicado hasta la presente fecha.<sup>177</sup>

Hemos anotado que el Estatuto prevé al menos dos Recursos Ordinarios – Reposición y Apelación–. Ante la ausencia normativa de medios ordinarios de impugnación en sede administrativa en materia tributaria, surge la inquietud referente a si los Recursos previstos por el Estatuto, podrían ser aplicados en temas fiscales. Al respecto iniciaremos señalando que según el artículo 1 del Estatuto,<sup>178</sup> éste instituye el procedimiento administrativo común de los órganos y entidades que integran la Administración Pública Central, a través de sus relaciones con la Función Ejecutiva. Para considerar que una entidad forma parte de la Administración Pública Central, su órgano de dirección deberá estar integrado en la mitad o más, por delegados o

---

<sup>177</sup> Septiembre de 2009.

<sup>178</sup> “Art. 1.- Objeto.- El presente estatuto instituye principalmente la estructura general, el funcionamiento, el procedimiento administrativo común y las normas sobre responsabilidad de los órganos y entidades que integran la Administración Pública Central e Institucional y que dependen de la Función Ejecutiva.”

representantes de organismos, autoridades, funcionarios o servidores que integran la Función Ejecutiva.<sup>179</sup>

Ahora bien, respecto de la relación del Servicio de Rentas Internas – Administración Tributaria Central del Ecuador, en adelante S.R.I.– con la Función Ejecutiva nacional, el artículo 5 de la Ley de Creación del S.R.I., manda que tal entidad estará dirigida y administrada por un Director General que será nombrado por el Presidente de la República.<sup>180</sup> Con esto podríamos concluir que el Estatuto es aplicable a temas tributarios, siendo consecuentemente válidos los Recursos Ordinarios previstos en dicho cuerpo normativo, para impugnar actos o resoluciones administrativas de contenido fiscal –al menos las relacionadas con la Administración Tributaria Central–. Sin embargo, debemos continuar nuestro análisis revisando el carácter estrictamente supletorio del Estatuto.

En efecto, el último inciso del citado artículo 2 del Estatuto, dispone que en aquellas materias no reguladas por leyes y reglamentos especiales, las personas jurídicas del sector público autónomas cuyos órganos de dirección estén integrados por delegados o representantes de la Función Ejecutiva, podrán aplicar de forma supletoria las disposiciones del Estatuto. Este carácter subsidiario es aún más claro en la primera disposición final del Estatuto, en atención a la cual, sus normas procesales

---

<sup>179</sup> “Art. 2.- Ámbito.- Este estatuto es aplicable principalmente a la Función Ejecutiva. Para sus efectos, la Función Ejecutiva comprende: (...)

ch) Las personas jurídicas del sector público autónomas cuyos órganos de dirección estén integrados en la mitad o más por delegados o representantes de organismos, autoridades, funcionarios o servidores que integran la Administración Pública Central.”

<sup>180</sup> “Art. 5.- Designación.- El Servicio de Rentas Internas estará dirigido y administrado por un Director General que será nombrado por el Presidente de la República, por el período de duración de su mandato. Este funcionario podrá ser ratificado en períodos sucesivos y gozará de fuero de Corte Suprema, en las mismas condiciones que un Ministro de Estado.”

prevalecen sobre cualquier otra norma procedimental administrativa aplicable a la Administración Pública Central, salvo lo previsto en leyes especiales.

Todo lo anterior tiene que ver con el principio jurídico de Especialidad. El Estatuto rige para aquellas ramas de la actividad pública central, donde el procedimiento administrativo es el común y no existen normas que lo regulen de manera específica y particular. Sobre esto, debemos recordar que el S.R.I., así como el resto de las Administraciones Tributarias –Aduanas y el Régimen Seccional– poseen normas particulares que regulan el procedimiento administrativo en materia fiscal y que regulan específicamente los medios de impugnación existentes en sede administrativa – Código Orgánico Tributario, Ley Orgánica de Aduanas, Ley Orgánica de Régimen Municipal, entre otros–. Entonces, aplicando el principio de Especialidad en concordancia con las propias normas del Estatuto, éste resulta inaplicable para temas de impugnación administrativa en materia tributaria.

Pero más importante que las consideraciones que se acaban de explicar, resultan los mandatos del principio de Jerarquía Normativa, mismo que posee categoría constitucional.<sup>181</sup> En atención a este principio, el Estatuto no se encuentra en capacidad jurídica de reformar o modificar a una norma jerárquicamente superior, como lo es un código o una ley. Si el legislador natural –Congreso Nacional, hoy Asamblea Nacional– ha considerado conveniente que la ley tributaria no disponga medios ordinarios para la impugnación en sede administrativa, mal se puede pretender que el contenido de una norma inferior como lo es el Estatuto, elaborada por un legislador de excepción –

---

<sup>181</sup> “Art. 425.- El orden jerárquico de aplicación de las normas será el siguiente: La Constitución; los tratados y convenios internacionales; las leyes orgánicas; las leyes ordinarias; las normas regionales y las ordenanzas distritales; los decretos y reglamentos; las ordenanzas; los acuerdos y las resoluciones; y los demás actos y decisiones de los poderes públicos...”

Presidente de la República–, esté en capacidad de modificar o, en el mejor de los casos, suplir tal vacío –debemos señalar que en realidad no existe un vacío normativo con relación a Recursos Ordinarios en materia fiscal, lo que existe es el ánimo positivo del legislador, de que tales institutos no existan–. Concluimos entonces de manera aún más categórica, que el Estatuto es inaplicable en todo lo que tiene que ver con medios de impugnación en sede administrativa-tributaria –Recursos–.

#### **4.4. Los Recursos en sede administrativa previstos por la Legislación Tributaria Comparada.**

##### **4.4.1. Legislación Tributaria Argentina.<sup>182</sup>**

Argentina cuenta con una norma especializada para temas de procedimiento tributario, la Ley No. 11683, T.O. 1998, vigente desde el 13 de julio de 1998 y precisamente denominada *Ley de Procedimiento Tributario*. Esta norma prevé al Recurso de Reconsideración.<sup>183</sup> De naturaleza jurídica ordinaria, este Recurso se interpone ante la misma autoridad que emitió el acto o resolución impugnada. Tiene por finalidad la modificación o revocación de la actuación administrativa que impuso una

---

<sup>182</sup> - José Ma. Martín y Guillermo Rodríguez Usé, *Derecho Tributario General*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2006, p. 182-186.

- Mario Augusto Saccone, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005, p. 194-211.

- Ley de Procedimiento Tributario, página web: <http://biblioteca.afip.gov.ar/> (9 de julio de 2009)

<sup>183</sup> “Artículo 76 - Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos:

a) Recurso de reconsideración para ante el superior.

b) Recurso de apelación para ante el Tribunal Fiscal de la Nación competente, cuando fuere viable.

El recurso del inciso a) se interpondrá ante la misma autoridad que dictó la resolución recurrida, mediante presentación directa de escrito o por entrega al correo en carta certificada con aviso de retorno; y el recurso del inciso b) se comunicará a ella por los mismos medios.

El recurso del inciso b) no será procedente respecto de las liquidaciones de anticipos y otros pagos a cuenta, sus actualizaciones e intereses. Asimismo no será utilizable esa vía recursiva en las liquidaciones de actualizaciones e intereses cuando simultáneamente no se discuta la procedencia del gravamen.”

sanción, determinó un impuesto en forma cierta o presuntiva, o resolvió un reclamo de devolución de tributos.

El Recurso no exige ningún tipo de requisito extraordinario ni formalidad sacramental para su interposición ni para su tramitación. La autoridad administrativa tiene un plazo de veinte días para resolver la impugnación, luego de lo cual y ante la ausencia de resolución, se entenderá por denegado el Recurso. Entonces el administrado puede acudir con su acción ante los órganos jurisdiccionales correspondientes. En este punto cabe aclarar, que la Reconsideración argentina no es requisito previo para que el administrado acuda ante el Tribunal Fiscal con su impugnación.

La legislación argentina prevé otro Recurso Administrativo en materia tributaria, el denominado Recurso de Apelación ante el Director General –Decreto No. 1397/1979, denominado *Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario*. Artículo 74<sup>184</sup>–. La naturaleza jurídica de este Recurso es ordinaria, se encuentra previsto como medio de impugnación supletorio para los casos en que la ley o el reglamento no dispongan un procedimiento recursivo especial. Los contribuyentes o responsables lo pueden interponer contra actos administrativos de contenido tributario, correspondiendo su conocimiento al Director General. Esta Apelación puede

---

<sup>184</sup> “Artículo 74.- Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los quince (15) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido. Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior. El acto administrativo emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549. En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de sesenta (60) días contados a partir de la interposición de los mismos. El Director General podrá determinar que funcionarios y en qué medida lo sustituirán en las funciones a que se hace referencia en el párrafo tercero del presente.”

ser vertical, cuando se impugnen actos administrativos de inferiores jerárquicos al Director General, u horizontal, cuando se impugnen actos emanados de éste. La resolución del Recurso es definitiva y sólo puede ser impugnada en vía judicial

De conformidad con lo expuesto, la legislación tributaria argentina conceden al administrado dos vías de impugnación ordinaria –La Reconsideración y la Apelación–, las cuales poseen un tratamiento normativo adecuado. Si bien en ambos Recursos la verificación del Silencio Administrativo no comporta efectos positivos para el recurrente, resulta correcto el hecho de que no sea necesario el agotamiento de la vía administrativa para acudir directamente a la vía jurisdiccional.

Con relación a la inexistencia de Recursos Extraordinarios en esta legislación fiscal y en cualesquier otra, debemos señalar que tal circunstancia comporta una falencia en el sistema de garantías de los derechos del administrado, de conformidad con el desarrollo actual del Derecho. En efecto, según ha sido analizado a lo largo del presente trabajo, sólo mediante los Recursos Extraordinarios se supera el mero control de la legalidad –tarea propia de los Recursos Ordinarios–, propendiendo la consagración del fin último del Derecho que es la justicia –control de legalidad, corrección y justicia de las actuaciones administrativas–. En consecuencia, el que no se prevean medios extraordinarios de impugnación de actos y resoluciones administrativas, conlleva el contingente de que injusticias o ilegalidades puedan consagrarse, sin que exista un medio procesal con el cual puedan ser corregidas.

#### **4.4.2. Legislación Boliviana.**<sup>185</sup>

---

<sup>185</sup> - Jesús Durán Rivera, *Derecho Tributario*, Santa Cruz de la Sierra, Editorial Universitaria, 1997, p. 50-53.

El denominado *Código Orgánico Tributario* de Bolivia, fue expedido mediante la Ley No. 1340, de 28 de mayo de 1992. El artículo 174<sup>186</sup> de tal norma dispone que los actos de la Administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legal, dentro del termino perentorio de quince días por vía administrativa –Recurso de Revocatoria y Recurso Jerárquico– o por vía judicial. Resulta interesante el contenido del penúltimo inciso del artículo citado, el cual de forma general ordena que “la elección de una vía importa renuncia de la otra”.

El Recurso de Revocatoria previsto por el *Código Orgánico Tributario* de Bolivia, podría ser considerado como uno Ordinario. Sin embargo, la existencia de determinadas causales por las cuales puede ser interpuesto, mismas que se asemejan mucho a las causales clásicas para la insinuación del Recurso Extraordinario de Revisión,<sup>187</sup> trasluce un error en el legislador boliviano, toda vez que una de las características esenciales de un Recurso como la Revocatoria, es que el administrado

---

- Código Tributario, página web: <http://www.asesor.com.pe/teleley/CODTRIBBOL.HTM> (9 de julio de 2009)

<sup>186</sup> “Artículo 174.- Los actos de la Administración por los que se determinen tributos o se apliquen sanciones pueden impugnarse por quien tenga un interés legal, dentro del termino perentorio de quince (15) días computables a partir del día y hora de su notificación al interesado, hasta la misma hora del día de vencimiento del plazo, por una de las siguientes vías, a opción del interesado:

1) Recurso de revocatoria ante la autoridad que dicto la resolución. Cuando este haya sido rechazado se interpondrá ante la instancia jerárquica superior y en su ultima instancia ante el Ministerio de Finanzas.

2) Acción ante la autoridad jurisdiccional que se sustanciara con arreglo a lo dispuesto en el procedimiento contencioso tributario establecido en el Título VI de este Código.

La elección de una vía importa renuncia de la otra. El Ministro de Finanzas constituye la máxima autoridad jerárquica para los efectos de este Capitulo.”

<sup>187</sup> Art. 176. Son causas para la interposición del Recurso de Revocatoria: 1) La ausencia de cualesquiera de los requisitos de forma exigidos para la resolución en el artículo 175 (...). 2) Cuando al dictarse la resolución o acto, se hubiese incurrido en manifiesto error de hecho o de derecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. 3) Cuando la resolución hubiesen influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución. (...)”

no posea limitaciones para su ejercicio. Lo anterior, teniendo en cuenta que universalmente la Revocatoria es considerada un medio de impugnación ordinario.

En todo caso, la interposición de la Revocatoria boliviana lleva consigo el efecto suspensivo. Su resolución debe emitirse en el plazo máximo de treinta días, luego de lo cual y si no existe resolución, se considera denegado el Recurso. No obstante, de verificarse esto, el administrado está en capacidad de interponer el Recurso Jerárquico.

Sobre la Alzada o Recurso Jerárquico, el *Código Orgánico Tributario Boliviano* dispone bastante poco. Su artículo 179<sup>188</sup> apenas prevé que en los casos que proceda el Recurso Jerárquico por no haberse agotado la vía administrativa, se enviará el trámite al superior jerárquico en el plazo de diez días desde la admisión del mismo, debiendo resolver el Recurso en el término de treinta días, sobre la base de los documentos que obren del expediente. Expresamente el anotado artículo dispone que contra la resolución administrativa del superior jerárquico no cabe ningún otro recurso, esto en plena concordancia con lo ordenado por el penúltimo inciso del citado artículo 174 del Código Orgánico Tributario Boliviano, expuesto en párrafos precedentes.

Según ha sido analizado, la legislación tributaria de Bolivia posee elementos sui generis como la renuncia a las demás vías de impugnación, por la elección de una específica; particular que ciertamente restringe tanto el derecho de impugnación del administrado, cuanto el principio de control de los actos de la Administración por parte de los Órganos Judiciales –principio fundamental de las sociedades democráticas

---

<sup>188</sup> “Artículo 179.- En los casos que proceda el recurso jerárquico por no haberse agotado la vía administrativa, se enviara el tramite al superior jerárquico en el plazo de diez (10) días desde la admisión del mismo, debiendo resolver el recurso en el termino de treinta (30) días en base a los antecedentes que cursan en obrados y sin necesidad de apersonamiento del recurrente. Contra la resolución administrativa del superior jerárquico no cabe ningún otro recurso.”

occidentales, desde la revolución francesa—. Por otra parte, instituciones como el Silencio Administrativo negativo al administrado o la limitación teórica a la plena libertad de acción de la Revocatoria –decimos teórica, pues una de las causales de procedencia del Recurso, esta es, la existencia de errores de hecho o de derecho en el acto impugnado, es lo suficientemente amplia para que un administrado realice su impugnación, sin embargo de lo cual, no consideramos correcto el consagrar una limitación de este estilo a un Recurso Ordinario, por más que sea puramente teórica–, hablan de una desatinada labor del legislativo boliviano. Finalmente, al igual que ocurre en Argentina, ha de notarse la imprevisión de un Recurso Extraordinario en la legislación tributaria Boliviana, con los serios contingentes que ello significa.

A pesar de estas peculiaridades –para unos– o irregularidades –para otros–, vale resaltar el hecho de la existencia de al menos dos medios de impugnación en sede administrativa para los temas tributarios, lo que ciertamente tiende a garantizar el ejercicio del legítimo derecho de los administrados a perseguir la corrección de los actos de la Administración Tributaria.

#### **4.4.3. Legislación Tributaria Colombiana.**<sup>189</sup>

El *Estatuto Tributario* de Colombia prevé varios medios de impugnación en sede administrativa para los actos o resoluciones administrativas de contenido tributario. El artículo 720<sup>190</sup> del cuerpo normativo en mención, señala que contra las liquidaciones

---

<sup>189</sup> Estatuto Tributario de Colombia, página web: <http://www.estatutotributario.com/libro5-titulo5.html> (9 de julio de 2009)

<sup>190</sup> “Artículo 720.- Recursos contra los Actos de la Administración Tributaria.- Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos

oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos, procede el Recurso de Reconsideración.

La Reconsideración colombiana tiene naturaleza jurídica ordinaria. A diferencia de otras legislaciones como la ecuatoriana o la argentina, el administrado posee el dilatado plazo de dos meses para interponer el Recurso. Los requisitos de procedibilidad del mismo que deben ser cumplidos son puramente formales y de legitimación.<sup>191</sup> Sin embargo, si el recurrente no los observa, la Administración está en capacidad de inadmitir el recurso mediante Auto. Ante la inadmisión del Recurso, el administrado puede interponer un Recurso de Reposición –Recurso Ordinario con una tramitación idéntica a la Reconsideración–. Si la resolución de este último Recurso es confirmatoria de la inadmisión, se agotará la vía administrativa para el caso.

Regresando a la tramitación de la Reconsideración, así como el administrado tiene un plazo dilatado para presentar su impugnación, la Administración también posee el

---

Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración. El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo. Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió. Cuando se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración y acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la notificación de la liquidación oficial.”

<sup>191</sup> “Artículo 722. Requisitos del recurso de reconsideración y reposición. El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos: a. Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad.

b. Que se interponga dentro de la oportunidad legal.

c. Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso; si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio. Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

d. Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada, cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.”

período excesivo para resolver el Recurso de un año, prorrogable hasta por 3 meses para la evacuación de ciertas diligencias. En el evento de que el Recurso no sea resuelto en el plazo antes indicado, se verificará el Silencio Administrativo cuyos efectos en Colombia si son favorables al administrado recurrente.

Adicionalmente, el *Estatuto Tributario* de Colombia dispone un par de circunstancias específicas, que pueden ser impugnadas a través de un Recurso de Reposición, así:

- a) Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento, procede el Recurso de Reposición ante el mismo funcionario que ordenó la clausura, dentro de los diez días siguientes a su notificación. El Recurso deberá ser resuelto en diez días.
- b) Contra la providencia que impone la sanción a contadores públicos o revisores fiscales, procede el Recurso de Reposición para ante el superior jerárquico respectivo. Los términos de tramitación son similares al anterior.

La Revocatoria Directa a la que se refiere el *Código Contencioso Administrativo*, es aplicable en materia tributaria por disposición expresa del Estatuto. Las circunstancias de procedencia de la Revocatoria Directa, a las que nos hemos referido en el punto 3.1.4.2. del presente trabajo, son plenamente aplicables a temas fiscales. Cambia sí la oportunidad para ser presentada; en materia tributaria el plazo es de dos años desde la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Compete privativamente a la máxima autoridad de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, el conocimiento y resolución de esta acción.

#### 4.4.4. Legislación Tributaria Española.<sup>192</sup>

La *Ley General Tributaria* –Ley 58, de 17 de diciembre de 2003– prevé cinco vías de impugnación en sede administrativa, a saber: el Recurso de Reposición, el Recurso Económico-Administrativo, el Recurso de Alzada Ordinario, el Recurso de Revisión y los Procedimientos Especiales de Revisión.

a) El Recurso de Reposición –*Ley General Tributaria*, Artículo 222<sup>193</sup>– es potestativo y se lo interpone ante el órgano que en la vía de gestión tributaria dictó el acto recurrido, el cual será competente para resolverlo. Teniendo en cuenta su naturaleza ordinaria, la Reposición somete a conocimiento todas las cuestiones que obren del expediente, hayan sido o no planteadas en el Recurso. El plazo para resolver el Recurso es de un mes, luego de lo cual y si no existe resolución al mismo, se entiende como desestimado.

b) El Recurso Económico-Administrativo constituye una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, en primera instancia. Si bien parecería que se lo ha *judicializado* por ser conocido por los Tribunales

---

<sup>192</sup> - Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Ediciones Jurídicas Marcial Pons, 2000, p. 193-209.

- Juan Martín Queralt y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001, p. 524-555.

- Ley General Tributaria, página web: [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.t5.html#c3](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t5.html#c3) (25 de junio de 2009)

<sup>193</sup> “Artículo 222. Objeto y naturaleza del recurso de reposición.

1. Los actos dictados por la Administración tributaria susceptibles de reclamación económico-administrativa podrán ser objeto de recurso potestativo de reposición, con arreglo a lo dispuesto en este capítulo.

2. El recurso de reposición deberá interponerse, en su caso, con carácter previo a la reclamación económico-administrativa.

Si el interesado interpusiera el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuelto de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo. Cuando en el plazo establecido para recurrir se hubieran interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y se declarará inadmisibles el segundo.”

Económico-Administrativos, no se debe olvidar que estos entes se encuentran encuadrados orgánicamente en el Ministerio de Economía y Hacienda español, pero con independencia jerárquica y funcional, salvo respecto del propio titular del Ministerio que también es órgano económico-administrativo. El Recurso Económico-Administrativo es una acción previa y necesaria para acudir ante la vía contencioso administrativa, ya que no existe la posibilidad de realizar impugnaciones judiciales directas en materia tributaria. Mediante este Recurso se pueden impugnar errores de hecho o de derecho de las actuaciones de la Administración Tributaria española relacionada con los procesos de determinación, recaudación, reglamentación o sanciones tributarias.

c) Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales podrá interponerse Recurso de Alzada Ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. Al Recurso, que deberá ser debidamente fundamentado, el accionante debe adjuntar las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia – *Ley General Tributaria*, Artículo 241<sup>194</sup>–.

---

<sup>194</sup> “Artículo 241. Recurso de alzada ordinario.

1. Contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los tribunales económico-administrativos regionales y locales podrá interponerse recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en el plazo de un mes contado desde el día siguiente al de la notificación de las resoluciones.

2. Cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultando admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

3. Estarán legitimados para interponer este recurso los interesados, los Directores Generales del Ministerio de Hacienda y los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos o recargos sobre tributos del Estado.

4. En la resolución del recurso de alzada ordinario será de aplicación lo dispuesto en el artículo 240 de esta Ley.”

d) El Recurso Extraordinario de Revisión – *Ley General Tributaria*, Artículo 244<sup>195</sup>– puede ser interpuesto por los interesados contra los actos firmes de la Administración Tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a. Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.
- b. Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.
- c. Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

---

<sup>195</sup> “Artículo 244. Recurso extraordinario de revisión.

1. El recurso extraordinario de revisión podrá interponerse por los interesados contra los actos firmes de la Administración tributaria y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a. Que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido.

b. Que al dictar el acto o la resolución hayan influido esencialmente documentos o testimonios declarados falsos por sentencia judicial firme anterior o posterior a aquella resolución.

c. Que el acto o la resolución se hubiese dictado como consecuencia de prevaricación, cohecho, violencia, maquinación fraudulenta u otra conducta punible y se haya declarado así en virtud de sentencia judicial firme.

2. La legitimación para interponer este recurso será la prevista en el apartado 3 del artículo 241.

3. Se declarará la inadmisibilidad del recurso cuando se aleguen circunstancias distintas a las previstas en el apartado anterior.

4. Será competente para resolver el recurso extraordinario de revisión el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Para declarar la inadmisibilidad el tribunal podrá actuar de forma unipersonal.

5. El recurso se interpondrá en el plazo de tres meses a contar desde el conocimiento de los documentos o desde que quedó firme la sentencia judicial.

6. En la resolución del recurso extraordinario de revisión será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 240 de esta Ley.”

El Tribunal Económico-Administrativo Central es el competente para conocer este Recurso Extraordinario.

e) Los Procedimientos Especiales de Revisión son a su vez seis acciones de impugnación: la revisión de actos nulos de pleno derecho; la declaración de lesividad de actos anulables; la revocación; la rectificación de errores; y, la devolución de ingresos indebidos. La revisión de actos anulables de pleno derecho –*Ley General Tributaria*, Artículo 217<sup>196</sup>–, puede iniciarse oficiosamente o a instancia del interesado, cuando los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los

---

<sup>196</sup> “Artículo 217. Declaración de nulidad de pleno derecho.

1. Podrá declararse la nulidad de pleno derecho de los actos dictados en materia tributaria, así como de las resoluciones de los órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, en los siguientes supuestos:

- a. Que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional.
- b. Que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio.
- c. Que tengan un contenido imposible.
- d. Que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de ésta.
- e. Que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados.
- f. Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición.
- g. Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal.

2. El procedimiento para declarar la nulidad a que se refiere este artículo podrá iniciarse:

- a. Por acuerdo del órgano que dictó el acto o de su superior jerárquico.
- b. A instancia del interesado.

3. Se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de las solicitudes formuladas por los interesados, sin necesidad de recabar dictamen del órgano consultivo, cuando el acto no sea firme en vía administrativa o la solicitud no se base en alguna de las causas de nulidad del apartado 1 de este artículo o carezca manifiestamente de fundamento, así como en el supuesto de que se hubieran desestimado en cuanto al fondo otras solicitudes sustancialmente iguales.

4. En el procedimiento se dará audiencia al interesado y serán oídos aquellos a quienes reconoció derechos el acto o cuyos intereses resultaron afectados por el mismo.

La declaración de nulidad requerirá dictamen favorable previo del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva comunidad autónoma, si lo hubiere.

5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda.

6. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de un año desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

- a. La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.
- b. La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

7. La resolución expresa o presunta o el acuerdo de inadmisión a trámite de las solicitudes de los interesados pondrán fin a la vía administrativa.”

órganos económico-administrativos, que hayan puesto fin a la vía administrativa o que no hayan sido recurridos en plazo, adolezcan de alguno de los vicios jurídicos previstos por el numeral 1 del artículo 217 de la *Ley General Tributaria* Española. La declaración de lesividad de actos anulables, es un procedimiento por medio del cual la Administración tributaria española está en capacidad de declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa –*Ley General Tributaria*, Artículo 218<sup>197</sup>–. La revocación es un proceso siempre oficioso, mediante el cual la Administración Tributaria española está en capacidad de revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados –*Ley General Tributaria*, Artículo 219<sup>198</sup>–. La rectificación de errores, como su nombre lo indica, es

---

<sup>197</sup> “Artículo 218. Declaración de lesividad.

1. Fuera de los casos previstos en el artículo 217 y 220 de esta Ley, la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones. La Administración tributaria podrá declarar lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, a fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

2. La declaración de lesividad no podrá adoptarse una vez transcurridos cuatro años desde que se notificó el acto administrativo y exigirá la previa audiencia de cuantos aparezcan como interesados en el procedimiento.

3. Transcurrido el plazo de tres meses desde la iniciación del procedimiento sin que se hubiera declarado la lesividad se producirá la caducidad del mismo.

4. En el ámbito de la Administración General del Estado, la declaración de lesividad corresponderá al Ministro de Hacienda.”

<sup>198</sup> “Artículo 219. Revocación de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones.

1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados.

La revocación no podrá constituir, en ningún caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico.

2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción.

3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto.

el medio por el cual el órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución objeto de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción –*Ley General Tributaria*, Artículo 220<sup>199</sup>–.

La devolución de ingresos indebidos es el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos, el cual se inicia de oficio o a instancia del interesado, en el evento de que haya existido duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones, cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe debido, cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción o en otros casos establecidos por la normativa tributaria –*Ley General Tributaria*, Artículo 221<sup>200</sup>–.

---

En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto.

4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento.

5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.”

<sup>199</sup> “Artículo 220. Rectificación de errores.

1. El órgano u organismo que hubiera dictado el acto o la resolución de la reclamación rectificará en cualquier momento, de oficio o a instancia del interesado, los errores materiales, de hecho o aritméticos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de prescripción.

En particular, se rectificarán por este procedimiento los actos y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas en los que se hubiera incurrido en error de hecho que resulte de los propios documentos incorporados al expediente. La resolución corregirá el error en la cuantía o en cualquier otro elemento del acto o resolución que se rectifica.

2. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde que se presente la solicitud por el interesado o desde que se le notifique el acuerdo de iniciación de oficio del procedimiento.

El transcurso del plazo previsto en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa producirá los siguientes efectos:

a. La caducidad del procedimiento iniciado de oficio, sin que ello impida que pueda iniciarse de nuevo otro procedimiento con posterioridad.

b. La desestimación por silencio administrativo de la solicitud, si el procedimiento se hubiera iniciado a instancia del interesado.

3. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.”

<sup>200</sup> “Artículo 221. Procedimiento para la devolución de ingresos indebidos.

1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

a. Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.

b. Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.

c. Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción.

d. Cuando así lo establezca la normativa tributaria.

Según hemos podido analizar, la legislación española es amplia en cuanto a medios de impugnación en materia tributaria, en sede administrativa. Además, su grado de especialización temática, implica del administrado la correcta elección del medio de impugnación, de conformidad con las necesidades de cada caso. Este tipo de legislaciones guardan coherencia con el desarrollo de los denominados derechos constitucionales del ciudadano, los cuales propugnan la plena tutela de los derechos del particular y la correcta actuación del Estado.

#### **4.4.5. Modelo de Código Orgánico Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios.**

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT en adelante–, es un organismo internacional público, sin fines de lucro, creado en 1967, con el objetivo de proveer un servicio integral a la modernización de las administraciones tributarias de sus países miembros, entre los cuales se cuenta el Ecuador.<sup>201</sup> En 1997, el CIAT emitió su *Modelo de Código Orgánico Tributario*,<sup>202</sup> a fin de entregar a sus países miembros

---

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento previsto en este apartado, al que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 220 de esta Ley.

2. Cuando el derecho a la devolución se hubiera reconocido mediante el procedimiento previsto en el apartado 1 de este artículo o en virtud de un acto administrativo o una resolución económico-administrativa o judicial, se procederá a la ejecución de la devolución en los términos que reglamentariamente se establezcan.

3. Cuando el acto de aplicación de los tributos o de imposición de sanciones en virtud del cual se realizó el ingreso indebido hubiera adquirido firmeza, únicamente se podrá solicitar la devolución del mismo instando o promoviendo la revisión del acto mediante alguno de los procedimientos especiales de revisión establecidos en los párrafos a, c y d del artículo 216 y mediante el recurso extraordinario de revisión regulado en el artículo 244 de esta Ley.

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

5. En la devolución de ingresos indebidos se liquidarán intereses de demora de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley.

6. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento serán susceptibles de recurso de reposición y de reclamación económico-administrativa.”

<sup>201</sup>Página web: [www.ciat.org/index.php?option=com\\_content&task=section&id=13&Itemid=109](http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=section&id=13&Itemid=109) (6 de julio de 2009)

<sup>202</sup> Página web: [www.unav.es/tributario/.../modelo\\_codigo\\_tributario\\_1997.pdf](http://www.unav.es/tributario/.../modelo_codigo_tributario_1997.pdf) (6 de julio de 2009)

un formato de legislación fiscal que lograra una aplicación equitativa de los tributos en un ambiente de seguridad jurídica.

Este Modelo, que ha servido de base para la elaboración de los códigos o leyes tributarias de países como Nicaragua o El Salvador,<sup>203</sup> contiene en su artículo 140,<sup>204</sup> el tratamiento del Recurso de Reconsideración. Este es un Recurso Ordinario horizontal, por medio del cual quienes tengan un interés legítimo pueden impugnar resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, impongan sanciones o nieguen el reintegro o devolución de tributos. El Recurso debe ser planteado dentro de un termino catalogado como perentorio, contado desde de la fecha de notificación de la resolución recurrida. La autoridad competente para conocer y resolver el Recurso es la misma que hubiera dictado el acto administrativo materia de la impugnación.

Este es el único Recurso Administrativo que prevé el Modelo del CIAT, motivo por el cual, consideramos que se limita el derecho de los administrados a impugnar la actividad de la Administración Tributaria. Al respecto, llama la atención el comentario realizado por los autores del Modelo, el cual señala: “Recogiendo una vasta experiencia en esta materia, se sugiere un sólo recurso administrativo.” Entendemos que la “vasta experiencia” argumentada, tiene que ver con las legislaciones antiguas donde la inexistencia de instituciones como el Silencio Administrativo positivo a favor del

---

<sup>203</sup>Página web: [www.bendamonte.blogspot.com/2009/06/antecedentes-del-codigo-tributariode.html](http://www.bendamonte.blogspot.com/2009/06/antecedentes-del-codigo-tributariode.html) (6 de julio de 2009)

<sup>204</sup> “Art. 140 Contra las resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, impongan sanciones o nieguen el reintegro o devolución de tributos, quienes tengan un interés legítimo podrán interponer el recurso de reconsideración, dentro del término perentorio de ..... días a contar del de la fecha de notificación de la resolución recurrida. El recurso de reconsideración deberá interponerse ante la autoridad que hubiere dictado el acto administrativo. Se presentará por escrito y deberá contener una exposición detallada de los agravios que se invoquen.La Administración tributaria tendrá .....días para sustanciar y resolver el recurso de reconsideración, a partir de la fecha de su interposición, pudiendo en caso de estimarlo procedente, disponer las medidas establecidas en el Art. 111 de este Código.”

administrado, o la no necesidad del agotamiento de la vía administrativa, tornaba gravosa a la posibilidad y, en ese entonces, obligación de interponer los Recursos ordenados por las leyes y códigos.

Finalmente, se debe relevar el hecho de que el único medio de impugnación que prevé el Modelo del CIAT sea un Recurso Horizontal, contraría al Principio Jurídico Universal de la Doble Instancia. Por todas estas consideraciones, a nuestro criterio el aporte del Modelo de Código Orgánico Tributario del CIAT, en cuanto a medios de impugnación, resulta jurídicamente muy pobre.

## **5. Conclusiones y comentarios finales.**

Según ha sido analizado a lo largo del presente trabajo, los Recursos, entendidos como el principal medio de impugnación de las actuaciones públicas en sede administrativa, son instituciones especializadas. El grado de especialización de los mismos, tiene que ver con el tipo de impugnación que en cada caso se pretenda. De ello dependerán los elementos esenciales, caracteres y finalidades de cada Recurso, es decir, de ello dependerá su naturaleza jurídica ordinaria o extraordinaria.

Así, si se busca la corrección de cualesquier vicio jurídico o fáctico del que adolezca un acto o resolución administrativa, el particular ha de servirse de los medios comunes que la doctrina y las distintas legislaciones que han sido estudiadas, han desarrollado para la enmienda de los yerros en los que puede incurrir la Administración –Recursos Ordinarios–. Por el contrario, si se persigue que se subsanen las consecuencias lesivas para el interés público y para el interés privado, ocasionadas por

circunstancias externas o supervinientes a las actuaciones administrativas, el particular o la propia Administración deberá recurrir a través de uno de los medios especiales de impugnación que la ley ha acordado para este tipo de eventos inusuales –Recursos Extraordinarios–.

Consecuentemente, el conocimiento y comprensión de la naturaleza jurídica de los Recursos es imprescindible para el Legislador, para la Administración y para el administrado, dentro de un sistema jurídico de respeto y concreción de los derechos y de la justicia. Primeramente, el Legislador, como intérprete de la realidad social que debe regular a través de las normas, ha de estar conciente de cada una de las circunstancias que pueden provocar el rompimiento del imperio del Derecho y la forma que en cada una de esas circunstancias han de ser específicamente superadas. De esta manera, el Legislador elaborará leyes y demás cuerpos normativos, donde se prevean los medios con los cuales se logre restablecer el interés público o privado ante un error de la autoridad.

Por su parte, la Administración, en plena observancia de los principios jurídicos de Legalidad, Impugnación, Celeridad y Economía Procesal –algunos de los cuales han alcanzado el rango de imperativos constitucionales, según ha sido expuesto–, deberá aplicar coherentemente las normas procedimentales para subsanar errores en sus actuaciones. La Administración ha de realizar un análisis riguroso en cada impugnación que se le plantee, discriminando el alcance que esta posea para realizar su revisión con miras al restablecimiento de la justicia, del Derecho o de los intereses públicos/privados.

Resulta fundamental el que la Administración este conciente que la corrección de los errores administrativos tiene por principal destinatario al interés público, teniendo en cuenta que uno de los principales postulados del Estado de Derecho es la justicia y legalidad de los actos de la administración. De allí que el interés privado, que en ocasiones es tenido por la Administración como único motivo de los Recursos, en realidad devenga en un mero efecto reflejo de tales acciones.

Finalmente, para el administrado<sup>205</sup> el conocimiento de los contenidos y alcances de cada uno de los medios de impugnación administrativa que el catálogo normativo le ofrezca, resulta imprescindible para la concreción y defensa de sus derechos. La adecuada aplicación de los Recursos, previo análisis de las circunstancias que han llevado a la Administración a equivocarse en la interpretación o aplicación de las normas, de los hechos o el acontecimiento de circunstancias exógenas a la actividad administrativa, es antecedente *sine qua non* para que se obtengan los resultados perseguidos. En el mismo sentido, la celeridad procesal o la confianza de un mejor estudio del caso, también dependerá de la correcta elección del Recurso a ser interpuesto.

Lastimosamente, todas estas reflexiones van a dar al traste en la práctica tributaria ecuatoriana. Según ha sido estudiado en el capítulo precedente, en nuestro país el contribuyente y en general el administrado posee un sólo medio de impugnación de actos o resoluciones de contenido tributario en sede administrativa. Esta censurable realidad jurídica, se agrava si tenemos en cuenta que dicho único medio de impugnación se trata de un Recurso Administrativo de naturaleza jurídica

---

<sup>205</sup> Cuando el administrado requiere realizar una impugnación en sede administrativa o judicial, ha de asesorarse con un profesional que instrumente su requerimiento atendiendo los requisitos materiales y formales que la ley disponga. Por tanto, el contenido de estas reflexiones particulares más que al administrado, están dirigidas a los patrocinadores jurídicos de los mismos.

extraordinaria. Resulta inconcebible cómo en la presente época del desarrollo del pensamiento jurídico, donde la plena garantía de los derechos del ciudadano ha cobrado fundamental importancia, aún por sobre los postulados clásicos y conservadores del Positivismo, en nuestro país se haya derogado el instituto de impugnación ordinaria de las actuaciones de la Administración Tributaria –Recurso de Reposición–, forzando a que un Recurso Extraordinario sea comúnmente aplicado hasta para las correcciones más básicas de errores simples de la Administración.

Además y teniendo en cuenta las críticas que se hacían a la Reposición<sup>206</sup>, no se debe desatender al hecho de que el Recurso de Reposición que contenía el entonces Código Tributario, no era de aquellas acciones que debían ser obligatoriamente agotadas dentro de un proceso de impugnación, las cuales, de hecho sí devienen en serias cargas para el administrado.<sup>207</sup> Por el contrario, la Reposición en materia tributaria nacional contaba con una serie de garantías para su libre ejercicio. Su interposición no era necesaria ni para insinuar un Recurso de Revisión ni para acudir con la impugnación directa ante el órgano jurisdiccional. Todo lo anterior refiere a un Recurso Ordinario con un tratamiento normativo de avanzada, lo que nos obliga a retomar a nuestra crítica sobre su derogación y nuestra consiguiente recomendación de que éste Recurso sea rehabilitado en la legislación ecuatoriana.

Con relación al Recurso de Revisión previsto por el Código Tributario, recordemos que éste es el único medio de impugnación de actos y resoluciones de las Administraciones Tributarias. Si bien su tratamiento normativo es el más adecuado de

---

<sup>206</sup> Se la llegó a considerar una pérdida de tiempo, en vista de que la Administración en muy pocas ocasiones corregía sus errores o modificaba sus criterios, lo cual no era culpa del instituto, sino de una inmadura, temerosa o ignorante Administración

<sup>207</sup> Esto último ocurre por ejemplo en Costa Rica, por ello, autores como Enrique Rojas Franco apoyan la abolición del instituto, postura errónea pues lo adecuado es que se elimine la obligatoriedad de su interposición. Ver: Enrique Rojas Franco, *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*, Guayaquil, Edilex S.A., 2007, p. 545.

entre los previstos en la legislación nacional, el hecho de ser la única vía de impugnación en sede administrativa ha ocasionado equívocos en su aplicación.<sup>208</sup> En efecto, administrados insinúan el Recurso como si de una instancia de impugnación se tratase –a manera de Apelación–, sin considerar los contenidos extraordinarios de la acción. De igual manera, con su utilización continua se va perdiendo la percepción extraordinaria del Recurso, además del acumulamiento de causas para la resolución de la máxima autoridad de la Administración Tributaria. Ahora bien, indebidas aplicaciones de la Revisión también las comete la Administración, principalmente la misma en la que incurren los administrados, esta es, confundirla con un medio ordinario de impugnación, al considerarse una instancia de alzada y no un revisor de excepción.<sup>209</sup>

De estas observaciones concluimos que en el país, en lo que a materia tributaria se refiere, el derecho general de impugnar del administrado es limitado, lo cual conlleva una limitación a la garantía constitucional que posee el ciudadano de recurrir toda sentencia o resolución en que se decida sobre sus derechos, de conformidad con lo previsto por el literal m, del numeral 7, del artículo 76 de la Constitución de la República del Ecuador.<sup>210</sup> Pero además de encontrarse limitado, el accionar del derecho general de impugnar se torna ineficaz al poseer un sólo Recurso en sede administrativa, cuya aplicación en muchos de los casos es errada. A numerosas causas puede atribuirse esta falencia de la legislación sobre el procedimiento administrativo tributario. En nuestro criterio, el desconocimiento del legislador, del administrador y del

---

<sup>208</sup> Ejemplos sobre de lo anotado ver: Alvaro Renato Mejía Salazar, *El carácter...*, op. cit., p. 24-26.

<sup>209</sup> Habiendo analizado la doctrina española y algunas latinoamericanas, se puede afirmar que nuestra legislación tributaria se encuentra a la vanguardia en cuanto al tratamiento jurídico de la Revisión.

<sup>210</sup> “Art. 76.- En todo proceso en el que se determinen derechos y obligaciones de cualquier orden, se asegurará el derecho al debido proceso que incluirá las siguientes garantías básicas: (...)

7. El derecho de las personas a la defensa incluirá las siguientes garantías: (...)

m) Recurrir el fallo o resolución en todos los procedimientos en los que se decida sobre sus derechos.”

administrado, de los contenidos de la naturaleza jurídica de cada Recurso, es el principal motivo para que la normativa ecuatoriana adolezca de estas graves falencias. De conformidad con lo expuesto en este trabajo, en atención a su naturaleza jurídica cada medio de impugnación posee su propia dinámica, obedece a una lógica particular y persigue un fin procesal determinado, más allá que mediante todos ellos se persiga en general, la corrección de los yerros de la Administración.

Por todo lo anotado, resulta imperativo que los protagonistas del procedimiento administrativo tributario, entren en conciencia de la importancia de poseer un catálogo coherente de Recursos Administrativos en la ley fiscal ecuatoriana. En nuestro criterio, se requiere la previsión de dos Recursos Ordinarios, uno horizontal –Reposición– y uno vertical –Apelación–; su interposición debe ser absolutamente potestativa e independiente entre sí, a fin de ser consecuente con el avance de las garantías procesales de los administrados –innecesidad del agotamiento de la vía administrativa para acudir con la impugnación directa ante un órgano jurisdiccional e inexistencia de un orden obligatorio de agotamiento de instancias, para la presentación de los Recursos–.

De otra parte, el Recurso de Revisión debe ser fortalecido con el objeto de que su aplicación sea extraordinaria tal como lo es su naturaleza jurídica. En este sentido, la causal primera prevista por el antes analizado artículo 143 del Código Tributario para la insinuación del Recurso, debe ser modificada, tendiendo hacia su mayor especificación y hacia la creación de métodos de valoración objetiva de los errores de hecho y de Derecho que permiten la insinuación de la acción –particular que por sí mismo, da material para otra investigación–. Lo anterior, en vista de que la excesiva y

teóricamente abusiva utilización de la mencionada causal, ha sido uno de las causales de la desnaturalización de la Revisión.

Una vez el legislativo acuerde en las normas los Recursos necesarios para el correcto procedimiento administrativo en materia tributaria, corresponderá a la Administración y a los administrados la correcta aplicación de los mismos. La Administración deberá estar siempre consciente que cada impugnación planteada, es una oportunidad para realizar una verificación de sus actuaciones y para precautelar el interés público –legalidad, justicia y corrección del actuar público–. Deberá abstenerse de conductas ratificadoras crónicas y de ánimos solidarios entre los miembros del ente público. De igual manera, deberá ejercer eficiente control de los abusos del Derecho que los administrados puedan cometer, valiéndose de los institutos de impugnación. Finalmente, los administrados deberán aplicar correctamente las herramientas previstas para su propio beneficio, conociendo profundamente la estructura y contenidos de cada Recurso. Con ello, se podrá conseguir los objetivos de la impugnación, siendo además copartícipes de la observancia de los principios de Economía Procesal y Celeridad, sin entorpecer a la Administración con la interposición equívoca de Recursos o, peor aún, con la aplicación de los mismos a manera de proterva estrategia litigiosa.

*A. R. Mejía Salazar.*

## **6. Bibliografía.**

### **6.1. Libros:**

Alessandri Rodríguez, Fernando, *Los Recursos Procesales*, Santiago de Chile, Imprenta Díaz, 1937.

Alvear Macías, Jorge, *Estudio de los Recursos en el Proceso Civil Ecuatoriano*, Guayaquil, Editorial Edino, 1991.

Andrade Ubidia, Santiago, *La casación civil en el Ecuador: doctrina, análisis de la ley, su aplicación por las salas de lo civil y mercantil de la Corte Suprema de Justicia, posibles reformas*, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, Andrade y Asociados, 2005.

Cabrera Acosta, Humberto, *Teoría General del Proceso y de la Prueba*, Santa Fe de Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996.

Cassagne, Juan Carlos, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1998.

Devis Echandía, Hernando, *Teoría General del Proceso*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1997.

Dromi, Roberto, *Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Editorial Ciudad Argentina, 2004.

- Dromi, Roberto, *El Procedimiento Administrativo*, Madrid, Editorial Astrea, 1986.
- Durán Rivera, Jesús, *Derecho Tributario*, Santa Cruz de la Sierra, Editorial Universitaria, 1997.
- Entrena Cuesta, Rafael, *Curso de Derecho Administrativo*, Barcelona, Editorial Tecnos S.A., 1999.
- Espinosa Solís de Ovando, Alejandro, *Manual de Procedimiento Civil-Recursos Procesales*, Santiago de Chile, Editorial Jurídica de Chile, 1973.
- Ferreiro Lapatza, Juan, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid, Ediciones Jurídicas Marcial Pons, 2000.
- Flor Rubianes, Jaime, *Teoría General de los Recursos Procesales*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 2003.
- García-Herreros, Orlando, *Lecciones de Derecho Administrativo*, Santa Fe de Bogotá, Universidad Sergio Arboleda, 1997.
- Guasp, Jaime, *Derecho Procesal Civil*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1968.
- Gordillo, Agustín, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 4, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2002.

Ibáñez, Manuel, *Tratado de los Recursos en el Proceso Civil*, Buenos Aires, Bibliográfica Argentina, 1957.

Ibáñez Frocham, Manuel, *Tratado de los Recursos en el Proceso Civil*, Buenos Aires, Bibliográfica Omeba, 1963.

Jaramillo Ordóñez, Hernán, *Manual de Derecho Administrativo*, Loja, Editorial Facultad de Jurisprudencia de la Universidad Nacional de Loja, 1999.

Loza Pintado, Eduardo *La casación en el proceso civil*, Quito, Editorial Ecuador, 1990.

Marienhoff, Miguel, *Tratado de Derecho Administrativo*, Tomo 1, Buenos Aires, Abeledo-Perrot S.A., 1988.

Martín, José María y otro, *Derecho Tributario General*, Buenos Aires, Lexis Nexis, 2006.

Martín Mateo, Ramón, *Manual de Derecho Administrativo*, Madrid, Editorial Trivium, 2002.

Mejía Salazar, Alvaro Renato, *El carácter extraordinario del Recurso de Revisión*, Monografía previa a la obtención del título de Especialista Superior en Tributación, Universidad Andina Simón Bolívar-Quito, 2007.

Mejía Salazar, Alvaro Renato, “Contenido y Alcance de las Presunciones del Acto Administrativo”, en *Revista Ruptura Año 51*, Quito, Edición de la Asociación Escuela de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador-Quito, 2007.

Murcia Ballén, Humberto, *Recurso de Casación Civil*, Santa Fe de Bogotá, El Foro de la Justicia, 1983.

Murcia Ballén, Humberto, *El Recurso de Casación Civil*, Bogotá, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibáñez, 1996.

Palacio, Lino Enrique, *Manual de Derecho Procesal Civil*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2000.

Patiño Ledesma, Rodrigo, *Sistema Tributario Ecuatoriano*, Cuenca, Colegio de Abogados del Azuay, 2003.

Queralt, Juan Martín y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Madrid, Editorial Tecnos, 2001.

Quintero, Beatríz y otros, *Teoría General del Proceso*, Santa Fe de Bogotá, Editorial Temis, 1995.

Ramírez Gronda, Jaime, *Diccionario Jurídico*, Buenos Aires, Editorial Heliasta, 1986.

Rojas Franco, Enrique, *Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo*, Guayaquil, Edilex S.A., 2007.

Rojas Gómez, Enrique, *La Teoría del Proceso*, Santa Fe de Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2002.

Saccone, Mario Augusto, *Manual de Derecho Tributario*, Buenos Aires, La Ley, 2005.

Santofimio Gamboa, Jaime, *Tratado de Derecho Administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003.

Sayagués Laso, Enrique, *Tratado de Derecho Administrativo*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 2002.

Secaira Durango, Patricio, *Curso Breve de Derecho Administrativo*, Quito, Editorial Universitaria, 2004.

## **6.2. Legislación nacional:**

Constitución de la República del Ecuador (vigente), Registro Oficial No. 449, de 20 de octubre de 2008.

Constitución Política de la República del Ecuador (1998), Registro Oficial No. 1, de 11 de agosto de 1998.

Código Orgánico Tributario, R.O. 38, 14 de Junio del 2005.

Código Civil, R.O. 46, 24 de junio de 2005.

Código de Procedimiento Civil, R.O. 58, 12 de julio de 2005.

Código de Procedimiento Penal, R.O. 360, 13 de Enero del 2000.

Ley de Modernización del Estado, Privatizaciones y Prestación de Servicios Públicos por parte de la Iniciativa Privada, R.O. 349, 31 de diciembre de 1993, Ley 50.

Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, R.O. 338, 18 de Marzo de 1968.

Ley General de Instituciones del Sistema Financiero, R.O. 250, 23 de enero de 2001.

Ley Orgánica de Régimen Municipal, R.O. 159, 5 de diciembre de 2005.

Ley de Casación, R.O. 299, 24 de Marzo del 2004.

Ley 99-24, R.O. No. 181, 30 de abril de 1999.

Ley Orgánica de Aduanas, R.O. No. 396, 10 de marzo de 1994.

Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, R.O. 206, 2 de diciembre de 1997.

### **6.3. Legislación extranjera:**

Argentina: Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Reglamento a la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

Ley de Procedimiento Tributario.

Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimiento Tributario.

Bolivia: Código Orgánico Tributario.

Colombia: Código Contencioso Administrativo.

Estatuto Tributario.

España: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del

Procedimiento Administrativo Común.

Ley General Tributaria.

CIAT: Modelo de Código Orgánico Tributario.

### **6.4. Páginas web:**

<http://www.prociuk.com/LNPA.pdf> (10 de abril de 2009)

[http://www.dafp.gov.co/leyes/C\\_CONADM.HTM](http://www.dafp.gov.co/leyes/C_CONADM.HTM) (10 de abril de 2009)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

<http://www.prociuk.com/RLNPA.pdf> (10 de abril de 2009)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

[www.juschubut.gov.ar/15\\_boletin/pdf/acordada\\_0407.pdf+recurso+extraordinario+federal&hl=es&gl=ec](http://www.juschubut.gov.ar/15_boletin/pdf/acordada_0407.pdf+recurso+extraordinario+federal&hl=es&gl=ec) (10 de abril de 2009)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Admin/130-1992.html](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Admin/130-1992.html) (10 de abril de 2009)

<http://www.asesor.com.pe/teleley/CODTRIBBOL.htm> (9 de julio de 2009)

<http://www.estatutotributario.com/libro5-titulo5.html> (9 de julio de 2009)

[http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/Fiscal/158-2003.t5.html#c3](http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.t5.html#c3) (25 de junio de 2009)

[www.ciat.org/index.php?option=com\\_content&task=section&id=13&Itemid=109](http://www.ciat.org/index.php?option=com_content&task=section&id=13&Itemid=109) (6 de julio de 2009)

[www.unav.es/tributario/.../modelo\\_codigo\\_tributario\\_1997.pdf](http://www.unav.es/tributario/.../modelo_codigo_tributario_1997.pdf) (6 de julio de 2009)

[www.bendamonte.blogspot.com/2009/06/antecedentes-del-codigo-tributariode.html](http://www.bendamonte.blogspot.com/2009/06/antecedentes-del-codigo-tributariode.html) (6 de julio de 2009)